

## La CGUE sulle esenzioni fiscali a favore della Chiesa cattolica: una decisione coerente con delle premesse discutibili

*di Luigi Testa*

**Title:** The ECJ on tax exemptions for the Catholic Church: a decision consistent with questionable premises

**Keywords:** State aid; Tax exemption; Catholic Church.

1. – Con la sentenza del 27 giugno 2017, causa C-74/16, la Corte di Giustizia ha ritenuto che «un'esenzione fiscale (...) di cui beneficia una congregazione appartenente alla Chiesa cattolica per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività prive di finalità strettamente religiosa, può ricadere sotto il divieto» degli aiuti di stato «se, e nella misura in cui, tali attività siano economiche». La decisione del giudice europeo – che non ha invero gli effetti sistemici che sembra invocare l'Avvocato Generale «sul ruolo della religione e delle comunità religiose in una moderna società europea» (p.to 4), ma molto più *modestamente* statuisce circa la specifica questione sollevata – è, invero, del tutto coerente con l'impianto giurisprudenziale elaborato in materia di aiuti di Stato, e più in generale di concorrenza, e per questo il *decisum* era tutto sommato ampiamente prevedibile. Semmai, qualche perplessità può essere riservata a monte, ossia nelle consolidate convinzioni che la Corte qui impiega come premesse alla sua decisione.

Il procedimento principale è occasionato dal ricorso della *Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania* avverso al diniego di rimborso dell'imposta comunale sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere (ICIO). La pretesa avanzata dalla Congregazione si fondava su un decreto del 2001 del Ministero delle finanze spagnolo (*Orden* del 5 giugno 2001; BOE n. 144, del 16/06/2001, pag. 21427 ss.), ai cui sensi l'imposta qui in rilievo rientrerebbe nell'esenzione totale e permanente dalle imposte reali o di ricchezza prevista a favore degli enti ecclesiastici dall'art. IV dell'Accordo sulle questioni economiche tra Stato spagnolo e Santa Sede, del gennaio 1979. Il decreto, invero, era stato modificato da un successivo eguale atto del Ministero competente, del 2009 (*Orden* del 15 ottobre 2009; BOE n. 254, del 21/10/2009, pag. 88046 ss.), a mente del quale l'esenzione dall'ICIO sarebbe valsa soltanto in relazione ai beni immobili destinati esclusivamente a scopi religiosi, ma tale decreto era stato annullato con sentenza del 2013 della Sezione per il contenzioso amministrativo della *Audiencia Nacional* (ES:AN:2013:5382), confermata *sine glossa* dal *Tribunal Supremo* nel 2014 (ES:TS:2014:4901), provocando la reviviscenza della disciplina del 2001, nel senso della generale esenzione dall'imposta. È forse il caso di precisare – mentre forse sul punto le conclusioni dell'Avvocato Generale e la sentenza della Corte non sono sufficientemente chiare – che la decisione dell'*Audiencia Nacional*, e dunque del *Tribunal Supremo*, non affrontava nel merito il tema della legittimità o meno di un'esenzione anche per le attività diverse da quelle con scopo esclusivamente di culto. Il giudice spagnolo rilevava, piuttosto, un vizio *in procedendo* del decreto ministeriale del 2009, per il quale – trattandosi di un atto non meramente interpretativo, bensì con «un efecto real de innovacion» – il principio di

cooperazione previsto dall'art. VI dell'Accordo del '79 avrebbe richiesto un previo accordo con la Santa Sede. (La precisazione, invero, non è da poco. Quello che il giudice spagnolo ritiene violato è il c.d. principio concordatario, chiamato a presiedere le relazioni tra Stato e Chiesa cattolica in diversi ordinamenti, tra cui, appunto, quello spagnolo. Se in Spagna, tuttavia, tale principio non pare trovare copertura costituzionale, in relazione al caso italiano, mercé l'art. 7 della Costituzione, esso potrebbe a pieno titolo rientrare nei principi supremi che fungono da controlimita alla *primauté* del diritto europeo. Ciò, probabilmente, avrebbe orientato gli esiti della vicenda in senso diverso da quelli cui approda la Corte in relazione al sistema spagnolo).

