

Maggioli Editore

**Esenzione IMU
enti non commerciali**

Raccolta di normativa e prassi ministeriale



© Copyright 2013 by Maggioli S.p.A.
Maggioli Editore è un marchio di Maggioli S.p.A.
Azienda con sistema qualità certificato ISO 9001:2000

47822 Santarcangelo di Romagna (RN) – Via del Carpino, 8
Tel. 0541-628111 Fax 0541-622595

INDICE

1. D.LGS. 14 MARZO 2011, N. 23.....	3
Art. 9, comma 8 – Applicazione dell'imposta municipale propria	3
2. D.LGS. 30 DICEMBRE 1992, N. 504.....	4
Art. 7 – Esenzioni In vigore dal 25 marzo 2012	4
3. D.L. 24 GENNAIO 2012 N. 1, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 24 MARZO 2012, N. 27.	5
Art. 91-bis Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali	5
4. D.L. 10 OTTOBRE 2012 n. 174, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA LEGGE 7 DICEMBRE 2012, N. 213.....	6
Art. 9 Disposizioni in materia di verifica degli equilibri di bilancio degli enti locali, di modifiche della disciplina IPT, di IMU, di riscossione delle entrate, di cinque per mille ..	6
5. I° PARERE CDS DEL 27 SETTEMBRE 2012	7
6. II° PARERE CDS DELL'8 NOVEMBRE 2012.....	12
7. D.M. 19 novembre 2012, n. 200 ¹	23
8. RISOLUZIONE N. 1/DF del 3 dicembre 2012	30
9. RISOLUZIONE n. 1/DF dell'11 gennaio 2013.....	33
10. RISOLUZIONE N. 3/DF del 4 marzo 2013	36
11. RISOLUZIONE N. 4/DF del 4 marzo 2013	40
12. Commissione europea Comunicato stampa del 19.12.2012	46
13. Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale Testo rilevante ai fini del SEE <i>Gazzetta ufficiale n. C 008 del 11/01/2012 pag. 0004 - 0014</i>	48
14. Decisione della commissione del 19.12.2012 - Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione	69

1. D.LGS. 14 MARZO 2011, N. 23.

Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale.

Art. 9, comma 8 – Applicazione dell'imposta municipale propria

8. Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'*articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992*. Sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'*articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133*, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT). Le province autonome di Trento e di Bolzano possono prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'imposta municipale propria nel rispetto del limite delle aliquote definite dall'*articolo 13, comma 8, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214*, ferma restando la facoltà di introdurre esenzioni, detrazioni o deduzioni ai sensi dell'*articolo 80 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670*, e successive modificazioni.

2. D.LGS. 30 DICEMBRE 1992, N. 504.

Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.

Art. 7 – Esenzioni In vigore dal 25 marzo 2012

1. Sono esenti dall'imposta:

i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'*articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'*articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*

3. D.L. 24 GENNAIO 2012 N. 1, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 24 MARZO 2012, N. 27.

Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività.

Art. 91-bis Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali (1)

In vigore dal 11 ottobre 2012

1. Al comma 1, lettera i), dell'*articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*, dopo le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali».

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'*articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 24 novembre 2006, n. 286*. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'*articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400*, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'*articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*, come svolte con modalità non commerciali. ⁽²⁾

4. È abrogato il comma 2-bis dell'*articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 2 dicembre 2005, n. 248*.

(1) Articolo inserito dalla *legge di conversione 24 marzo 2012, n. 27*.

(2) Comma così modificato dall'*art. 9, comma 6, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174*.

4. D.L. 10 OTTOBRE 2012 n. 174, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA LEGGE 7 DICEMBRE 2012, N. 213

Art. 9 Disposizioni *in materia di verifica degli equilibri di bilancio degli enti locali, di modifiche della disciplina IPT, di IMU, di riscossione delle entrate, di cinque per mille*

In vigore dal 8 dicembre 2012

6-ter. Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'*articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 24 marzo 2012, n. 27*, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.

6-quinquies. In ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153.

5. 1° PARERE CDS DEL 27 SETTEMBRE 2012

Numero 04180/2012 e data 04/10/2012



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 27 settembre 2012

NUMERO AFFARE 07658/2012

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze.

Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento avente ad oggetto la determinazione delle modalità e delle procedure per stabilire il rapporto proporzionale tra le attività svolte con modalità commerciali e le attività complessivamente svolte dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

LA SEZIONE

Vista la relazione prot. n. 3-11473/ucl del 5 settembre 2012 con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull' affare consultivo in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore Consigliere Roberto Chieppa;

Riferisce l'Amministrazione che il presente regolamento è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, è stato predisposto lo schema di regolamento in esame, che si compone di sette articoli, relativi alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto. Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto dello schema di regolamento in esame è limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare deve essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento deve essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012.

Non è demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tali considerazioni deve essere rilevato che parte dello schema in esame è diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Tale aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista "c.d. indistinta" e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività.

Peraltro, si tratta di una qualificazione piuttosto articolata, contenuta in parte nelle definizioni dell'articolo 1 e soprattutto nei requisiti fissati in via generale dall'art. 3 e per i singoli settori dall'art. 4.

Con quest'ultima disposizione l'amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazione normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività.

