



**Alessandro Perego**

(ricercatore di Diritto ecclesiastico nell'Università degli Studi di Padova,  
Dipartimento di Diritto pubblico, internazionale e comunitario)

**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 \***

**SOMMARIO:** 1. Premessa - 2. L'esenzione ICI concessa agli immobili degli enti non commerciali: tratti salienti di una vicenda giuridica lunga e complessa - 3. La decisione della Commissione e la conferma del Tribunale UE: l'esenzione dall'ICI era un aiuto di Stato che non può essere recuperato - 4. Il recupero degli aiuti illegittimi: il contesto normativo e giurisprudenziale di riferimento - 5. Il merito della sentenza: la mancata leale collaborazione nella ricerca di modalità alternative per il recupero dell'aiuto - 6. Possibili esiti della sentenza - 7. Ipotesi di "modalità alternative" per il recupero dell'aiuto - 8. Il legittimo affidamento degli enti non commerciali - 9. L'incidenza del tempo sulla possibilità di recupero: la prescrizione - 10. Il valore dell'imposta da recuperare e la deroga prevista per gli aiuti *de minimis*.

## 1 - Premessa

Nell'ampio e spesso frenetico corso dei pronunciamenti giurisprudenziali vi sono decisioni che, più di altre, sono in grado di incidere sulla materia di cui trattano, sovvertendo consolidati canoni interpretativi e affermando nuovi principi di riferimento. Per il clamore mediatico che ha suscitato, verrebbe quasi naturale includere anche la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, C-622/16, *Scuola elementare Maria Montessori/Commissione*, EU:C:2018:873<sup>1</sup>, nel novero delle decisioni connotate da tale peculiare rilevanza e innovatività. A un più ponderato esame, tuttavia, quanto affermato dalla Corte in questa occasione si rivela in sostanziale continuità con il passato: i termini della questione erano già ampiamente noti, i principi giuridici di riferimento richiamati dalla sentenza possono dirsi ormai consolidati e i canoni interpretativi e

---

\* Contributo sottoposto a valutazione.

<sup>1</sup> Pubblicata in appendice a C. ELEFANTE, *Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato: il recupero dell'Ici sugli immobili degli enti ecclesiastici tra difficoltà e impossibilità*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2018, 3, p. 788 ss.



applicativi adottati riguardo alla disciplina eurounitaria sugli aiuti di Stato alle imprese non lucrative sono conformi ai molti precedenti giurisprudenziali in materia.

A fronte di questa scarsa significatività sul piano giuridico, la sentenza in questione potrebbe aprire scenari potenzialmente epocali su quello economico-sociale: non solo gli enti riconducibili alla Chiesa cattolica, e nemmeno i soli enti religiosi<sup>2</sup>, ma un gran numero di enti non commerciali di varia appartenenza e ispirazione che, fino al 2011, hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI per gli immobili destinati alle loro attività socialmente meritevoli potrebbero essere chiamati a versare all'Erario consistenti somme corrispondenti al valore dell'esenzione goduta. Anche rispetto all'apprezzamento di tale scenario occorre tuttavia non essere eccessivamente precipitosi e vagliare con attenzione non solo la possibilità astratta di un suo inveramento, così come prospettata dalla sentenza, ma anche le modalità concrete e i tempi di una sua effettiva realizzazione. Da tali aspetti, solo all'apparenza secondari, potrebbe infatti discendere un significativo contenimento degli stessi effetti economici negativi che dovrebbero prodursi a partire della pronuncia della Corte, in termini di numero di soggetti, attività e immobili coinvolti.

## **2 - L'esenzione ICI concessa agli immobili degli enti non commerciali: tratti salienti di una vicenda giuridica lunga e complessa**

La sentenza della Corte di giustizia del 6 novembre scorso costituisce solo un tassello, l'ennesimo, di una complessa vicenda giuridica che da più di vent'anni, tra istanze nazionali e sovranazionali, coinvolge l'esenzione dalle imposte municipali concessa dall'Italia agli immobili degli enti non commerciali destinati a talune attività socialmente meritevoli; alla luce di tale vicenda, ricostruita almeno nei suoi tratti salienti, occorre necessariamente leggerla.

L'art. 7, primo comma, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che ha introdotto nel nostro ordinamento l'Imposta comunale sugli immobili

---

<sup>2</sup> Per più approfondite riflessioni sulla fiscalità di vantaggio per gli enti religiosi nel quadro dei rapporti tra ordinamento europeo e ordinamento costituzionale italiano si rinvia a: **A. LICASTRO, A. RUGGERI**, *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)*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)), n. 26 del 2017; più risalente, **A. QUATTROCCHI**, *Profili tributari degli aiuti di Stato*, Cedam, Padova, 2012, p. 311 ss.



(ICI), prevedeva che ne fossero esentati gli immobili “utilizzati”<sup>3</sup> da enti non commerciali<sup>4</sup> e

“destinati esclusivamente<sup>[5]</sup> allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività [di religione o di culto] di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”.

Nessun riferimento vi era, nel testo originale della norma, alle *modalità* di svolgimento di tali attività e ciò rendeva incerto il riconoscimento dell’esenzione quando le medesime erano svolte come “attività commerciali”, cioè quando le strutture ospitate negli immobili richiedevano

---

<sup>3</sup> Il riferimento all’utilizzo dell’immobile contenuto nella norma è stato costantemente interpretato nel senso di concedere l’esenzione ai soli immobili posseduti, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, e *direttamente* utilizzati dagli enti non commerciali che li possiedono (cfr., *ex multis*, Corte Cass., 4 dicembre 2003, n. 18549; 9 gennaio 2004, n. 142; 20 maggio 2016, n. 10483; 22 dicembre 2017, n. 30821; sez. un., 26 novembre 2008, n. 28160): si tratta di un orientamento interpretativo che ha incontrato conferme sia da parte dallo stesso legislatore (art. 59, primo comma, lett. c), d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), sia a opera della Corte costituzionale (Corte cost., ord. 19 dicembre 2006, n. 429 e 26 gennaio 2007, n. 19). La sola eccezione alla regola dell’ „utilizzo diretto” che si è ritenuta ammissibile è quella della “particolare ipotesi in cui l’immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i), dell’art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992” (Ministero dell’economia e delle finanze, *Risoluzione* 4 marzo 2013, n. 4/DF; in senso conforme, cfr. anche Corte Cass., 18 dicembre 2015, n. 25508).

<sup>4</sup> Si tratta degli enti riconducibili alla categoria soggettiva tributaria definita dall’allora art. 87, oggi art. 73, primo comma, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; in tale categoria vengono ricompresi tutti “gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato”.

<sup>5</sup> Tale destinazione si è ritenuta sussistere ogni qualvolta un immobile presenti un “carattere di strumentalità all’esercizio delle attività meritevoli” (Corte Cass., 12 ottobre 2016, n. 20516), accertato sulla base dell’attività effettivamente e concretamente svolta in esso. La richiesta che essa sia “esclusiva” comporterebbe, almeno in linea di principio, che l’esenzione dovrebbe essere negata ogni qualvolta un immobile venga destinato, oltre che a una, o più, tra le attività di cui all’art. 7, primo comma, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992, anche ad altri usi (in tal senso cfr., da ultimo, Comm. prov. Napoli, sez. XXXVIII, 2 gennaio 2017, n. 6); “[l]a prassi [...] dimostra, però che assai spesso immobili di grandi dimensioni, benché iscritti nei registri catastali come singola unità, hanno diverse destinazioni; e di queste non tutte possono rientrare nel numero chiuso delle attività esenti” **M. DEL VAGLIO, A. POZZO, IMU/ICI per gli immobili ecclesiastici: adeguamento ai principi comunitari**, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 7, p. 623.



a utenti, pazienti, ospiti, studenti, etc., il pagamento di corrispettivi potenzialmente idonei, almeno, a coprire i costi del servizio erogato<sup>6</sup>.

Negli anni successivi, la Corte di Cassazione, di frequente chiamata a pronunciarsi in proposito<sup>7</sup>, ha affermato che “[g]li immobili destinati a[d] attività oggettivamente commerciali non rientrano [...] nell’ambito dell’esenzione dall’ICI”<sup>8</sup> e ha richiesto pertanto di verificare, quale ulteriore presupposto per la concessione della medesima, “se l’attività cui l’immobile è destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un’attività commerciale”<sup>9</sup>. Il Governo, anche reagendo a questa restrittiva lettura giurisprudenziale, ha modificato più volte il testo dell’art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992, contribuendo ad accrescere l’incertezza sul punto: dapprima ha precisato, a uso esclusivo degli enti religiosi, che l’esenzione è “applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività [...] pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto”<sup>10</sup>; ha dimostrato, poi, ancora maggior disponibilità, eliminando ogni riferimento alla connessione con finalità di religione o di culto e riconoscendo esenti gli immobili “a prescindere dalla natura eventualmente commerciale” delle attività che in essi si svolgevano<sup>11</sup>; con una scelta in controtendenza, infine,

---

<sup>6</sup> Cfr. Corte Cass. 19 giugno, n. 16612.

<sup>7</sup> Per una rassegna ragionata della giurisprudenza sull’esenzione prevista dall’art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992 si rinvia a **G. FATTORI**, *Sistema impositivo, soggetti confessionali e giurisprudenza di legittimità. Linee di tendenza e spunti ricostruttivi*, in *Il dir. eccl.*, 2014, 1-2, p. 253 ss.