Invero, la questione oggetto di rinvio non è nuova a Strasburgo. Anzi, la Corte se ne era occupata pochi mesi prima, decidendo con sentenza del settembre del 2016 (*CGUE, sent. 15 settembre 2016, causa T-220/13, Scuola Elementare Maria Montessori Srl c. Commissione europea*). In quel caso, si trattava di valutare la legittimità della decisione della Commissione europea, del 19 dicembre 2012, circa la configurabilità come aiuto di stato dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista a favore dei beni ecclesiastici dal legislatore italiano (C(2012) 9461). La Commissione riteneva violate le relative norme europee fino al cambio di regime tributario intervenuto del 2012, ma non riusciva a condannare il beneficiario dell'esenzione al rimborso delle somme non versate a causa di una "assoluta impossibilità" di individuare i soggetti passivi d'imposta, legata a peculiarità di funzionamento delle banche dati catastali italiane. La Corte di Giustizia confermava nel merito la decisione della Commissione, non ravvisandone alcuna illegittimità, né per quanto atteneva alla impossibilità del recupero né per quanto riguardava la compatibilità del regime fiscale intervenuto dopo il 2012 col sistema dei Trattati, posto che «il regolamento di attuazione esclude espressamente dal campo di applicazione dell'esenzione dall'IMU le attività che, per loro natura, si pongono in concorrenza con quelle di altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro» (p.to 137).

2. – Nel giugno 2017, la Corte si trova invece a poter andare *funditus* nel merito della questione, ad esito della vicenda che si ricostruiva appena sopra, con la decisione che qui si annota. La verifica del giudice europeo si articola nei quattro passaggi ritenuti da orientamento costante necessari a valutare la qualifica di una misura come aiuto di Stato, e in ciascuno di questi passaggi la Corte ha gioco facile a richiamare la sua consolidata giurisprudenza in materia, riproponendola senza innovazioni degne di particolare nota.

Quanto, anzitutto, alla nozione di impresa e di attività economica, il requisito risulterebbe soddisfatto ogni volta in cui si tratti di un'attività normalmente fornita dietro remunerazione, e dunque un'attività *astrattamente* perseguibile con scopo di lucro: tale sarebbe, a dire della Corte, l'insegnamento impartito dalla Congregazione religiosa parte attrice della causa – almeno per quella parte di attività didattica di "insegnamento libero", non sovvenzionato con fondi pubblici. Né avrebbe alcuna incidenza la circostanza che l'attività sia esercitata da una comunità religiosa, precisa la Corte, che qui richiama un suo precedente del 1988 che forse non è proprio a proposito: quella decisione, infatti, si limitava a qualificare come attività economica – ai fini del rilascio di un permesso di soggiorno lavorativo – quella svolta dal membro di una comunità religiosa nel contesto delle attività *ad extra* a questa riferibili, in cambio della prestazioni da questa garantite per il fabbisogno materiale dei suoi membri (*CGCE, sent. 5 ottobre 1988, causa 196/87, Udo Steymann c. Staatssecretaris van Justice*).

Più pacifiche sono le statuizioni circa l'esistenza di un vantaggio economico selettivo, ossia «un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni di mercato normale», e sulla nozione di «aiuto concesso dallo Stato, ovvero mediante risorse statali». L'esenzione dall'imposta comunale è senza dubbio qualificabile, infatti, come un aiuto "a carico" delle finanze pubbliche, procurando comunque una diminuzione di entrate all'erario – e, peraltro, un aiuto non generalizzato, ma riservato *a priori* ad uno specifico operatore del mercato.

Da ultimo, la Corte risolve positivamente il dubbio circa l'incidenza dell'esenzione sugli scambi tra Stati membri tale da falsare la concorrenza. Il giudice europeo ritiene esistente un "mercato europeo della formazione", ritenendo possibile «che l'esenzione dall'ICIO di cui potrebbe beneficiare la Congregazione abbia come effetto di rendere più attraente la fornitura dei suoi servizi di insegnamento rispetto a quella dei servizi offerti da istituti parimenti operanti sul medesimo mercato» (p.to 81).

Sull'esistenza di una concorrenza nei servizi di formazione aveva prudentemente taciuto la Commissione nella decisione del 2012, la quale – argomentando sullo stesso punto di diritto – aveva fatto piuttosto riferimento ai «servizi ricettivi e sanitari (...) effettivamente aperti alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione» (p.to 134). Nella decisione in commento, invece, si dà per presupposto che una apertura alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione vi sia anche nel campo dell'istruzione, conformemente a quanto suggerito dall'Avvocato Generale nelle sue conclusioni, il quale arriva ad affermare che nel campo delle formazione «esiste di certo un mercato sul quale prestatori di servizi di dimensioni maggiori ma anche minori possono avere un'attività transfrontaliera» (p.to 80). In realtà, l'affermazione è tutta da verificare. Se non altro, dovrebbe essere fuori dibattito che da quegli «istituti parimenti operanti sul medesimo mercato» di cui parla la Corte, e che sarebbero lesi dall'esenzione a favore della Congregazione, andrebbe sottratto l'operatore statale, o comunque pubblico, che per statuto è esente dall'imposta *de qua*, e andrebbe valutata caso per caso la sottrazione anche delle altre istituzioni *onlus* che svolgono attività di formazione, le quali conoscono esenzioni analoghe. E da tale sottrazione non pare residuerebbe molto.