Basti fare riferimento al criterio dell'accreditamento o convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o ai diversi criteri stabiliti per la compatibilità del versamento di rette con la natura non commerciale dell'attività.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri il criterio dell'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie); in altri ancora il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

Non è questa la sede per verificare la correttezza di ciascuno di tali criteri, ma la loro diversità e eterogeneità rispetto alla questione dell'utilizzo misto conferma che si è in presenza di profili, che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito.

Tali profili potranno essere oggetto di un diverso tipo di intervento normativo o essere lasciati all'attuazione in sede amministrativa sulla base dei principi generali dell'ordinamento interno e di quello dell'Unione europea in tema di attività non commerciali (sia in termini generali attraverso circolari, sia con riferimento a fattispecie specifiche mediante altri strumenti, quali ad esempio le risposte all'interpello del contribuente).

Va, peraltro, ricordato che proprio sulla analoga questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea ha avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

Ciò impone estrema prudenza nell'individuare lo strumento idoneo a fare chiarezza sulla qualificazione di una attività come non commerciale e tale strumento non appare poter essere il presente regolamento per le ragioni anzidette (quanto meno per le parti contenute in alcune definizioni e negli articoli 3, 4 e 7, comma 1).

2. Con riferimento alle ulteriori parti del regolamento non vi sono osservazioni da formulare, avendo l'amministrazione correttamente definito le modalità e le procedure relative alla dichiarazione richiesta in caso di utilizzazione mista "indistinta" e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (superficie, numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali, periodi temporali).

P.Q.M.

Nelle considerazioni che precedono è il parere della Sezione.

6. II° PARERE CDS DELL'8 NOVEMBRE 2012

Numero 04802/2012 e data 13/11/2012



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 8 novembre 2012

NUMERO AFFARE 10380/2012

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze.

Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento da adottare ai sensi dell'art. 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'art. 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174.

LA SEZIONE

Vista la relazione prot. n. 3-11473/UCL del 30 ottobre 2012, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento delle finanze-Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale) ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull' affare consultivo in oggetto; Esaminati gli atti e udito il relatore, Consigliere Roberto Chieppa;

Premesso:

Riferisce l'Amministrazione che lo schema di regolamento in esame è adottato in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per gli immobili degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il citato comma 3 dell'articolo 91-bis, prevede che, qualora l'unità immobiliare abbia una utilizzazione mista (commerciale e non commerciale) e non sia possibile procedere alla individuazione della frazione dell'unità immobiliare nella quale si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione.

Lo stesso comma 3 affida ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, la definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

In attuazione di tale disposizione legislativa, era stato predisposto un primo schema di regolamento, sul quale questa Sezione si era espressa con il parere del 27 settembre 2012 n. 7658, formulando alcune osservazioni con riguardo a parte del contenuto dello schema, che la Sezione ebbe a ritenere non compreso nel potere regolamentare attribuito dal legislatore al Ministero.

Successivamente, l'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 ha integrato la norma primaria, assegnando al regolamento anche il compito di stabilire "i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

In attuazione di tale modifica, il Ministero dell'economia e delle finanze ha trasmesso al Consiglio di Stato un nuovo schema di regolamento, in parte modificato rispetto a quello oggetto del precedente parere.

Lo schema di regolamento in esame si compone di sette articoli, relativi -nell'ordine- alle definizioni (art. 1), all'oggetto del regolamento (art. 2), ai requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività (artt. 3 e 4), alla individuazione del sopra menzionato rapporto proporzionale e alla relativa dichiarazione (artt. 5 e 6) ed alle disposizioni finali (art. 7).

Considerato:

1. Lo schema di regolamento dà attuazione all'articolo 91-bis, comma 3, del d.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, che disciplina, a decorrere dal 1° gennaio 2013, l'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali.

Va preliminarmente chiarito che l'ambito di applicazione dell'IMU e le relative esenzioni sono stabiliti direttamente dal legislatore e, di conseguenza, il pagamento dell'IMU da parte dei soggetti che vi sono tenuti in base alla legge non può essere posto in discussione, e non dipende dalla emanazione del presente regolamento, che disciplina alcuni profili al fine di dare attuazione alla esenzione dall'IMU.

Da ciò deriva che i tempi di adozione del presente regolamento non possono incidere sul pagamento dell'IMU da parte di chi vi è tenuto, ma riguardano unicamente le modalità attuative dell'esenzione.

L'ambito di applicazione dell'esenzione è anche fissato direttamente dal legislatore e riguarda, sotto il profilo soggettivo, gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sotto il profilo oggettivo, gli immobili utilizzati da tali soggetti, destinati esclusivamente allo

svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto. Con il citato art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 è stato inserito, nell'art. 7 del d. lgs. n. 504/1992, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione con riguardo all'utilizzo dell'immobile, e sono state disciplinate, ai commi 2 e 3, due diverse ipotesi di utilizzazione mista.

Quando è possibile individuare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente a attività di natura non commerciale, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità in cui tale attività si svolge (art. 91-bis, comma 2).

Quando, invece, tale individuazione non risulta possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (art. 91-bis, comma 3).

L'oggetto del regolamento era in origine limitato a tale ultima ipotesi e, in particolare, alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla predetta dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

Tenuto conto di ciò, con il precedente parere del 27 settembre 2012 n. 7658, la Sezione aveva rilevato che, trattandosi di un decreto ministeriale da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, il potere regolamentare doveva essere espressamente conferito dalla legge e, di conseguenza, il contenuto del regolamento doveva essere limitato a quanto demandato a tale fonte dal comma 3 dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 (nella sua versione originaria), non essendo demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali.