<sup>8</sup> Corte Cass., 8 marzo 2004, n. 4645, che ha escluso dal beneficio l’immobile di un istituto religioso nel quale venivano svolte “attività oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette. Si trattava perciò di attività, che proprio perché oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall’ICI (perché ricomprese nella previsione della lettera i) dell’art. 7). Gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell’ambito dell’esenzione dall’ICI, e per essi l’Istituto è tenuto al pagamento dell’imposta”. A commento della citata sentenza del 2004, e delle altre di contenuto analogo del medesimo anno (5 marzo 2004, n. 4573; 8 marzo 2004, n. 4642; 8 marzo 2004, n. 4644; 8 marzo 2004, n. 4645), si vedano i rilievi critici di **M. ALLENA**, *Esenzione Ici per gli enti ecclesiastici che svolgono attività assistenziale in regime convenzionale tra carattere solidaristico e non commercialità*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 8, p. 717 ss.

<sup>9</sup> Corte Cass., 26 ottobre 2005, n. 20776.

<sup>10</sup> Art. 6, d. l. 17 agosto 2005, n. 163, non convertito in legge. A commento (critico) del d. l. 17 agosto 2005, n. 163 si veda **F. NAPOLITANO**, *Enti ecclesiastici: novità in materia Ici*, in *Corr. Trib.*, 2005, p. 3003 ss.

<sup>11</sup> Art. 7, comma 2 bis, d. l. 30 settembre 2005, n. 203, introdotto dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248 di conversione e modificazione del decreto. Come evidenziato fin da subito in



ha introdotto una limitazione dell'esenzione ai soli immobili nei quali si svolgevano attività "che non [avessero] esclusivamente natura commerciale"<sup>12</sup>. L'oscuro significato di quest'ultima limitazione<sup>13</sup> è stato parzialmente chiarito, almeno nella sua applicazione pratica, con una circolare ministeriale che, alcuni anni dopo, ha dettato dei parametri di commercialità per ciascuna delle attività previste dall'art. 7, primo comma, lett. i), d. lgs. n. 504 del 1992<sup>14</sup>.

Quando, nel quadro della cosiddetta riforma sul federalismo fiscale, l'IMU ha sostituito l'ICI<sup>15</sup>, il nodo si è finalmente sciolto: con l'art. 91 *bis* del d. l. 24 gennaio 2012, n. 1<sup>16</sup>, il testo dell'art. 7, primo comma, lett. i), d. lgs. n. 504 del 1992, è stato nuovamente modificato, esplicitamente limitando il godimento dell'esenzione dalla nuova imposta a quei soli immobili ove le attività si svolgono "con modalità non commerciali"<sup>17</sup>. Un successivo e apposito regolamento ministeriale, adottato con d. m. del 19 novembre

---

dottrina "[l]a formulazione della nuova norma va molto oltre lo scopo di equiparare il trattamento degli enti religiosi e non, ai fini dell'esenzione dall'I.c.i. e, a ben vedere, modifica in senso ampliativo originariamente contenuta nel D. L. 163/05" **A. GUARINO**, *L'Ici. e gli immobili "religiosi"*, in *Dir. e rel.*, 2006, n. 1/2, p. 296.

<sup>12</sup> Art. 39, d. l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif con l. agosto 2006, n. 248. Si tratta di un'impostazione in evidente controtendenza, con cui il legislatore di una nuova legislatura, ha voluto contenere almeno parzialmente la portata di una precedente scelta sospettata, non senza fondamento, di essere in conflitto con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato.

<sup>13</sup> "[U]n'attività o è commerciale o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività" Ministero dell'economia e delle finanze, *Circolare* 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

<sup>14</sup> *Circolare* 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

<sup>15</sup> L'art. 8, primo comma, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ha sostituito l'Imposta comunale sugli immobili e la relativa componente immobiliare dell'IRPEF, con l'Imposta municipale propria (IMP), che, unitamente alla mai introdotta Imposta municipale secondaria (IMS), avrebbe dovuto costituire l'Imposta municipale unica (IMU) per divenire la principale fonte di finanziamento dei comuni italiani.

<sup>16</sup> Convertito con l. 24 marzo 2012, n. 27.

<sup>17</sup> Per alcuni spunti di riflessioni sul presente e sul futuro della 'non commercialità' quale criterio scriminante per la concessione di benefici fiscali agli enti del Terzo settore, si veda **A. GIOVANNINI**, *ICI, Chiesa e terzo settore*, in *Il Fisco*, 2019, 2, p. 147 ss.



2012, n. 200, ha provveduto a definire tali modalità<sup>18</sup> e a individuarne i requisiti generali<sup>19</sup> e “di settore”<sup>20</sup>.

In questa stessa occasione è stato affrontato e risolto anche il problema, che aveva contraddistinto l'intero periodo di vigenza dell'ICI, della definizione della base imponibile per gli immobili che hanno una “utilizzo [commercialmente] mista”<sup>21</sup>, nei quali cioè le attività socialmente meritevoli si svolgono in parte con modalità non commerciali

---

<sup>18</sup> A norma dell'art. 1, lett. p), d.m. n. 200 del 2012 si tratta di “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”.

<sup>19</sup> L'art. 3 del d.m. n. 200 del 2012 enumera i “requisiti generali per lo svolgimento con “modalità non commerciali” delle attività istituzionali” richiedendo che l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedano: “a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.

<sup>20</sup> Per quanto riguarda, ad esempio, le attività didattiche, il regolamento ministeriale afferma che esse si ritengono effettuate con modalità non commerciali quando: “a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio; c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso” (Art. 4, terzo comma, d. m. n. 200 del 2012).

<sup>21</sup> Art. 5, d. m. n. 200 del 2012.



e in altra parte con modalità commerciali<sup>22</sup>. Si è previsto<sup>23</sup>, infatti, che l'esenzione dall'IMU,

“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”, e che “nel caso in cui non sia possibile procedere a tale identificazione” “l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione”<sup>24</sup>.

### **3 - La decisione della Commissione e la conferma del Tribunale UE: l'esenzione dall'ICI era un aiuto di Stato che non può essere recuperato**

A distanza di pochi mesi dall'introduzione dell'IMU, la Commissione europea, che nel frattempo aveva avviato un procedimento d'indagine formale ai sensi dell'art. 108, par. 2 TFUE<sup>25</sup>, ha stabilito che l'esenzione dall'ICI prevista fino al 2011 dall'art. 7, primo comma, lett. i, d.lgs. n. 504 del 1992 costituiva un aiuto di Stato illegittimamente concesso dall'Italia e incompatibile con il mercato europeo<sup>26</sup>; si tratta della decisione C(2012)/6491 del 19 dicembre 2012 (da ora, anche 'decisione finale 2012').

---

<sup>22</sup> Per la reticenza legislativa sul punto, poteva accadere che un immobile destinato a differenti attività meritevoli, talune svolte con modalità commerciali (ad esempio, attività ricettiva) e altre con modalità non commerciali (ad esempio, attività di religione o culto), venisse considerato *in toto* esente dall'imposta; ciò, d'altro canto, a partire dal 2006 era stato favorito dall'ambigua nozione di “natura non esclusivamente commerciale” dell'attività introdotta dal d.l. n. 233 del 2006, che poteva essere facilmente ed erroneamente intesa come “non esclusiva utilizzazione” dell'unità immobiliare per un'attività di natura commerciale.

<sup>23</sup> Mediante un emendamento al d. l. 24 gennaio 2012, n. 1, approvato in sede di conversione (l. 24 marzo 2012, n. 27) che ha novellato l'art. 91 *bis*, commi secondo e terzo.

<sup>24</sup> Alla definizione dei criteri da adottarsi per l'individuazione del rapporto proporzionale e delle procedure relative alla presentazione della citata dichiarazione, ha provveduto l'art. 5 del d.m. n. 200 del 2012.

<sup>25</sup> Commissione europea, decisione C(2010)/348 del 12 ottobre 2010 (da ora, anche “decisione di avvio 2010”)

<sup>26</sup> Almeno a partire dalla sentenza EU:C:1994:100, la Corte ha precisato che “[i]l concetto di aiuto [...] vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni [...], ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti. Di



In estrema sintesi, con tale decisione la Commissione ha ritenuto si siano avvantaggiati dell'esenzione concessa agli immobili degli enti non commerciali, anche enti che svolgevano in essi un'"attività economica"<sup>27</sup> e che, dunque, erano qualificabili come "imprese"<sup>28</sup> (ptt. 96-108). L'attribuzione di tale vantaggio poi soddisfaceva, a giudizio della Commissione, tutte le altre condizioni previste dall'articolo 107, par. 1, TFUE per "essere considerata aiuto di Stato" (pt. 136): era concesso mediante l'impiego di "risorse statali" nella forma della "rinuncia a un gettito fiscale" (ptt. 110-114); presentava quel carattere di "selettività", che ha l'effetto di favorire determinate imprese (gli enti non commerciali che svolgevano attività economiche) rispetto ad altre che si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga (le società e gli enti commerciali che svolgevano le medesime attività), mediante un'ingiustificata deroga al

---

conseguenza, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale" (ptt. 13-14).

<sup>27</sup> Secondo la costante giurisprudenza della Corte, costituisce un'attività economica "ogni attività che preveda l'offerta su un mercato di beni e servizi" e "[c]ostituiscono servizi suscettibili di essere qualificati come 'attività economiche' le prestazioni fornite normalmente dietro remunerazione [;] laddove la caratteristica essenziale [di quest'ultima] va ravvisata nella circostanza che essa costituisce il corrispettivo economico della prestazione di cui trattasi" EU:C:2017:496, pt. 47. Tra i molti precedenti che si possono richiamare in proposito ci sono le sentenze: EU:C:1998:303, pt. 36; EU:C:2000:428, pt. 75; EU:C:2006:8, pt. 108; EU:C:2007:492, ptt. 37, 38.