3. – Come si anticipava in apertura, il contenuto della decisione della Corte si poteva prevedere con una ragionevole dose di certezza, anche alla luce delle determinazioni della Commissione, confermate poi dal giudice europeo, in relazione al caso italiano. La scelta di qualificare come aiuto di Stato un'esenzione fiscale per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività economiche, prive di finalità strettamente religiosa, è, in fondo, del tutto coerente con la giurisprudenza europea precedente, che l'Avvocato Generale si era premurato di ricostruire nelle sue conclusioni generali, e che la Corte fa proprie senza rilevanti scostamenti.

Tra tutti gli elementi della fattispecie valutati dal giudice di Lussemburgo, essenziale è la qualifica dell'attività in questione come di un'attività "economica". Qualora la Corte avesse ritenuto di non poter accedere a questa qualificazione, la questione non avrebbe meritato altro approfondimento – come è, ad esempio, per la medesima attività quando essa sia svolta dallo Stato. Richiamando la sua giurisprudenza sul punto, la Corte precisa – in un *obiter* che tutto sommato insinua dubbi più che confermare certezze – che, pur essendo qualificabile come "attività d'impresa", in quanto generalmente offerta in cambio di una remunerazione, l'offerta di un insegnamento non rientrerebbe nel campo della disciplina europea della concorrenza quando fosse «parte di un sistema di insegnamento pubblico» o comunque finanziato «interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici». Tale esenzione si spiegherebbe non in ragione di un *privilege* aprioristico per lo Stato, quanto piuttosto perché l'attività in questione rientrerebbe nei fini coesenziali al potere pubblico stesso. «Infatti, istituendo e mantenendo un siffatto sistema di insegnamento pubblico (...) lo Stato (...) adempie la propria missione nei settori sociale, culturale e educativo nei confronti della propria popolazione» (p.to 50).

Forse, alla Corte sfugge quali sarebbero le conseguenze della piena affermazione del principio che fa dell'aderenza di una attività svolta dal soggetto pubblico alla "missione" dello Stato un valido criterio per escludere l'applicazione della normativa anti-trust. Si tratta di una formula che lascia una apertura pericolosamente indefinita, essendo lo Stato per definizione un ordinamento a fini generali e liberi; salvo voler ritenere che su questi fini (*vel* su questa missione) vi possa essere un sindacato esterno, ma ciò significa abdicare del tutto al carattere politico dell'ordinamento statale. Per assurdo (ma neanche tanto), qualsiasi regime

di monopolio pubblico, in relazione a qualsiasi attività d'impresa, può rientrare nella "missione" che uno Stato intende darsi.

Il paragone, in chiave di contrapposizione, con la posizione dello Stato, rischia di essere fuori luogo. Anche perché, quanto agli oneri tributari, tra la posizione dello Stato e quella di qualsiasi altro soggetto non è possibile in radice alcuna analogia; venendo al caso di specie: una imposta sugli immobili, di proprietà pubblica, in cui è garantita l'istruzione pubblica, è semplicemente un *nonsense*, se non altro per la circolarità di risorse che innescherebbe.

Anzi, il riferimento del p.to 50 della sentenza alla «missione» del soggetto che svolge l'attività d'impresa *de qua* rischia di introdurre il germe della principale obiezione che può farsi non tanto alla sentenza in commento e alla sua (già indiscussa) coerenza interna, quanto piuttosto alla consolidata posizione della Corte sulla corretta qualificazione della "attività commerciali", che qui – come si diceva – è premessa alla decisione della Corte.

Come è noto, e come già in precedenza richiamato, perché un'attività possa definirsi commerciale ai fini che qui interessano, non è necessario che vi sia un effettivo scopo di lucro, ma è sufficiente che l'attività sia suscettibile di essere svolta a tale scopo. Con il ricorso a questo criterio di *idoneità* e non di *effettività*, riceve, dunque, lo stesso trattamento la medesima attività sia quando essa è svolta con lo scopo deliberato di realizzare un utile sia quando lo scopo è soltanto quello dell'autofinanziamento del servizio erogato – quindi, per dirla in altri termini: sia quando la missione è quella di generare profitto, sia quando, invece, si tratti di una missione esclusivamente sociale (educativa, per tornare al caso di specie).

In realtà, è dubbio che questa impostazione sia sovrapponibile a quella che la Commissione faceva propria nella citata decisione del 2012. Lì, infatti, la Commissione salvava la disciplina italiana intervenuta con la novella del 2012, in quanto essa prevede l'esenzione per le sono attività «prive di scopo di lucro» (p.to 166) – laddove ricorra il rispetto di altri requisiti che qui non interessano. La lettera della normativa italiana fa proprio un criterio di *effettività*, non di *astratta idoneità*, e questo non è contestato dalla Commissione, né, d'altra parte, dalla Corte di Giustizia quando con la sentenza del 15 dicembre 2016 conferma la decisione del 2012, rigettandone i vizi di legittimità. Secondo la Corte, infatti, la normativa italiana entrata in vigore nel 2012 non ricadrebbe nel divieto di aiuti di stato perché «il regolamento di attuazione esclude espressamente dal campo di applicazione dell'esenzione dall'IMU le attività che, per loro natura, si pongono in concorrenza con quelle di altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro» (p.to 137).