Sulla base di tale considerazione, era stata ritenuta non rientrante nel potere regolamentare la parte del precedente schema diretta a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali.

Con la citata modifica della fonte primaria l'ambito del regolamento è stato esteso alla definizione dei "requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

L'amministrazione ha dato attuazione a tale modifica legislativa, trasmettendo un nuovo schema di regolamento, per lo più coincidente a quello oggetto del precedente parere.

In via preliminare, va precisato che il presente parere è ovviamente condizionato alla conversione in legge, senza sostanziali modifiche, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 e, in particolare, dell'art. 9, comma 6, con cui è stata integrata nel senso anzidetto la norma primaria, fonte del presente regolamento.

2. Per la parte del regolamento, non oggetto di modifiche e non riguardante l'estensione del potere regolamentare (artt. 2, 5, 6 e 7), non si devono formulare osservazioni, essendosi la Sezione già espressa in senso positivo con il precedente parere.

Si deve, invece, soffermare l'attenzione su alcune definizioni contenute nell'art. 1 e sugli artt. 3 e 4, che riguardano proprio i requisiti, generali e di settore, per lo svolgimento con modalità non commerciali delle varie attività.

Con il precedente parere la Sezione non aveva potuto verificare la correttezza dei criteri utilizzati per la definizione, nei vari settori, della nozione di attività svolte con modalità non commerciali, esulando tale aspetto dall'ambito del regolamento da adottare, e si era limitata a segnalare l'eterogeneità dei requisiti, che permane nello schema di regolamento ora in esame.

In alcuni casi è utilizzato il criterio della gratuità o del carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive); in altri, il criterio dell'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie); in altri ancora, il criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

La Sezione aveva anche ricordato che proprio sulla analoga questione dell'esenzione dall'ICI la Commissione europea aveva avviato in data 12 ottobre 2010 una indagine al fine della valutazione della sussistenza di un aiuto di Stato, avente ad oggetto anche la circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009, che in parte trattava aspetti oggetto del presente schema.

L'intervenuta modifica della norma primaria e la conseguente nuova trasmissione dello schema di regolamento impone ora di affrontare tali questioni.

Si osserva che mentre i requisiti generali, contenuti nell'art. 3, sono conformi ai principi nazionali e comunitari in tema di attività commerciali, gli ulteriori requisiti, richiesti per i singoli settori dall'art. 4, presentano profili di criticità soprattutto con riferimento ai principi comunitari.

In via generale, il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante (Corte Giust. UE, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

Costituisce principio ormai pacifico quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (fin da Corte Giust. UE, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91, Poucet; principi ribaditi anche di recente da Corte Giust., 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11).

Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica (Corte Giust. UE, 16 giugno 1987, C-118/85, punto 7; 18 giugno 1998, C-35/96, punto 36; 12 settembre 2000, C-180-184/98, punto 75).

Rileva, dunque, la nozione di attività economica, in quanto, anche nei settori presi in considerazione dall'art. 4 dello schema di regolamento (attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva), soggetti in apparenza "non commerciali" possono, in taluni casi, trovarsi a svolgere attività economiche in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici.

In sostanza, anche gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto dell'Unione europea e gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'IMU, e non possono beneficiare dell'esenzione (ciò pro quota, in ipotesi di utilizzazione mista).

La Sezione ritiene che alcune limitate parti dello schema di regolamento debbano essere ricondotte a coerenza con i menzioni principi comunitari, anche allo scopo di evitare il rischio di una procedura di infrazione avente ad oggetto il nuovo atto normativo.

A tal fine, si ritiene necessario inserire e valorizzare nel testo del regolamento il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario.

All'art. 1, comma 1, lett. p), contenente la definizione di attività non commerciale, occorre, quindi, inserire dopo "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro" le parole *"e del carattere di attività economica, come definito dal diritto dell'Unione europea"*.

Va, invece, lasciato inalterato l'ultimo periodo, che ben esprime il concetto di attività non svolta in regime concorrenziale ("che, per loro natura, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e che costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà").

3. I suddetti principi vanno applicati con riferimento ai requisiti contenuti nell'art. 4 dello schema di regolamento, che non appaiono rispettarli quanto meno con riferimento all'attività assistenziale, sanitaria, didattica e ricettiva.

In particolare, con riferimento all'attività assistenziale e sanitaria, l'art. 4, comma 3 prevede due requisiti alternativi, autonomamente idonei a qualificare l'attività come non commerciale:

a) nel caso in cui le attività sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, prestando a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto comunitario o nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale; ovvero

b) sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale.

In relazione alla lett. a), si osserva che il regime di accreditamento, convenzionamento o altro tipo di accordo con le competenti autorità pubbliche non esclude di per sé la sussistenza del carattere economico dell'attività, e che la menzionata gratuità dei servizi offerti è attenuata da una non meglio precisata possibilità di partecipazione alla spesa ai fini della copertura del servizio universale, che pure non esclude la predetta natura economica dell'attività.

Con riferimento alla lett. b), l'utilizzo del criterio delle rette di importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività convenzionate o contrattualizzate svolte nello stesso ambito territoriale risulta essere, da un lato, di difficile applicazione e, sotto altro profilo, non è in assoluto idoneo a qualificare l'attività come non commerciale.

Va ricordato che la Commissione europea ha precisato che il fatto che un servizio sanitario sia fornito da un ospedale pubblico non è sufficiente per classificare l'attività come non economica, essendovi in taluni casi un grado di concorrenza tra strutture sanitarie relativamente alla prestazione di servizi sanitari (Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla

compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punto 24).