<sup>28</sup> La nozione di 'impresa' consolidatasi nel contesto del diritto dell'Unione in materia di concorrenza abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo *status* nell'ordinamento nazionale, dal carattere pubblico, privato o religioso-confessionale, dalle modalità di finanziamento a cui ricorre e dallo scopo, lucrativo o non lucrativo, che si propone; la qualificazione di un soggetto come impresa dipende, dunque, direttamente ed esclusivamente dalla natura, economica, di ciascuna delle sue attività e quando esso svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività. La Corte di giustizia ha ribadito e affinato questa definizione in molteplici decisioni, tra le quali: EU:C:2006:8, pt. 107; EU:C:2004:150, pt. 46; EU:C:1991:161, pt. 21; EU:C:2008:376, pt. 27; EU:C:2002:617, pt. 75; EU:C:2017:496, pt. 51. A commento di quest'ultima sentenza, di particolare interesse in quanto concernente l'esenzione da un'imposta analoga all'ICI concessa dalla Spagna agli enti della Chiesa cattolica, si veda **A. TORRES GUTIÉRREZ**, *Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2017, 3, p. 649 ss.; **G. CASUSCELLI**, "A chiare lettere - Transizioni". *Esenzioni fiscali a favore delle confessioni e aiuti di stato: le quattro condizioni ex art.107, paragrafo 1, TFUE e il tetto massimo di 200.00 euro*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 24 del 2017.



“regime tributario ordinario” di riferimento (ptt. 115-128); incidere sugli scambi tra Stati membri provocando una “distorsione della concorrenza” (ptt. 129-135).

Nonostante l’approdo a questa conclusione, la Commissione nella decisione finale 2012 non ha “ingiun[to] all’Italia di recuperare l’aiuto presso i beneficiari”, come richiederebbe l’art. 14, par. 1, del regolamento (CE) del 22 marzo 1999, n. 659<sup>29</sup>, poiché le autorità italiane hanno dimostrato che tale recupero

“risulterebbe impossibile in termini oggettivi e assoluti” “a causa della mancanza di dati”: “le banche dati fiscali e catastali non consentono [, infatti,] di individuare gli immobili appartenenti ad enti non commerciali, che sono stati destinati ad attività [economiche], né, di conseguenza, consentono di ottenere le informazioni necessarie per calcolare l’importo dell’imposta da recuperare” (pt. 197).

Alcuni anni dopo, questa decisione della Commissione è stata oggetto di riesame da parte del Tribunale dell’Unione, che ha respinto i ricorsi presentati da un contribuente e da un istituto scolastico italiani che ne lamentavano l’illegittimità: si tratta delle “sentenze gemelle” del 15 settembre 2016 T-219/13, *Ferracci/Commissione*, EU:T:2016:485 e T-220/13, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione*, EU:T:2016:484<sup>30</sup>

Per ciò che specificatamente riguarda “il nodo del recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi negli anni di vigenza dell’esenzione dall’ICI”<sup>31</sup>, le due sentenze hanno escluso che la Commissione sia incorsa in un “errore di diritto” affermando la non recuperabilità del presunto aiuto “sin dalla fase di indagine formale” (pt. 87<sup>32</sup>), e in “un errore di valutazione per aver dichiarato che le autorità italiane non disponevano di alcun mezzo che consentisse loro di procedere al recupero, anche solo parziale” del medesimo (pt. 110). Infatti i giudici del Lussemburgo, per un verso, hanno giudicato legittima la scelta della Commissione di astenersi dall’ordinare il

---

<sup>29</sup> Oggi riprodotto dall’art. 16 del regolamento (UE) del 13 luglio 2015, n. 1589, recante modalità di applicazione dell’articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea.

<sup>30</sup> A commento della sentenza EU:T:2016:484 si veda, *ex multis*, **M. ALLENA**, *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*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 8 del 2017; **G. D’ANGELO**, *Il favor fiscale dell’ente ecclesiastico-religioso “imprenditore sociale” nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione IMU/ICI*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2016, 3, p. 661 ss.

<sup>31</sup> **M. ALLENA**, *IMU, enti ecclesiastici*, cit., p. 6.

<sup>32</sup> Le citazioni sono tratte dal testo della sentenza EU:T:2016:484.



recupero dell'ICI "alla luce [delle] spiegazioni" fornite dall'Italia relativamente alla "struttura del catasto e [all]'assenza di informazioni fiscali pertinenti, [che consentissero di] estrapolare dalle banche dati [...], con effetto retroattivo, il tipo di dati necessari per avviare un'azione di recupero" (pt. 85); per l'altro verso, hanno ritenuto che i ricorrenti non siano "giunt[i] a dimostrare che la natura delle attività svolte dagli enti beneficiari dell'ICI avrebbe potuto essere individuata ricorrendo a metodi alternativi" (pt. 110).

L'impugnazione delle due pronunce del Tribunale da parte dell'istituto scolastico ricorrente in primo grado e della Commissione europea, sono all'origine della cause riunite da C-622/16 a C-624/16<sup>33</sup> e della sentenza della Corte di giustizia del 6 novembre scorso.

#### 4 - Il recupero degli aiuti illegittimi: il contesto normativo e giurisprudenziale di riferimento

Il nucleo concettuale da cui muovono le argomentazioni di merito della Corte<sup>34</sup> è rappresentato dal principio per cui l'adozione di un ordine di recupero di un aiuto di Stato "è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità" (pt. 77)<sup>35</sup>. Tale esigenza di recupero si ricollega, infatti, alla stessa *ratio* della incompatibilità tra "aiuti" e "mercato interno" europeo sancita dall'art. 107, primo comma, TFUE, norma che mira

---

<sup>33</sup> Con decisione del presidente della Corte dell'11 aprile 2017, le cause da C-622/16, C-623/16 e C-624/16 sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

<sup>34</sup> Esulano dall'interesse specifico del presente contributo i contenuti della sentenza che riguardano il motivo di impugnazione relativo alla ricevibilità dei ricorsi di primo grado e alla errata interpretazione e applicazione dei requisiti di cui all'art. 263, par. 4 TFUE (ptt. 19-68). Per un commento specifico su tali contenuti si rinvia a **G. CAGGIANO**, *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*, in *Eurojus.it* ([www.rivista.eurojus.it](http://www.rivista.eurojus.it)), ottobre-dicembre 2018.

<sup>35</sup> La facoltà della Commissione di ordinare il recupero di aiuti di Stato illegali deve essere fatta risalire alla sentenza EU:C:1973:87, pt. 13. Nella sentenza EU:C:1999:311, la Corte ha esplicitato il fatto che il recupero dell'aiuto, in quanto normale conseguenza dell'accertamento della sua illiceità, "non può in via di principio essere considerat[o] una sanzione" (pt. 65). EU:T:2017:134, pt. 269, ha invece escluso, per la medesima ragione, che il recupero comporti un arricchimento senza giusta causa a favore dello Stato che procede a esso in quanto si limita a recuperare un importo che non poteva essere versato al beneficiario.



a “evitare che il sostegno finanziario pubblico falsi la concorrenza”<sup>36</sup> e, insieme, che “costituisce un’indispensabile complemento alle disposizioni sulla libera circolazione delle merci e dei servizi”<sup>37</sup>: con il recupero dell’aiuto presso il beneficiario “si elimina la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale determinato dall’aiuto illegale” (pt. 77) e “la situazione esistente prima della corresponsione dell’aiuto è ripristinata”<sup>38</sup>. Il rapporto di “logica e normale” consequenzialità che sussiste tra l’accertamento dell’illegalità di un aiuto e l’ordine di recupero del medesimo è confermato dal fatto che la giurisprudenza ha ritenuto il secondo dispensabile dall’obbligo di motivazione<sup>39</sup>, ribadendo in più occasioni che “la Commissione [...] non è tenuta a esporre specifici motivi per giustificare l’esercizio [del suo] potere” di “ingiungere alle autorità nazionali di ordinar[e] la restituzione”<sup>40</sup> di un aiuto illegittimo<sup>41</sup>.

L’art. 16, par. 1, del regolamento (UE) n. 1589 del 2015 (riproducendo l’art. 14 del reg. [CE] n. 659 del 1999) ammette tuttavia un’eccezione alla regola ora richiamata: la Commissione può (*rectius*, deve) astenersi dall’imporre allo Stato il recupero “qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell’Unione” (pt. 78)<sup>42</sup>: in ossequio al principio di proporzionalità<sup>43</sup> si vuole evitare che “l’interesse all’eliminazione delle distorsioni della concorrenza prevalga su altri interessi e obiettivi comunitari altrimenti potenzialmente compromessi”<sup>44</sup>.

---

<sup>36</sup> C. CELLERINO, F. MUNARI, *Art. 107. Commento*, in *Trattati dell’Unione europea*, a cura di A. Tizzano, Giuffrè, Milano, 2014, p. 1143.

<sup>37</sup> C. CELLERINO, F. MUNARI, *Art. 107*, cit., p. 1143

<sup>38</sup> “Per effetto della restituzione dell’aiuto, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell’aiuto è ripristinata”: così, *ex multis*, EU:C:2004:234, pt. 104; EU:C:2016:990, pt. 116.

<sup>39</sup> Art. 296, par. 2 TFUE e, prima ancora, art. 253 CE. Sull’obbligo di motivazione v. A. MAFFEI, *L’obbligo di motivazione degli atti delle istituzioni dell’Unione europea letto attraverso la giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Federalismi.it. Rivista di diritto pubblico italiano, comparato e europeo*, 31 gennaio 2018.