L'orientamento della Corte nella decisione in commento è invece ben più restrittivo, ritenendo rilevante anche la sola idoneità dell'attività in questione ad essere svolta con scopo di lucro. Il che può anche andar bene se la qualificazione di "attività economica" è in senso teleologico rispetto al *totem* del libero mercato (coerentemente con l'affermazione della Commissione nel 2012 per cui gli aiuti di Stato vanno definiti «in relazione ai loro effetti», al p.to 125): sarebbe tale – in questa prospettiva – ogni attività la cui esenzione dai vincoli della normativa *anti-trust* rischia di recar danno alla concorrenza. Lo scrivono con lucidità anche i primi commentatori della decisione annotata: «Se valutate esclusivamente nella chiave prospettica di una violazione delle regole della concorrenza, probabilmente le conclusioni della Corte sono ineccepibili o, quantomeno, non possono assolutamente ritenersi prive di un solido e ragionevole fondamento (...) E tuttavia la stessa questione appare ben più complessa e articolata se valutata alla luce di parametri ulteriori cui la Corte non ha ritenuto di dover fare riferimento» (A. Licastro, A. Ruggeri, *Diritto concordatario versus diritto euro unitario: a chi spetta la primauté?*, in *www.statoeuropeo.it*, n. 26/2017, 14-15). Si trascura, infatti, che se un danno alla concorrenza sussiste, questo è compensato dall'offerta agli utenti di un servizio in più, il che assume una rilevanza non poco pregnante laddove si guarda alla natura di questo servizio, dall'alto valore sociale – e, peraltro, di un servizio offerto senza un profitto per l'offerente.

Tra l'altro, nelle denegata ipotesi in cui ciò non basterebbe a poter escludere l'esistenza di una "attività economica", proprio questo valore sociale varrebbe senz'altro a giustificare la natura selettiva dell'aiuto concesso all'attività in questione. Sul punto,

l'Avvocato Generale, nella causa in commento, non si premura di argomentare più di tanto, limitandosi a dire che «le ragioni di un'esenzione fiscale della Chiesa cattolica non emergono né dalla sistematica della normativa fiscale applicabile, né dai principi informativi o basilari del sistema fiscale spagnolo» (p.to 72), e la Corte recepisce adesivamente.

Più interessante è invece quanto la Commissione aveva detto nel 2012 – o meglio: più interessante quanto la Commissione, in quella occasione, aveva sorprendentemente negato. Le autorità italiane, infatti, si erano premurate di mostrare che «il trattamento differenziato delle attività che hanno un alto valore sociale e che sono fornite in un'ottica di interesse sociale rientra nella logica del sistema tributario. Tali attività si ispirerebbero al principio di solidarietà, che è un principio fondamentale della legislazione nazionale e dell'Unione». «Gli enti commerciali interessanti – proseguiva ragionevolmente il Governo italiano – condividerebbero (...) con lo Stato determinati compiti di rilevanza sociale». Per la Commissione, tuttavia, «gli articoli della Costituzione italiana cui fa riferimento l'Italia (...) non si riferiscono ad alcun principio informatore del sistema tributario italiano, ma solo ai principi generali di solidarietà sociale» (p.to 123). Come se ci fosse un compartimento della legislazione nazionale che non dovesse essere informato ai principi generali previsti in Costituzione.

In definitiva, che un'attività *dall'alto valore sociale* sia *astrattamente* realizzabile con scopo di lucro non sembra essere un criterio adeguato per negare la legittimità di un trattamento differenziato. Forse realmente dirimente potrebbe essere la considerazione della “missione” del prestatore – come, senza troppa cognizione, suggerisce la Corte al p.to 50. E, in effetti, non è in discussione che moltissime Congregazioni religiose – riferibili alla Chiesa cattolica, ma non solo, invero – siano nate espressamente con una missione educativa (senza scopo di lucro), a supplire un'istruzione pubblica carente o addirittura assente (o comunque ad offrire un'istruzione *personalizzata* per una fascia di utenti con un comune riferimento religioso: il che resta comunque apprezzabile in una società pluralista). Forse, considerare anche questa peculiare funzione delle istituzioni ecclesiastiche in Spagna – ma, come in Spagna, nei paesi di antica tradizione cristiana –, avrebbe aiutato la Corte ad alzare gli occhi dal tavolo delle sue rigide posizioni mercantilistiche.