Tenuto conto di ciò, appare preferibile unificare le due lettere con una unica previsione che richiami "il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

Tale formulazione risulta essere maggiormente idonea ad evitare il rischio di un contrasto con i principi comunitari, e ha il vantaggio di poter essere applicata anche ad altre tipologie di attività, come di seguito illustrato.

In ogni caso, qualora, non si ritenesse di accorpare le due lettere, la congiunzione "ovvero" posta tra la t. a) e lett. b) andrebbe sostituita con la congiunzione "e".

4. Per l'attività didattica, il requisito principale è fissato dall'art. 4, comma 3, lett. c), che prevede che "l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio".

Il richiamo alla gratuità del servizio o alle rette di importo simbolico è nella sostanza assorbito dal criterio della non copertura integrale del costo effettivo del servizio.

Tale criterio non sembra essere compatibile con il carattere non economico dell'attività.

Tale criterio consente di porre a carico degli utenti (studenti o genitori) anche una percentuale dei costi solo lievemente inferiore a quelli effettivi.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il carattere non economico dell'istruzione pubblica non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse di iscrizione o scolastiche per contribuire ai costi di gestione del sistema, mentre va distinta l'ipotesi in cui i servizi di istruzione sono finanziati prevalentemente da alunni e genitori o da introiti commerciali (Corte Giust. UE, 11 settembre 2007, C-318/05; 18 dicembre 2007, C-

281/06; 7 dicembre 1993, C-109/92; 27 settembre 1988, C-263/86; si veda anche la già citata Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in G.U. n. C-8 dell'11 gennaio 2012, punti 26 e ss.).

Il criterio della copertura non integrale dei costi appare nella sostanza ricalcare il concetto di servizi che possono essere finanziati prevalentemente da genitori e alunni, per il quale gli organi dell'Unione europea escludono il carattere non economico dell'attività.

Le rilevate criticità del criterio contenuto nello schema possono essere superate utilizzando un criterio analogo a quello proposto per le attività assistenziali e sanitarie, sostituendo, alla lett. c) del comma 3 dell'art. 4, le parole "e tali da non coprire integralmente il costo effettivo del servizio" con le parole "o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

5. Per le attività ricettive, l'art. 4, comma 4, stabilisce che "Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura; nonché, relativamente alla ricettività sociale, se le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Le rette devono essere di importo simbolico e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali".

Sotto un primo profilo, la definizione del concetto di ricettività sociale va collocata nell'art. 1, che contiene tutte le definizioni, precisando che le attività di ricettività sociale sono quelle in

cui le iniziative sono dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o sono rivolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Valuti a quel punto l'amministrazione l'opportunità di lasciare nella lett. j) del comma 1 dell'art. 1 il richiamo al d. lgs. n. 79/2011 (c.d. Codice del turismo).

Il comma 4 dell'art. 4 può essere lasciato inalterato nella prima parte, tranne che per il richiamo alle attività di ricettività sociale e può essere completato nell'ultima parte, sostituendo il periodo "e, in ogni caso, non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità commerciali" con le parole "o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale".

6. Per le attività culturali, ricreative e sportive si rimette alla valutazione dell'amministrazione la decisione se lasciare l'attuale criterio (più restrittivo) contenuto nei commi 5 e 6 dell'art. 4 del regolamento (a titolo gratuito o con corrispettivo simbolico) o se utilizzare il diverso criterio sopra indicato.

7. Sotto il profilo formale, si rileva che nelle premesse il sesto "visto" contiene un errore materiale, che va quindi corretto, essendo stata riportata due volte la frase "gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale".

P.Q.M.

Esprime parere favorevole con le osservazioni di cui in motivazione.

7. D.M. Minisero dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200 G.U. 23/11/2012, n. 274.

Regolamento da adottare ai sensi dell'*articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174.* ⁽²⁾

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA

E DELLE FINANZE

Visto l'*articolo 13, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, con il quale è stata anticipata l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;*

Visto il comma 1 dell'*articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, il quale stabilisce che l'IMU è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo n. 23 del 2011, in quanto compatibili;*

Visto il comma 8 dell'*articolo 9 del decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale dispone che si applica all'IMU l'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, recante disposizioni in materia di imposta comunale sugli immobili;*

Visto l'*articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504 del 1992, come modificato dal comma 1, dell'articolo 91-bis, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, in base al quale sono esenti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222;*

Visto il comma 3, primo periodo, dell'*articolo 91-bis del decreto-legge n. 1 del 2012, il quale dispone che qualora, in caso di utilizzazione mista, non sia possibile identificare gli immobili o le porzioni di immobili adibiti esclusivamente all'attività di natura non commerciale, ai sensi dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, occorre applicare l'esenzione in misura proporzionale all'utilizzazione non commerciale dell'immobile come risulta da apposita dichiarazione;*

Visto il comma 3, secondo periodo, dell'*articolo 91-bis del decreto-legge n. 1 del 2012, come integrato dal comma 6 dell'articolo 9 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, il quale dispone che, con regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400* ⁽³⁾, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e sono stabiliti altresì gli elementi rilevanti ai

fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'*articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*, come svolte con modalità non commerciali;

Visto l'*articolo 17, commi 3 e 4, della legge n. 400 del 1988*, i quali stabiliscono, tra l'altro, che con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere;