<sup>40</sup> EU:C:2002:143, pt. 106.

<sup>41</sup> Nello stesso senso si veda anche la sentenza EU:T:2011:493, pt. 152.

<sup>42</sup> Sui principi generali del diritto dell’Unione europea, con specifico riferimento alla loro rilevanza nella materia tributaria, cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2015, pp. 9-22.

<sup>43</sup> Cfr. art. 5, par. 3, TUE e Protocollo n. 2 TUE sull’applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità.

<sup>44</sup> A. QUATTROCCHI, *Profili tributari degli aiuti di Stato*, cit., p. 180.



“Tra i principi generali più frequentemente invocati [dalla Corte dell’UE] in questo contesto sono [quelli] della tutela del legittimo affidamento[,] della certezza del diritto”<sup>45</sup> e “ad impossibilia nemo tenetur”<sup>46</sup>; quest’ultimo da intendersi nel senso che “la Commissione non può adottare, a pena di invalidità, un ordine di recupero la cui esecuzione sarebbe, fin dalla sua adozione, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare” (pt. 82)<sup>47</sup>.

La nozione di “impossibilità assoluta”, quale elemento oggettivo che consente di recidere il rapporto di necessaria consequenzialità tra l’accertamento dell’illegalità di un aiuto e il suo recupero è stata ampiamente precisata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, in particolare con riferimento alla fase dell’esecuzione del medesimo e quale mezzo di difesa che uno Stato membro può opporre a un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione sulla base dell’articolo 108, par. 2, TFUE<sup>48</sup>. I giudici del Lussemburgo hanno infatti affermato in molteplici occasioni<sup>49</sup> che il solo motivo idoneo a giustificare la mancata esecuzione da parte di uno Stato dell’ordine di recupero<sup>50</sup> di un aiuto illegittimo è “l’esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l’impossibilità assoluta per [il medesimo] Stato [...] di dare corretta esecuzione alla decisione”<sup>51</sup>. Tali circostanze eccezionali sono state poi

---

<sup>45</sup> Commissione europea, Comunicazione 2007/C 272/05, *Verso l’esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili* (da ora anche Comunicazione 2007). Sul principio della tutela del legittimo affidamento, cfr., *ex multis*, EU:C:1997:163, pt. 25 e EU:C:1990:320, pt. 13 e 14. Per un esempio in cui la Corte di giustizia europea ha riconosciuto l’esistenza di legittimo affidamento avallato dal beneficiario, cfr. EU:C:1987:502, pt. 17. Sul principio della certezza del diritto, cfr., *ex multis*, EU:C:2004:234, pt. 116-118 e EU:C:2002:524, pt. 140.

<sup>46</sup> Principio richiamato anche dalla sentenza EU:C:2016:134, pt. 42, nella differente formulazione “impossibilium nulla obligatio est”.

<sup>47</sup> EU:C:1999:311, pt. 86.

<sup>48</sup> Lo rileva anche il Tribunale nella decisione di primo grado che riguarda il caso che si sta qui considerando (EU:T:2016:484, pt. 81): “[f]inora, la questione dell’impossibilità assoluta è stata fatta valere dagli Stati membri in particolare durante la fase di esecuzione della decisione, principalmente quale difesa nell’ambito di un ricorso per inadempimento ai sensi dell’articolo 258 TFUE”.

<sup>49</sup> Cfr., *ex multis*, EU:C:1986:3, pt 14; EU:C:2017:845, pt. 28.

<sup>50</sup> Poiché l’art. 288, quarto comma, TFUE prevede che una decisione è “obbligatoria in tutti i suoi elementi” per i destinatari da essa designati, lo Stato membro cui è destinata una decisione di recupero è tenuto a eseguirla. Cfr. in proposito art. 32, par. 2, reg. (UE) n. 1589 del 2015.

<sup>51</sup> Comunicazione 2007, pt. 18, e *ivi* giurisprudenza citata.



circoscritte per lo più in termini negativi, individuando cioè quali ipotesi non possono considerarsi tali e, dunque, quali fattispecie non possono determinare una condizione di impossibilità assoluta.

Non può, anzitutto, essere invocata da uno Stato per giustificare la mancata esecuzione di un ordine di recupero di un aiuto illegittimo la sussistenza di “difficoltà interne [...] di natura giuridica”: “ad esempio, le norme nazionali in materia di prescrizione oppure l’assenza di un’ordinanza di recupero in base al diritto nazionale”<sup>52</sup>. Ugualmente, non integra di per sé un’ipotesi di impossibilità assoluta l’esistenza di difficoltà di natura tecnico-amministrativa nel procedere al recupero<sup>53</sup> dell’aiuto presso i beneficiari ovvero il timore che esso possa generare criticità sul piano politico-sociale<sup>54</sup>. Ancora, “la Corte di giustizia europea ha statuito che l’obbligo di recupero non risente di circostanze connesse alla situazione economica del beneficiario”, né a quella sussistente al momento dell’esecuzione della decisione di recupero<sup>55</sup> né a quella che, verosimilmente, si produrrà a seguito della medesima<sup>56</sup>. Infine, nemmeno la circostanza che lo Stato debba sopportare il gravoso onere “di verificare la situazione individuale di ciascuna impresa interessata dal recupero degli aiuti illegittimi”<sup>57</sup> presenta quel carattere di eccezionalità che determina un’impossibilità assoluta a procedervi.

Per ciò che concerne l’aspetto probatorio, la Corte ha affermato che le circostanze assolutamente impeditive dell’esecuzione del recupero non

---

<sup>52</sup> Comunicazione 2007, cit., pt. 20, e *ivi* giurisprudenza citata.

<sup>53</sup> “[R]elative all’identificazione dei beneficiari, al calcolo dell’importo degli aiuti da recuperare, nonché alla scelta e all’attuazione delle procedure di recupero” EU:C:2008:619, pt. 21.

<sup>54</sup> È il caso, ad esempio, della sentenza EU:C:1998:28 che nega rilevanza al “mero timore” manifestato dall’Italia rispetto alla possibilità del risorgere di un vecchio conflitto nel settore dell’autotrasporto qualora si fosse proceduto al recupero dell’aiuto presso gli autotrasportatori che ne erano stati i beneficiari (pt. 17).

<sup>55</sup> Un’impresa in difficoltà finanziaria non costituisce prova dell’impossibilità di esecuzione del recupero, come ha affermato, tra le altre, la sentenza EU:C:1986:3, pt. 14.

<sup>56</sup> Non può essere di ostacolo al recupero di un aiuto il fatto che esso “produc[a] effetti negativi sulla situazione economica” delle imprese che ne hanno beneficiato, come afferma la sentenza EU:C:2005:774, pt. 110. Ancora, “in base a una giurisprudenza consolidata, il fatto che determinate imprese siano in difficoltà o in fallimento non incide sull’obbligo di recupero di aiuti illegittimamente corrisposti, dato che lo Stato membro interessato è obbligato, secondo i casi, a provocare la liquidazione della società, a far inserire il suo credito al passivo dell’impresa o ad adottare altre misure che consentano il rimborso dell’aiuto” EU:C:2015:611, pt. 60.

<sup>57</sup> EU:C:2004:207, pt. 23.



possono essere supposte o semplicemente comunicate<sup>58</sup> dallo Stato ma è necessario che questo dimostri di avere messo in campo ogni possibile “azion[e] concret[a]”<sup>59</sup> atta a eseguire il relativo ordine in un contesto di propositiva<sup>60</sup> e leale cooperazione<sup>61</sup> con le istituzioni europee, volto a “conseguire l’obiettivo [comune] del ripristino delle condizioni di concorrenza nel mercato interno”<sup>62</sup>.

Questi orientamenti giurisprudenziali consolidatisi, come si diceva, con riferimento all’impossibilità assoluta di uno Stato di dare esecuzione a una decisione di recupero, possono senz’altro trovare applicazione anche nella fase del procedimento di indagine che porta (o porterebbe) la Commissione all’adozione di una tale decisione: né la normativa applicabile né la stessa giurisprudenza escludono infatti che un’impossibilità assoluta possa essere rilevata fin da tale fase e che la Commissione, accertatala, possa decidere di non ordinare il recupero dell’aiuto<sup>63</sup>. In questo passaggio dalla

---

<sup>58</sup> EU:C:1998:28, pt. 14.

<sup>59</sup> EU:C:2014:2193, pt. 52.

<sup>60</sup> Lo Stato ha l’onere di proporre alla Commissione altre modalità di esecuzione della decisione di recupero, che consentano di superare le difficoltà segnalate: EU:C:1998:28, pt. 14. “In base alla giurisprudenza della Corte, uno Stato membro, il quale, al momento dell’esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato, incontra difficoltà impreviste e imprevedibili o si renda conto di conseguenze non considerate dalla Commissione, deve sottoporre tali problemi alla valutazione di quest’ultima, proponendo opportune modifiche della decisione in questione. In questo caso, la Commissione e lo Stato membro, in ossequio alla regola che impone agli Stati membri e alle istituzioni comunitarie obblighi reciproci di leale collaborazione, regola che informa in particolare l’art. 10 CE [oggi l’art. 4, par. 3, TUE], devono collaborare in buona fede onde superare le difficoltà osservando scrupolosamente le disposizioni del Trattato, in particolare quelle relative agli aiuti” EU:C:2002:408, pt. 24; EU:C:2010:812, pt. 37.

<sup>61</sup> Il principio di leale collaborazione o cooperazione è oggi sancito dall’art. 4, par. 3, TUE che impone agli stati di facilitare all’Unione l’adempimento dei suoi compiti.