Visto il *decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300*, concernente la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'*articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59*;

Visto il *decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165*, recante norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;

Considerato che in attuazione dei principi comunitari e costituzionali di solidarietà e sussidiarietà di cui all'articolo 5 del Trattato dell'Unione Europea e agli articoli 2 e 118, ultimo comma, della Costituzione, è necessario prevedere una specifica disciplina diretta a stabilire le modalità e le procedure per l'applicazione dell'esenzione dall'IMU in proporzione all'utilizzazione dell'unità immobiliare per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività di cui al citato articolo 7, comma 1, lettera i);

Udito il parere del Consiglio di Stato n. 7658/2012, espresso dalla Sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza del 27 settembre 2012;

Udito il parere del Consiglio di Stato n. 10380/2012, espresso dalla Sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza dell'8 novembre 2012;

Rilevato che il Consiglio di Stato, nel suo parere, ha sottolineato l'esigenza che i contenuti del presente regolamento risultino quanto più conformi ai parametri comunitari di riferimento, con la conseguente necessità di un appropriato dettaglio dei criteri discretivi operanti, in relazione ai diversi settori di attività considerata, ai fini dell'individuazione, nelle fattispecie concrete, della sussistenza o meno del requisito della commercialità nelle medesime attività;

Considerato inoltre che il parere del Consiglio di Stato, già reso positivamente in data 27 settembre 2012, reca raccomandazioni al Governo per una redazione finale del regolamento conforme al parametro di riferimento rintracciabile nel diritto interno, nonché a quello desumibile dal diritto dell'Unione Europea, lasciando peraltro al successivo apprezzamento dell'Esecutivo l'individuazione di modalità e forme utili per il conseguimento di tale obiettivo di conformità;

Considerato che la successiva integrazione apportata all'articolo 91-bis, comma 3, secondo periodo, del *decreto-legge n. 1 del 2012*, dall'*articolo 9, comma 6, del decreto-legge n. 174 del 2012*, risulta avere non solo ribadito la base giuridica del presente regolamento ma altresì contribuito a precisare la sua ampiezza, disponendo che, con lo stesso, è consentito stabilire gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'*articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*, come svolte con modalità non commerciali;

Ritenuto conseguentemente che sussistono tutti i presupposti perché la redazione finale del presente regolamento risulti sia aderente ai contenuti del parere del Consiglio di Stato, sia conforme alle raccomandazioni con lo stesso formulate al Governo;

Vista la comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri inviata con nota n. 3-15152, del 19 novembre 2012;

Emana

il seguente regolamento:

Art. 1 *Definizioni*

1. Ai fini del presente regolamento si intende per:

a) IMU: l'imposta municipale propria, di cui all'*articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 22 dicembre 2011, n. 214* e agli *articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*;

b) TUIR: *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, recante il Testo unico delle imposte sui redditi;

c) enti non commerciali: gli enti pubblici e privati diversi dalle società di cui all'*articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR*, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;

d) oggetto esclusivo o principale: per oggetto esclusivo si intende quello determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata; per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto; in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente stesso è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato;

e) immobili: tutti i terreni e i fabbricati posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali;

f) attività assistenziali: attività riconducibili a quelle di cui all'*articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112*, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia;

g) attività previdenziali: attività strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie;

h) attività sanitarie: attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal *decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 novembre 2001*;

i) attività didattiche: attività dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della *legge 28 marzo 2003, n. 53*;

j) attività ricettive: attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in

strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'*articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79*;

k) attività culturali: attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte;

l) attività ricreative: attività dirette all'animazione del tempo libero;

m) attività sportive: attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'*articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289*;

n) attività di cui all'*articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*: attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;

o) attività istituzionali: le attività di cui alle lettere da f) a n) del presente articolo, volte alla realizzazione di fini di utilità sociale;

p) modalità non commerciali: 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;

q) utilizzazione mista: l'utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di una delle attività individuate dall'*articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992*, con modalità non commerciali, unitamente ad attività di cui alla stessa lettera i) svolte con modalità commerciali, ovvero ad attività diverse da quelle di cui al medesimo *articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992*.

Art. 2 *Oggetto*

1. Le disposizioni del presente regolamento sono dirette a stabilire, ai sensi dell'*articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 24 marzo 2012, n. 27*, le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad un'utilizzazione mista, nei casi in cui non sia possibile procedere, ai sensi del comma 2 del citato articolo 91-bis, all'individuazione degli immobili o delle porzioni di immobili adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali.

Art. 3 *Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali*

1. Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

a) il divieto di distribuire, anche in modo 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.

Art. 4 *Ulteriori requisiti*

1. Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.

2. Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

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.

4. Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

5. Lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti

per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

6. Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Art. 5 *Individuazione del rapporto proporzionale*

1. Il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'*articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012*, è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo, secondo quanto indicato nei commi seguenti.

2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'*articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992*, e delle attività di cui alla citata lettera i), svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

3. Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi disciplinate ai commi 2 e 3, è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'*articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992*, ovvero delle attività di cui alla citata lettera i) svolte con modalità commerciali.

5. Le percentuali determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi precedenti, indicate per ciascun immobile nella dichiarazione di cui al successivo articolo 6, si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta.

Art. 6 *Dichiarazione*

1. Gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'*articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'*articolo 91-bis, del decreto-legge n. 1 del 2012*, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni.

Art. 7 *Disposizioni finali*

1. Entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del presente regolamento.
2. Gli enti non commerciali tengono a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultano gli elementi rilevanti ai fini della individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

8. RISOLUZIONE N. 1/DF del 3 dicembre 2012

RISOLUZIONE N. 1/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**

Roma, 3 dicembre 2012

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

PROT. N.

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU). Problematiche relative al Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

Sono state sollevate alcune problematiche in materia di imposta municipale propria (IMU), concernenti la prima applicazione delle disposizioni di cui al D. M. 19 novembre 2012, n. 200, emanato ai sensi dell'articolo 91-*bis*, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e successive modificazioni, concernente il regolamento con il quale sono stabilite *"le modalità e le procedure relative alla ... dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*.

1. Applicabilità agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dell'articolo 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

E' stato chiesto se debbano ritenersi applicabili agli ecclesiastici civilmente riconosciuti le disposizioni di cui agli articoli 3, comma 1, e 7 del D. M. n. 200 del 2012 che prescrivono, rispettivamente, l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, enucleati nello stesso articolo 3, nonché la predisposizione o l'adeguamento, entro il 31 dicembre 2012, dello statuto dell'ente non commerciale a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del Regolamento.

Al riguardo, si richiama quanto affermato nella circolare 26 giugno 1998, n. 168/E al punto 1.11, in cui viene precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private.

Si deve, comunque, far presente che nella citata circolare è evidenziato anche che *“Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, nè la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole art. 10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997”* .

Pertanto, seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'articolo 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata.

Si evidenzia, altresì, che tale documento rientra tra quelli che detti enti sono tenuti, in virtù dell'articolo 7, comma 2, del regolamento n. 200 del 2012 a tenere a disposizione dei comuni ai fini dell'attività di accertamento e controllo.

2. Decorrenza delle norme che definiscono lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali.

Il Regolamento n. 200 del 2012 interviene, come stabilito dal comma 3 dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, modificato dall'articolo 9, comma 6, del D. L. n. 174 del 2012, sia per stabilire il rapporto proporzionale in base al quale applicare l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, sia per individuare i *“requisiti, generali e di*

settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali".

A questo proposito, occorre sottolineare che la decorrenza del 1° gennaio 2013 è fissata dal comma 3 del predetto articolo 91-bis esclusivamente con riferimento al rapporto proporzionale.

La stessa norma stabilisce, invece, che i requisiti generali e di settore valgono ai fini dell'applicazione della lett. i), comma 1, dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la quale prevede che l'esenzione si applica agli immobili *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

La definizione dei requisiti generali e di settore non appare collegata all'individuazione del rapporto proporzionale, come si evince dalla circostanza che, con successivo intervento normativo, il comma 3 del citato articolo 91-bis ha delegato esplicitamente il Governo a individuare i *"requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali"*.

Si ritiene, pertanto, che:

1. il pagamento dell'IMU, relativo all'anno 2012, debba essere effettuato tenendo conto dei requisiti stabiliti nel regolamento n. 200 del 2012, agli articoli 3 e 4. La valutazione di detti requisiti determina il versamento del saldo dell'imposta relativa all'anno 2012 che dovrà essere effettuato entro il 17 dicembre p.v.;
2. a partire dall'anno d'imposta 2013, come affermato dal comunicato del Governo del 9 ottobre 2012, essendo ormai definito nel suo complesso *"il quadro regolatorio, sia primario che secondario"*, l'IMU dovrà essere versata sulla base degli anzidetti requisiti e in ragione del rapporto proporzionale.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella

9. RISOLUZIONE n. 1/DF dell'11 gennaio 2013

RISOLUZIONE N. 1/DF



Ministero dell'Economia e delle Finanze
Dipartimento delle Finanze

Roma, 11 gennaio 2013

Direzione legislazione tributaria
e federalismo fiscale

Prot. n. 1044/2013

All'Università Commerciale Luigi Bocconi
Via Sarfatti, 25
20136 MILANO
(Rif. nota del 19 dicembre 2012)

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Termine di presentazione della dichiarazione di cui all'art. 91-*bis*, comma 3, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

Con la nota in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito al termine di presentazione della dichiarazione concernente l'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali e precisamente se detto termine sia quello del 4 febbraio 2013 oppure uno diverso in considerazione del fatto che per gli enti non commerciali il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200 ha previsto la presentazione di un'apposita dichiarazione IMU.

Al riguardo, si precisa che l'art. 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha anticipato l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui al D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, al comma 12-*ter* ha previsto che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il D. M. 30 ottobre 2012 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2012, n. 258.

Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, lo stesso comma 12-ter stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata entro novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto appena citato, vale a dire il 4 febbraio 2013.

Per quanto riguarda gli adempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IMU degli enti non commerciali, si deve fare riferimento all'art. 91-bis, comma 3, del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, integrato dal comma 6 dell'art. 9 del D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze *“sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”*. Il D. M. 19 novembre 2012, n. 200, di attuazione del citato comma 3 dell'art. 91-bis, all'art. 6 stabilisce che *“gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'art. 91-bis, del D. L. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni”*.

A questo proposito si deve, altresì, rammentare che nelle istruzioni allegate al decreto di approvazione del modello di dichiarazione IMU del 30 ottobre 2012, in conformità al citato quadro normativo, al paragrafo 1.2, è stato previsto il rinvio all'approvazione di un apposito modello di dichiarazione per gli enti non commerciali e, al paragrafo successivo, dedicato ai casi per i quali sussiste l'obbligo dichiarativo è stato chiarito che per gli enti in questione l'obbligo dichiarativo sussiste anche per gli immobili esenti, ai sensi della lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Alla luce di quanto sin qui esposto e sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzare degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, si ritiene

che la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.