<sup>62</sup> Comunicazione 2007, pt. 27; in giurisprudenza, la sentenza EU:C:2015:90 ha affermato che: “La Cour a également jugé qu’un État membre qui, lors de l’exécution d’une décision de la Commission en matière d’aides d’État, rencontre des difficultés imprévues et imprévisibles ou prend conscience de conséquences non envisagées par la Commission doit soumettre ces problèmes à l’appréciation de cette dernière en proposant des modifications appropriées de la décision en cause. Dans un tel cas, l’État membre et la Commission doivent, en vertu de la règle imposant aux États membres et aux institutions de l’Union européenne des devoirs réciproques de coopération loyale, qui inspire, notamment, l’article 4, paragraphe 3, TUE, collaborer de bonne foi en vue de surmonter les difficultés dans le plein respect des dispositions du traité et, notamment, de celles relatives aux aides” (pt. 67).

<sup>63</sup> EU:T:2016:484, ptt. 81, 82: “né la normativa applicabile nel caso di specie né la giurisprudenza della Corte hanno stabilito che un’impossibilità assoluta non potesse essere



fase dell'esecuzione a quella dell'indagine, si conservano intatti sia il perimetro concettuale di ciò che (non) si intende per impossibilità assoluta sia l'onere probatorio e l'obbligo di "instaurare una [propositiva] e leale collaborazione"<sup>64</sup> tra Commissione e Stato.

Così, lo Stato che voglia far valere l'impossibilità assoluta del recupero già nel corso dell'indagine della Commissione volta ad accertare l'illegittimità di un aiuto, dovrà "sottoporre al vaglio della Commissione le ragioni alla base della [sua] allegazione"<sup>65</sup> e "le difficoltà" che si determineranno nell'esecuzione dell'ordine di recupero "e cooperare lealmente con tale istituzione al fine di sormontarle, in particolare proponendo modalità alternative che consentano un recupero, anche solo parziale, [degli] aiuti"<sup>66</sup>. Solo "in esito a un esame scrupoloso" che accerti, per un verso, l'effettiva sussistenza delle difficoltà prospettate dallo Stato rispetto all'ipotesi di un recupero di un aiuto e, per l'altro, l'inesistenza di "modalità alternative" di recupero, anche solo parziale, la Commissione può riconoscere tale recupero "in maniera obiettiva e assoluta impossibile da realizzare"<sup>67</sup>.

## **5 - Il merito della sentenza: la mancata leale collaborazione nella ricerca di modalità alternative per il recupero dell'aiuto**

Avendo a riferimento questo quadro normativo e giurisprudenziale, la Corte riconosce la sentenza del Tribunale UE del 2016 viziata da un errore di diritto e la annulla

"nella parte in cui ha respinto il ricorso [...] diretto all'annullamento della decisione [finale del 2012] per la parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili" (n. 1).

---

rilevata nella fase del procedimento amministrativo che si conclude con una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato". "[S]e, nel corso [dell'indagine], la Commissione accerta che non esistono metodi alternativi per il recupero dell'aiuto illegittimo o che neppure un recupero parziale è realizzabile, nulla osta a che un'impossibilità assoluta sia riconosciuta dalla Commissione ancor prima che essa disponga il recupero di detti aiuti".

<sup>64</sup> EU:T:2016:484, pt. 82.

<sup>65</sup> EU:C:2018:873, pt. 84.

<sup>66</sup> EU:C:2018:873, pt. 92.

<sup>67</sup> EU:C:2018:873, pt. 92.



A fondamento della sentenza vi è una precisa censura all'operato della Commissione, la quale si è

“limitata [...] a dedurre l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali in questione dal solo fatto che era impossibile ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti avvalendosi delle banche dati catastali e fiscali italiane, [astenendosi invece] dall'esaminare l'eventuale esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, anche solo parziale, di tali aiuti” (pt. 93).

In altri termini, la Commissione non avrebbe dovuto ritenere sufficiente la mera comunicazione da parte dello Stato italiano di, pur reali, difficoltà interne nel reperire i dati necessari al recupero, ma esigere che il medesimo ricercasse e proponesse modalità alternative per eseguirlo, da fare oggetto di un minuzioso esame<sup>68</sup>.

La Corte, rovesciando il giudizio espresso dal Tribunale, rileva come nell'*iter* logico-procedurale che ha portato la Commissione ad adottare la decisione finale del 2012 sia mancata una leale e propositiva collaborazione con l'Italia per ciò che concerne l'indagine sulle modalità di recupero dell'aiuto, collaborazione che, come si è visto, è elemento essenziale all'accertamento dell'impossibilità assoluta di procedere al medesimo e nel giustificare una decisione di astenersi dall'ordinarlo. Se, infatti, il Tribunale aveva ritenuto che la “Repubblica italiana [e] la Commissione [avessero] adempiuto al proprio dovere di leale cooperazione” (pt. 84), avendo la prima sottoposto alla valutazione della seconda l'impossibilità di identificare retroattivamente i beneficiari dell'aiuto per via della struttura delle banche dati catastali e fiscali, la Corte si dice del parere opposto: non vi è stata un'effettiva cooperazione tra le due nel perseguire l'obiettivo del ripristino delle condizioni di concorrenza nel mercato interno perché si è trascurato l'esame delle modalità alternative per procedere al recupero, anche parziale, dell'aiuto (pt. 93).

La sentenza, dunque, non entra nel merito né dell'effettiva possibilità del recupero dell'ICI non riscossa né delle modalità con cui eventualmente operare tale recupero e “sotto il profilo sostanziale non aggiunge elementi

---

<sup>68</sup> “The CoJ clarified that a declaration of impossibility to recover aid can be established at the end of the alternative proceedings only provided that two cumulative conditions do indeed exist: namely, that the difficulties relied on by the Member State concerned genuinely exist and that there are no alternative methods of recovery”: **E. GAMBARO, F. MAZZOCCHI**, *Montessori v Commission: A New Frontier for Beneficiaries to Bring Action Against a Commission Decision on Ad Schemes?*, in *Journal of European Competition Law & Practice*, 10, 2019, p. 93.



nuovi”<sup>69</sup>; si limita a rilevare un *deficit* d’indagine sulle modalità alternative del recupero, che impedisce, come tale, di affermare che esso è assolutamente e oggettivamente impossibile.

Rispetto a questo rilievo, la Corte si premura anche di precisare che debbono essere ritenuti del tutto estranei i ricorrenti avverso la decisione della Commissione, a carico dei quali la sentenza del Tribunale del 2016 (pt. 110) aveva invece posto l’onere di provare l’esistenza di convincenti metodi alternativi per procedere al recupero dell’ICI. Nella sentenza si osserva, infatti, che “spettava [unicamente] alla Commissione dimostrare, [fin dalla] decisione controversa, che le condizioni che l’autorizzavano ad astenersi dall’adottare un siffatto ordine erano soddisfatte” (pt. 98) e cioè dimostrare, tra l’altro, che vi era stata una collaborazione con lo Stato italiano nel ricercare e vagliare scrupolosamente tutte le possibili soluzioni di recupero e che tale collaborazione non aveva prodotto esiti positivi.

## 6 - Possibili esiti della sentenza

La Commissione dovrà ora dare esecuzione alla sentenza, avviando un procedimento volto ad accertare, in collaborazione con lo Stato italiano, se esistano “modalità alternative” per recuperare, anche solo parzialmente, l’ICI non riscossa<sup>70</sup>. Tale procedimento potrà concludersi con un ordine di recupero, qualora le “modalità alternative” per procedervi fossero effettivamente individuate, ma anche con un nuovo esonero dal medesimo quando, anche all’esito di un più scrupoloso e articolato esame, venisse comunque confermata l’impossibilità assoluta già rilevata a suo tempo.

Oggetto di indagine congiunta da parte della Commissione e dell’Italia dovranno essere, in particolare, i criteri con cui individuare i soggetti destinatari dell’ordine di recupero e, dunque, quelli per quantificare l’importo da recuperare presso ciascuno di essi. L’individuazione di tali criteri si prospetta un’operazione tutt’altro che agevole.

---

<sup>69</sup> C. ELEFANTE, *Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato*, cit., p. 777.

<sup>70</sup> Nella prima metà del 2019, la stampa ha dato notizia di uno scambio epistolare intercorso tra il Ministro dell’economia e delle finanze italiano e il Commissario europeo per la concorrenza, nel quale il nostro Paese viene sollecitato a individuare e proporre modalità alternative per il recupero dell’ICI. Cfr. G. TROVATI, *Ici della Chiesa, la Ue in pressing: l’Italia deve recuperare gli arretrati*, in *Il sole 24 ore*, 19 aprile 2019; A. D’ARGENIO, *Imu alla Chiesa, l’Ue non molla: “Quella tassa va riscossa*, in *La Repubblica*, 15 giugno 2019.



Per ciò che riguarda l'individuazione dei soggetti, occorre ricordare che la decisione finale del 2012 qualificava come aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno non l'esenzione prevista dall'art. 7, primo comma, lett. i) d.lgs. n. 504 del 1992 in quanto tale, bensì la concessione di tale beneficio fiscale a immobili nei quali gli enti non commerciali svolgevano un'attività economica assumendo, almeno rispetto a tale attività<sup>71</sup>, la qualità d'impresa. Il criterio che la Commissione e lo Stato italiano devono dunque individuare è, anzitutto, quello che consente di determinare retroattivamente la natura economica o non economica delle attività meritevoli svolte dagli enti non commerciali fino all'entrata in vigore dell'IMU.