Pertanto, gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

Si deve, infine, ricordare che, nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, il comma 6-*quinquies* dell'art. 9 del D. L. n. 174 del 2012, dispone che *“in ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153”, recante la “Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461”.*

Il Direttore Generale delle Finanze

Fabrizia Lapecorella

10. RISOLUZIONE N. 3/DF del 4 marzo 2013

RISOLUZIONE N. 3/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**

Roma, 4 marzo 2013

**DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE
UFFICIO XII**

PROT. N.

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.

Sono pervenuti numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

In particolare, si vuole conoscere:

- se il termine previsto dall'art. 7 del D. M. n. 200 del 2012, comma 1, il quale dispone che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento, abbia natura perentoria od ordinatoria;
- l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012.

In merito al primo quesito, si deve considerare che la norma che richiede l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto è sistematicamente inserita nel contesto delle disposizioni finali di cui all'art. 7 in commento, dirette a individuare gli adempimenti posti a carico degli enti non commerciali.

Tali adempimenti possono essere complessivamente considerati come strumentali alla verifica di tutti i requisiti, sia di carattere generale sia di settore, nonché di tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del Regolamento n. 200 del 2012. Non si deve, infatti, tralasciare di sottolineare che proprio al comma 2 dell'art. 7 in questione, è espressamente richiesto che gli enti non commerciali tengano *“a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo”*.

A tale proposito, si deve ricordare che queste ultime attività sono svolte in un arco di tempo assai ampio, poiché in virtù del rinvio operato dall'art. 13, comma 13, del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica all'imposta municipale propria la disposizione dell'art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, la quale dispone che i comuni *“procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Si deve, inoltre, aggiungere che un'altra motivazione che sottende alla richiesta di adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto deve essere ricercata nella necessità di dare evidenza formale a determinate caratteristiche che, seppure insite nella natura stessa degli enti non commerciali e ontologicamente connesse alle attività svolte dagli enti stessi, potrebbero, in alcuni casi, non risultare esplicitate in atti formali.

Alla luce di quanto esposto, si può, quindi, concludere che la data del 31 dicembre 2012 di cui all'art. 7 del Regolamento in oggetto non deve considerarsi perentoria.

Ciò soprattutto in considerazione della circostanza che in alcuni casi il processo di adeguamento richiede tempi lunghi, dal momento che non solo può articolarsi in più fasi ma a volte l'*iter* di approvazione degli atti in questione può richiedere la partecipazione di più soggetti, come nell'ipotesi in cui l'approvazione dello statuto dipenda da un organo esterno all'ente non commerciale.

A ulteriore fondamento della non perentorietà del termine del 31 dicembre 2012, militano anche la circostanza che non sono previste sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione nei tempi previsti e la constatazione che il D. M. n. 200 del 2012 è stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012, quindi, a ridosso della scadenza del 31 dicembre 2012.

Tutte le considerazioni sin qui svolte in merito al termine del 31 dicembre 2012 per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto valgono, ovviamente, anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in virtù di quanto precisato nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, nella quale è stato chiarito che detti enti, ai quali non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 con scrittura privata registrata. Pertanto, il termine del 31 dicembre 2012 deve essere riferito esclusivamente a quest'ultimo atto.

Per quanto concerne, invece, il secondo quesito, occorre, preliminarmente, ricordare che il comma 1 dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 concernente i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, sancisce che *"le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:*

a) il divieto di distribuire, anche in modo 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".

Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti di carattere soggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale.

In merito alla portata della lett. a), si deve precisare che la norma stessa, nell'ambito del divieto di distribuire utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitali durante la vita dell'ente, ammette solo alcune eccezioni, individuate nel caso in cui la distribuzione sia prevista dalla legge e nell'ipotesi in cui tale distribuzione avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.

A quest'ultimo proposito, si precisa che per *“altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente”* devono intendersi quelle espressamente previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Per quanto concerne, invece, la lett. c) dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 che prevede la devoluzione del patrimonio dell'ente non commerciale in caso di scioglimento dello stesso ad un altro ente non commerciale che *“svolga un'analogia attività istituzionale”*, si precisa che - attesa la diversa terminologia utilizzata dalla precedente lett. a) - detta locuzione non può che riferirsi a un'attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio, l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella

11. RISOLUZIONE N. 4/DF del 4 marzo 2013

RISOLUZIONE N. 4/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**

Roma, 4 marzo 2013

**DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO
FISCALE**

PROT. N. 4128

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Immobili concessi in comodato.

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) indicata in oggetto, nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. E' stato, altresì, chiesto se l'esenzione in questione possa ritenersi applicabile anche nell'ipotesi più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7.