La quantificazione dell'imposta da recuperare, richiederà invece di associare la singola attività economica all'unità immobiliare o porzione di unità immobiliare<sup>72</sup> nella quale l'ente-impresa la svolgeva. Sarà poi necessario verificare se e per quali anni, l'immobile o porzione di immobile in questione abbia goduto dell'esenzione dall'ICI: a rendere arduo quest'ultimo accertamento contribuiscono la frammentazione e la disomogeneità che hanno contraddistinto la formulazione, l'interpretazione e l'applicazione della disposizione che la prevedeva; come ricordato più sopra, in tale periodo si sono susseguite pronunce giurisprudenziali che hanno ora negato ora riconosciuto l'esenzione sulla base di differenti interpretazioni degli incerti presupposti normativi, molteplici interventi di modifica dell'art. 7, primo comma, lett. i), d. lgs. n. 504 del 1992 operati dal legislatore nel biennio 2005-2006, chiarimenti e precisazioni di fonte ministeriale, anche con effetti innovativi della disciplina (si pensi, ad esempio, alla circolare ministeriale del 2009 n. 2/DF<sup>73</sup>), e prassi difformi adottate dalle amministrazioni comunali.

---

<sup>71</sup> Ad esempio, la sentenza EU:C:2017:496, relativamente alla possibilità di qualificare come impresa il gestore di un istituto scolastico ha affermato che «la verifica sul carattere economico dev'essere "effettuata separatamente" per ciascuna delle attività di insegnamento svolte da un medesimo ente, che, pertanto, può essere qualificato come "impresa", e soggiacere alla disciplina europea sulla concorrenza, solo in relazione ad alcune di esse» **A. PEREGO**, *Scuole confessionali ed esenzioni tributarie: gli aiuti di Stato alle imprese scolastiche nella giurisprudenza dell'Unione Europea*, in *Il dir. eccl.*, 2017, 1-2, p. 351.

<sup>72</sup> In caso di immobili a uso promiscuo, cioè utilizzati per lo svolgimento di differenti attività tra quelle individuate dall'art. 7, primo comma, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 solo alcune delle quali economiche ovvero di una medesima attività svolta solo in parte come attività economica.

<sup>73</sup> Ministero dell'economia e delle finanze, *Circolare* 26 gennaio 2009, n. 2/DF.



Solo attraverso la complessa operazione fin qui descritta sarà possibile definire quali tra gli enti non commerciali che hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI ricadevano nella nozione eurounitaria d'impresa e determinare il *quantum* da recuperare presso ciascuno di essi, e cioè l'imposta che avrebbero dovuto versare se non avessero goduto dell'aiuto di Stato. A tale valore dovranno poi essere sommati gli interessi, da calcolarsi a partire dalla data nella quale è stata riconosciuta l'esenzione e fino a quella del recupero dell'aiuto, applicando "un tasso adeguato stabilito dalla Commissione"<sup>74</sup>: tali interessi equivalgono al vantaggio finanziario, che pure deve essere soppresso, attribuito alle imprese che hanno potuto disporre a titolo gratuito delle somme corrispondenti all'imposta non versata<sup>75</sup>.

Nel concreto, è verosimile ritenere che, trattandosi di un regime di aiuti di Stato, l'eventuale decisione di recupero della Commissione potrà contenere solo alcune indicazioni generali sulle «modalità alternative» con cui procedere al recupero; toccherà invece al Ministero dell'economia e delle finanze e ad Agenzia delle entrate-Riscossione darvi esecuzione "senza indugio" e secondo "le procedure previste dalla legge"<sup>76</sup> nazionale<sup>77</sup>, determinando l'identità degli enti-imprese presso i quali deve essere effettuato il recupero dell'ICI, quantificando l'importo preciso da recuperare e notificando il relativo atto di riscossione a ciascuno di essi. Dal punto di vista temporale il Ministero dovrà effettuare un'analisi dettagliata dello spettro soggettivo, oggettivo e temporale di concessione dell'esenzione-aiuto e "informare" la Commissione, entro "un primo

---

<sup>74</sup> Art. 16, par. 2, reg. (UE) n. 1589 del 2015. Per la determinazione dei tassi d'interesse da parte della Commissione si rinvia al Capo V del reg. (CE) n. 794 del 2004, come modificato dal reg. (CE) n. 271 del 2008. In proposito cfr. anche, da ultimo, le determinazioni adottate dalla Comunicazione della Commissione 2019/C 158/07 sui tassi di interesse per il recupero degli aiuti di Stato e di riferimento/attualizzazione in vigore per i 28 Stati membri con decorrenza 1 giugno 2019.

<sup>75</sup> "Per sopprimere eventuali vantaggi finanziari accessori all'aiuto illegale, le somme illegittimamente erogate devono essere recuperate maggiorate degli interessi. L'interesse deve essere equivalente al vantaggio finanziario derivante dalla disponibilità dei fondi in questione, a titolo gratuito, per un determinato periodo" Comunicazione 2007, pt. 14 e *ivi* giurisprudenza citata.

<sup>76</sup> Art. 16, reg. (UE) n. 1589 del 2015.

<sup>77</sup> Art. 48, commi primo e secondo, l. 24 dicembre 2012, n. 234 (come modif. dalla l. 7 luglio 2016, n. 122); cfr. anche il d.l. 22 ottobre 2016 n. 193 (conv. l. 1 dicembre 2016 n. 225) che, dal 1 luglio 2017, ha sciolto le società del gruppo Equitalia, incaricate anche del recupero degli aiuti di Stato, affidandone le funzioni ad Agenzia delle entrate-Riscossione, ente pubblico economico strumentale dell'Agenzia delle entrate.



termine di due mesi a decorrere dall'entrata in vigore della decisione" sui "provvedimenti previsti o adottati"<sup>78</sup> per rendere esecutivo il recupero; quest'ultimo dovrà quindi trovare effettiva esecuzione presso i destinatari nel rispetto di "un secondo termine di quattro mesi" dalla decisione<sup>79</sup>.

## 7 - Ipotesi di "modalità alternative" per il recupero dell'aiuto

Provando a ipotizzare quali potrebbero essere le «modalità alternative» con cui eventualmente procedere al recupero dell'aiuto, occorre anzitutto fare riferimento alla sentenza del Tribunale UE del 2016 che, su sollecitazione dei ricorrenti, ne aveva già prese in esame alcune, facendone anche emergere i profili di criticità.

In quella sede si è escluso, ad esempio, che si possano individuare gli enti non commerciali che svolgevano attività economiche e gli immobili a queste destinati sulla base di quanto dichiarato dagli stessi enti al momento dell'introduzione dell'IMU ovvero effettuando controlli *in loco*, poiché non è certo che gli immobili "mantengano solidamente e stabilmente la propria destinazione" (pt. 106) nel tempo e che le attività non mutino la loro natura. Ugualmente, l'adozione dello strumento dell'autocertificazione, per ottenere dagli stessi enti non commerciali le informazioni necessarie al recupero dell'aiuto, "non può essere considerat[a] un metodo efficace, a causa dell'inesistenza di informazioni [sulla base delle quali] la veridicità dell'autodichiarazione [possa] essere verificata" (pt. 107).

Si deve fermamente escludere, poi, qualsiasi intervento fondato su di un criterio presuntivo, come, ad esempio, un recupero dell'ICI presso tutti gli enti commerciali che hanno goduto dell'esenzione ovvero presso quelli che non dimostrino di aver svolto un'attività non economica nel periodo di riferimento, magari ricorrendo a una determinazione forfettaria dell'importo da recuperare. In casi analoghi a quello qui considerato, la Corte di giustizia ha infatti affermato il principio per cui non è mai legittimo

"stabilire che un'impresa ha beneficiato di un vantaggio che costituisce un aiuto di Stato basandosi semplicemente su una presunzione negativa, fondata sull'assenza di informazioni che [...] consentano di giungere alla conclusione contraria, in mancanza di altri elementi atti a dimostrare positivamente l'esistenza di un siffatto vantaggio"<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> Comunicazione 2007, pt. 42.

<sup>79</sup> Comunicazione 2007, pt. 42.

<sup>80</sup> EU:C:2009:557, pt. 58.



Anche la via della ricostruzione dei dati storici relativi a ciascun ente ai quali applicare retroattivamente i criteri di commercialità adottati per l'IMU appare assai accidentata e dal dubbio esito. Per ciò che concerne, ad esempio, l'attività didattica, si tratterebbe di ricostruire e comparare, per ciascun anno di esenzione dall'ICI, i dati del costo medio studente (Cms) e del corrispettivo medio (Cm) richiesto dai singoli gestori di scuole paritarie alle famiglie dei loro alunni<sup>81</sup>; si tratta di un'operazione non certo agevole, che presuppone la disponibilità di dati medi statistici e di precise informazioni economico-numeriche relative all'attività didattica svolta in ciascun anno scolastico. Anche ammesso però che tali dati si riescano a ricostruire, dalla comparazione tra Cms e Cm si potrebbe solo accertare, quando il secondo risulti maggiore del primo, la natura economico-commerciale dell'attività didattica svolta dall'ente gestore; questo accertamento andrebbe poi messo in relazione con gli immobili posseduti dal medesimo gestore, per individuarne l'utilizzo nel periodo di riferimento: questa esigenza ripropone il limite di avere a disposizione anche dati catastali e fiscali che offrono solo informazioni sulle caratteristiche strutturali degli immobili e dati fiscali aggregati, ponendo un ostacolo che sembra assai difficile da superare se si esclude la via, già ritenuta non percorribile, di un'autocertificazione.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi di applicazione retroattiva dei criteri IMU, è opportuno osservare che essa, in ogni caso, determinerebbe un significativo contenimento del numero degli enti non commerciali presso cui procedere al recupero dell'imposta non versata: verosimilmente, infatti, l'operazione coinvolgerebbe solo quei pochi enti i cui immobili erano esenti dall'ICI ma hanno cessato di esserlo a partire dall'introduzione dell'IMU. Per continuare a riferirci al nostro esempio, se un ente gestore dal 2012 a oggi ha costantemente richiesto alle famiglie dei propri alunni un corrispettivo medio inferiore al Cms - cosa che in effetti è accaduta per la gran parte delle scuole paritarie - è probabile che tale valore fosse inferiore al Cms anche negli anni precedenti, salvo che non sia intervenuto un

---

<sup>81</sup> Il Ministero dell'economia e delle finanze, nelle istruzioni al *Modello di dichiarazione agli effetti dell'IMU* (d.m. 26 giugno 2014) fa riferimento, per ciò che concerne l'attività didattica, a due indicatori valoriali: il "Cm, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale" e il "Cms, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca [...] che costituisce in sostanza il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito" dello svolgimento dell'attività didattica con "modalità non commerciali". La verifica su tali modalità dev'essere infatti effettuata sulla base di una comparazione: "[s]e il Cm è inferiore o uguale al Cms, ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi [l'immobile in cui essa si svolge] non è assoggettabile a imposizione".



cambiamento nelle modalità di gestione della scuola tale da determinare una diminuzione significativa nel valore di tali contributi. È insomma ragionevole presumere che l'attività di una scuola paritaria oggi non economica secondo i parametri IMU, fosse tale, secondo i medesimi parametri, anche in passato.

## 8 - Il legittimo affidamento degli enti non commerciali

Nel considerare l'ipotesi del recupero dell'ICI non versata, qualunque siano le "modalità alternative" che verranno individuate per realizzarlo, non ci si può esimere dal prendere in esame tre profili che non sono stati affrontati dalla sentenza della Corte del novembre scorso (nemmeno da quella del Tribunale del 2016) ma che sono emersi negli articoli di stampa che ne hanno dato notizia e nei commenti alla medesima, poiché potenzialmente determinanti rispetto all'esito giuridico-economico dell'intera vicenda. Si tratta: della possibilità per gli enti che hanno goduto dell'esenzione di invocare il loro legittimo affidamento sulla legittimità dell'art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992, anche per ciò che concerne la compatibilità della norma con il diritto dell'Unione; del decorso dei termini di prescrizione entro i quali la Commissione può ordinare e lo Stato può eseguire il recupero di un aiuto; della possibilità che, una volta quantificato, l'aiuto concesso al singolo ente mediante esenzione dall'ICI risulti di valore tale da ricadere nella deroga prevista per gli aiuti di minore importo (c.d. aiuti *de minimis*) e non debba perciò essere recuperato.

Iniziando dal primo tema, occorre richiamare un principio scolpito dalla giurisprudenza eurounitaria con riferimento alla tutela del legittimo affidamento, quale corollario del principio della certezza del diritto, in materia di ripetizione di aiuti di Stato indebitamente versati. Adottando una posizione piuttosto rigida, la Corte di giustizia ha escluso che

“[u]no Stato membro le cui autorità abbiano concesso un aiuto in violazione delle norme procedurali di cui all'art. [108 TFUE, possa] invocare il legittimo affidamento dei beneficiari per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione di una decisione della Commissione con cui sia stato ordinato di ripetere l'aiuto”<sup>82</sup>.

In conformità con tale assunto,

---

<sup>82</sup> EU:C:1990:320, pt 17.



“le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell’aiuto solamente qualora quest’ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal [diritto dell’Unione relativamente all’obbligo di notifica]. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata”<sup>83</sup>.

Con riferimento al caso in esame, se ne può dedurre che l’Italia non potrà opporre all’ordine di recupero dell’ICI, né in fase preliminare né in fase di esecuzione del medesimo, il legittimo affidamento degli enti non commerciali che hanno goduto dell’esenzione; ugualmente, gli stessi enti non potranno invocare il beneficio del legittimo affidamento perché, secondo quanto affermato dalla Corte, se fossero stati “operator[i] economic[i] prudent[i] e accort[i]”, sarebbero stati “in grado di prevedere l’adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i [loro] interessi”<sup>84</sup>, qual è un ordine di recupero.

D’altro canto non sono emerse, nell’articolata vicenda che ha portato a riconoscere nell’esenzione di cui all’art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992 vigente fino al 2012 un illegittimo aiuto di Stato, “circostanze eccezionali sulle quali [gli enti non commerciali] abbiano potuto fondare il loro legittimo affidamento nella natura regolare dell’aiuto”; ciò è stato esplicitamente escluso sin dalla decisione finale del 2012, in particolare con riferimento agli atti interlocutori della Commissione in fase d’indagine preliminare: le risposte date da quest’ultima ai denunciati e a un’interrogazione parlamentare<sup>85</sup>, nelle quali si giudicava “improbabile” che il regime ICI ponesse le “istituzioni ecclesiastiche in una posizione vantaggiosa sotto il profilo della concorrenza”<sup>86</sup>, non erano, né potevano apparire, delle “assicurazioni specifiche, incondizionate e concordanti” o delle decisioni pubbliche e definitive<sup>87</sup> tali da indurre i beneficiari della

---

<sup>83</sup> EU:C:1997:163, pt. 25; EU:C:1997:10, pt. 51. In senso conforme si veda, da ultimo, Corte Cass., ord. 29 ottobre 2018, n. 27401: “rientra [...] nella diligenza dell’operatore economico accertare che la procedura prevista per il controllo di regolarità degli aiuti da parte della Commissione sia stata rispettata”.

<sup>84</sup> EU:C:2006:416, pt. 147.

<sup>85</sup> Interrogazione scritta E-177/2009.

<sup>86</sup> Nella citata risposta la Commissione dichiarava che essa “ha effettuato una valutazione preliminare e ha ritenuto che non fossero giustificate ulteriori indagini, giacché risulta improbabile che il regime ICI ponga le istituzioni ecclesiastiche in una posizione vantaggiosa sotto il profilo della concorrenza”.

<sup>87</sup> Il beneficiario di un aiuto non può fondare il proprio legittimo affidamento su una valutazione provvisoria della misura. Cfr. EU:T:2013:98, pt. 121.



misura in questione a nutrire fondate aspettative che il regime fosse legittimo<sup>88</sup>.

## 9 - L'incidenza del tempo sulla possibilità di recupero: la prescrizione

Per ciò che concerne il tema dell'incidenza del tempo sulla possibilità del recupero dell'aiuto, l'art. 17, reg. (UE) n. 1589 del 2015 (già art. 15, reg. [CE] n. 659 del 1999), prevede che il potere della Commissione di ordinarlo sia soggetto a un termine di prescrizione decennale. La medesima norma si premura anche di precisare che tale termine: "decorre il giorno in cui l'aiuto viene concesso al beneficiario"; "qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione [...] nei confronti dell'aiuto illegale" lo interrompe facendolo "decorrere nuovamente [...] da principio"<sup>89</sup>; viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione".

Per via giurisprudenziale sono stati poi chiariti alcuni dubbi applicativi emersi in relazione al contenuto di questa disposizione. In particolare, la Corte ha affermato che l'espressione "[q]ualsiasi azione intrapresa dalla Commissione", intende riferirsi all'„insieme dei mezzi che il [...] regolamento mette a disposizione della Commissione", incluse le richieste d'informazioni che essa rivolge agli Stati membri relativamente ai (possibili) aiuti, le quali, dunque, debbono ritenersi anch'esse idonee a interrompere la decorrenza del termine di prescrizione<sup>90</sup>; la capacità interruttiva degli atti della Commissione, inoltre, è del tutto indipendente dal fatto che essi siano stati notificati al beneficiario dell'aiuto o che questi ne sia venuto a conoscenza<sup>91</sup>. Nel caso di un regime di aiuti<sup>92</sup>, la Corte ha

---

<sup>88</sup> Decisione finale del 2012, ptt. 183-190. In molteplici occasioni la Corte di Giustizia ha avuto modo di affermare che "nessuno può invocare una violazione di tale principio in mancanza di assicurazioni precise che l'amministrazione gli abbia fornito" EU:C:2006:416, pt. 147; EU:C:2005:715, pt. 58.

<sup>89</sup> In giurisprudenza cfr., *ex multis*, EU:C:2019:51, pt. 50.

<sup>90</sup> EU:T:2003:113, pt. 60; EU:T:2003:114, pt. 82. Con tali richieste "la Commissione informa lo Stato interessato che è in possesso di informazioni relative a un preteso aiuto illegittimo e che tale aiuto potrebbe dover essere restituito": **E. GAMBARO**, *Le difese dell'impresa beneficiaria*, in *Dizionario sistematico del diritto della concorrenza*, a cura di L. Pace, Jovene, Napoli, 2013, p. 461.

<sup>91</sup> Cfr. EU:C:2005:590, pt. 27 e 36.

<sup>92</sup> Per "regime di aiuti" si intende l'„atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto,



anche precisato che il termine di prescrizione non decorre dal giorno di adozione della sua base giuridica ma da quello in cui l'aiuto viene effettivamente concesso al singolo beneficiario<sup>93</sup>: così, ad esempio, nel caso di un regime di aiuti che comporti misure di esenzione fiscale concesse su base periodica il termine di prescrizione per ogni esercizio finanziario decorre dalla data in cui l'imposta sarebbe stata dovuta e non da quello di adozione della norma che la prevede<sup>94</sup>.

Questa disciplina in materia di prescrizione, come già si diceva trattando del concetto di "impossibilità assoluta", non può essere derogata da norme nazionali che, prevedendo termini di prescrizione più brevi o una differente decorrenza dei medesimi, impediscano il recupero dell'aiuto; per ciò che specificatamente riguarda l'Italia, il problema in realtà non si pone poiché l'art. 51 della l. n. 234 del 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".

Venendo al caso dell'ICI, tocca ricordare che la prima "azione intrapresa dalla Commissione" con riferimento al regime di esenzione dall'imposta concessa agli immobili degli enti non commerciali, deve essere fatta risalire alla lettera di richiesta di informazioni inviata alle autorità italiane il 5 maggio 2006; a partire da quella data, e fino alla fine del 2012, vi sono stati numerosi atti della Commissione che hanno interrotto e fatto nuovamente decorrere il termine di prescrizione; il ricorso presentato alla Corte di giustizia il 13 aprile 2013 avverso la decisione finale del 2012 ha avuto l'effetto di sospendere la prescrizione almeno fino alla sentenza del 6 novembre scorso. Inutile dire che a tale ultima decisione seguiranno, nell'ambito della procedura bilaterale finalizzata a valutare la possibilità del recupero dell'imposta con modalità alternative, ulteriori azioni della Commissione che faranno nuovamente decorrere da principio il termine di prescrizione.

Questa scansione degli eventi porta a concludere che la Commissione potrà ordinare il recupero dell'ICI non versata e dei relativi interessi dal 1996, cioè il decimo anno anteriore alla prima richiesta di

---

che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito" art. 1, lett. d), reg. 1589 del 2015.

<sup>93</sup> Cfr. EU:C:2011:811, pt. 80-82.

<sup>94</sup> Progetto di comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (2019), pt. 47.



informazione sul regime di esenzione, fino al momento dell'entrata in vigore dell'IMU (1° gennaio 2012) in sostituzione di quello che è stato riconosciuto come un regime illegale di aiuti di stato; dovrà viceversa ritenersi ormai prescritta la possibilità di recupero dell'aiuto relativo al triennio 1993<sup>95</sup>-1995.

L'arco temporale di esenzione oggetto del recupero potrebbe poi essere ulteriormente circoscritto a un numero inferiore di anni quando si ritenesse che il regime di aiuti dichiarato illegittimo dalla Commissione non sia stato originato dall'esenzione prevista dal testo originale dell'art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992 bensì dalle modifiche in esso introdotte con la legge di conversione del d.l. n. 203 del 2005<sup>96</sup>, che esplicitamente la riconosceva "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale" delle attività che si svolgevano negli immobili, e con il d.l. n. 223 del 2006<sup>97</sup>, che la escludeva solo quando le medesime attività avevano "esclusivamente natura commerciale". Se così fosse, infatti, il *dies a quo* dovrebbe essere necessariamente posticipato al 2005 e l'eventuale recupero ordinato dalla Commissione avrebbe a oggetto i soli anni che separano tali modifiche normative dall'entrata in vigore dell'IMU<sup>98</sup>. Si tratta di un dubbio senz'altro legittimo, anche in ragione del fatto che agli interventi di riforma dell'art. 7, primo comma, lett. i) del d. lgs. n. 504 del 1992 appena ricordati i giudici nazionali hanno espressamente riconosciuto un'efficacia innovativa e non meramente interpretativa della norma<sup>99</sup>. Dal canto suo la Commissione, nella decisione di avvio del 2010 e in quella finale del 2012, ha però esplicitamente affermato che fin dal momento della sua introduzione nel 1992 l'esenzione concessa agli enti non commerciali "coinvolgeva un'ampia gamma di attività [...] non chiuse alla concorrenza" e, dunque, il relativo "regime fiscale [poteva configurare] un nuovo aiuto<sup>100</sup>" nell'ipotesi in cui fossero ricorse, come poi è stato accertato dalla

---

<sup>95</sup> L'ICI è entrata in vigore a decorrere dal 1 gennaio 1993 (art. 50, d.lgs. n. 504 del 1992).

<sup>96</sup> L. 2 dicembre 2005, n. 248.

<sup>97</sup> Art. 39 del d. l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif con l. agosto 2006, n. 248.

<sup>98</sup> Propende per questa soluzione **C. ELEFANTE**, *Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato*, cit., p. 765 ss.

<sup>99</sup> Cfr. in tal senso, Corte Cass., 16 giugno 2010, n. 14530; 15 luglio 2015, n. 14795. Relativamente al tema del carattere innovativo o interpretativo degli interventi di modifica all'art. 7, primo comma, lett. i), d.lgs. 504 del 1992 si veda **G. FATTORI**, *Sistema impositivo, soggetti confessionali e giurisprudenza di legittimità*, cit., p. 257 ss. e *ivi* giurisprudenza e dottrina citata.

<sup>100</sup> Sono "nuovi aiuti [...] tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti" art. 1, lett. c), reg. (UE) n.



medesima, le condizioni di cui all'art. 107, par. 1, TFUE<sup>101</sup>. Un tale rilievo porterebbe, allora, a ritenere che la riconosciuta violazione dell'art. 108, par. 3, TFUE debba essere fatta risalire alla formulazione originaria della norma e, dunque, che l'eventuale ordine di recupero potrà riguardare anche l'imposta non versata negli anni anteriori al 2005.

## 10 - Il valore dell'imposta da recuperare e la deroga prevista per gli aiuti *de minimis*

Il terzo, e ultimo, profilo che potrà risultare determinante rispetto all'esito giuridico-economico di un'eventuale azione di recupero, è quello che riguarda la deroga prevista per i cosiddetti aiuti *de minimis*, cioè per quegli aiuti che sono di entità tale da non incidere in misura significativa sulla concorrenza nel mercato comune. Infatti, sulla base del regolamento (UE) del 18 dicembre 2013, n. 1407<sup>102</sup>, se il valore dell'esenzione dall'ICI concessa al singolo ente-impresa risultasse complessivamente inferiore a duecentomila euro su un arco di tre anni finanziari, l'aiuto ricadrebbe in tale deroga e non ci sarebbe perciò alcuna somma da recuperare.

La possibilità di un'applicazione retroattiva del regolamento *de minimis*, che consenta cioè di esonerare taluni enti dall'obbligo di restituzione di un aiuto già ricevuto, è stata esplicitamente ammessa dalla Commissione<sup>103</sup>. A essa, tuttavia, è possibile ricorrere solo ove si accerti la sussistenza di tutte condizioni previste dal regolamento in questione, secondo quelle modalità che sono state individuate da alcune pronunce della Corte relative a questa specifica materia.

Anzitutto, il superamento o meno della soglia di duecentomila euro dovrà essere valutato con riferimento al *caso individuale* del singolo ente beneficiario dell'esenzione e al *dato effettivo* dell'ICI da questo non versata, senza che sia consentito ricorrere a importi medi calcolati sul complesso dell'esenzione riconosciuta dall'Erario<sup>104</sup>. In secondo luogo, il periodo di riferimento per effettuare il calcolo dovrà essere quello dei tre esercizi finanziari annuali, e ciò significa che occorrerà considerare il valore

---

1589 del 2015.

<sup>101</sup> Decisione di avvio 2010, pt. 62, posizione confermata dalla decisione finale del 2012, pt. 137-142

<sup>102</sup> Art. 4, reg. (UE) del 18 dicembre 2013, n. 1407.

<sup>103</sup> Comunicazione 2007, pt. 49.

<sup>104</sup> Cfr. EU:C:2017:670, pt. 46.



dell'esenzione goduta per ciascun esercizio e sommarla a quella dei due esercizi precedenti<sup>105</sup>: per poter invocare la deroga *de minimis* la soglia di riferimento non dovrà risultare superata in nessuno dei trienni che separano l'anno dell'entrata in vigore dell'ICI da quello della sua abrogazione; diversamente, l'ente sarà tenuto alla restituzione dell'intero ammontare dell'esenzione-aiuto e non solo di quanto eccedente i duecentomila euro<sup>106</sup>. Con riferimento all'onere della prova, poi, la Corte di Cassazione ha affermato che, poiché l'esenzione dal recupero degli aiuti di Stato di minore importo "costituisce un'eccezione al divieto generale degli aiuti di Stato, [...] la sussistenza delle relative condizioni è elemento costitutivo del diritto e deve essere provata dal beneficiario"<sup>107</sup>, facendo valere la relativa eccezione nei termini di legge e innanzi all'autorità giudiziaria competente (giudice amministrativo). Infine, occorre tenere presente che la verifica sul superamento o meno della soglia di duecentomila euro, dovrà essere compiuta con riferimento all'„impresa unica"<sup>108</sup>, cioè all'insieme degli aiuti di cui hanno beneficiato nel triennio "tutte le entità controllate (giuridicamente o di fatto) dalla stessa entità"<sup>109</sup>: ad esempio, per le scuole paritarie riconducibili a un medesimo gestore e per quelle i cui gestori, pur essendo enti autonomi, sono subordinati a un'unica entità (ad esempio, le scuole parrocchiali in rapporto alla diocesi di appartenenza), questo aspetto potrebbe risultare determinante nel rendere inapplicabile la deroga *de minimis*.

---

<sup>105</sup> La valutazione dovrà essere fatta con riferimento, ad esempio, ai trienni 1996-1998, 1997-1999 e 1998-2000, etc.

<sup>106</sup> Cfr. sentenza EU:T:2011:493, ptt. 310-312, confermata dalla sentenza EU:C:2013:387.

<sup>107</sup> Corte Cass., 9 giugno 2017, n. 14465.

<sup>108</sup> Art. 3, par. 2, reg. (UE) del 18 dicembre 2013, n. 1407.

<sup>109</sup> Reg. (UE) del 18 dicembre 2013, n. 1407, cons. n. 4.