Al riguardo, bisogna, preliminarmente, ricordare che la disciplina dell'IMU, delineata dall'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, richiama, per quanto riguarda il regime delle esenzioni, l'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, fra le quali si riscontra quella di cui alla lett. i), che riguarda la fattispecie in esame. Detta norma, nella sua attuale formulazione - introdotta per effetto dell'art. 91-bis del D. L. 24 gennaio

2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 - prevede l'esenzione per *"gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

Si deve ricordare che le disposizioni dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, nel momento in cui intervengono sull'art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, precisano l'ambito applicativo della disposizione di esonero, nel senso delineato dalla giurisprudenza di legittimità¹ che ha costantemente limitato la portata dell'esenzione alla presenza di modalità non commerciali attraverso le quali viene svolta nell'immobile, da parte dell'ente non commerciale, la particolare attività oggetto della norma di esenzione. Il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, contemplato al comma 3 dello stesso art. 91-bis è diretto a regolare i casi di utilizzazione mista dell'immobile oggetto dell'esenzione per il quale non è possibile procedere all'accatastamento separato.

Per quanto riguarda l'esatta portata dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve sottolineare che le tematiche che emergono dai quesiti formulati a tale proposito, sono suscettibili di essere trattate e risolte alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007 che hanno fornito una lettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), sistematica e coerente con l'ordinamento tributario nonché con il principio di capacità contributiva.

Bisogna premettere che in dette ordinanze la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale prevede che, ai fini ICI, i comuni possano *"stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non*

¹ *Ex multis*: sentenze della Corte di Cassazione n. 10092 del 13 maggio 2005, n. 10646 del 20 maggio 2005; n. 20776 del 26 ottobre 2005, n. 23703 del 15 novembre 2007, n. 5485 del 29 febbraio 2008 e n. 19731 del 17 settembre 2010.

commerciale utilizzatore". Si deve, comunque, precisare che quest'ultima disposizione non risulta applicabile all'IMU, in quanto detta norma non è espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23 del 2011, che conferma, ai fini dello stesso tributo, la sola potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Tuttavia, tali pronunce sono, comunque, strettamente funzionali alla corretta interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992 che, si ribadisce, si applica anche all'IMU.

In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la corretta interpretazione dell'art. 59 del D. Lgs. n. 446 del 1997, non è in linea con le argomentazioni sostenute dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 30 maggio 2005, n. 11427 con cui quest'ultima ha rimesso alla Corte Costituzionale il giudizio di legittimità relativo al predetto art. 59, laddove la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto che l'impianto normativo dell'esenzione in questione *"nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccettuati, consentiva per questi ultimi, di individuarne la ratio nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante. Ne derivava che il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett. c), del Tuir, quindi con espressa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 ... La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi posseduti da terzi, ed in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione"*.

Si deve evidenziare che, nella stessa ordinanza n. 11427 del 2005, la Corte di Cassazione ha fondato le sue argomentazioni sulla considerazione che si trattava di un immobile dato in locazione e per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situazione di fatto sintomatica di capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio. Nella stessa ordinanza si legge, infatti, che *"l'esonero dal generale*

regime impositivo si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di tassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nell'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica”.

La Corte Costituzionale, avallando l'assunto di partenza, secondo il quale l'immobile per godere dell'esenzione deve essere utilizzato direttamente dal proprietario, ha chiarito che *“la questione risulta proposta sulla base del duplice erroneo presupposto che l'art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997 introdurrebbe una norma di interpretazione autentica ed imporrebbe, per il passato, una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella affermata dalle pronunce della Corte di cassazione richiamate dal rimettente ... che tuttavia, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, detta disposizione - che non si autoqualifica come norma di interpretazione autentica - non è finalizzata né a risolvere un obiettivo dubbio ermeneutico né ad introdurre retroattivamente una nuova disciplina dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992; che il citato art. 59, comma 1, lettera c), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti - e, perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7”.*

Sia la Corte Costituzionale sia la Corte di Cassazione sono, dunque, concordi nell'affermare che l'esenzione in questione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato direttamente dallo stesso soggetto individuato dalla legge.

Pertanto, se un ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR concede un immobile in comodato a un altro ente non commerciale che lo utilizza direttamente per i fini di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, si deve, innanzitutto, affermare che è evidente che questo ultimo ente è escluso dal campo di

applicazione dell'imposta, in quanto non è soggetto passivo ai fini IMU, non vantando sull'immobile alcun diritto reale ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011.

Al fine di esprimersi riguardo alla spettanza dell'esenzione dal tributo in capo al soggetto passivo IMU, vale a dire l'ente non commerciale concedente, occorre dare rilevanza alle argomentazioni sopra riportate della Corte di Cassazione nella richiamata ordinanza n. 11427 del 2005, nella parte in cui esclude la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione.

Tali argomentazioni rappresentano il punto di partenza per arrivare al corretto inquadramento del caso prospettato nei quesiti, dal momento che l'ente che ha concesso gratuitamente l'immobile, non ritrae comunque alcun reddito da tale concessione gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione. Questa considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della Corte Costituzionale sia della Corte di Cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini IMU.

Alla luce delle suesposte valutazioni, si può concludere che, nella 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, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto.

Ovviamente rientra in tale ipotesi anche quella più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Si deve, infine, precisare che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella

12. Commissione europea Comunicato stampa del 19.12.2012

Bruxelles, 19 dicembre 2012

Aiuti di Stato: la Commissione ritiene incompatibile con la normativa dell'Unione l'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali e autorizza le esenzioni modificate previste dall'IMU

La Commissione europea ha giudicato incompatibili con le norme dell'UE in materia di aiuti di Stato le esenzioni concesse agli enti non commerciali per fini specifici, previste dal 2006 al 2011 dal regime italiano di imposte comunale sugli immobili (ICI). Da quando la Commissione ha avviato un'indagine approfondita nell'ottobre 2010 (cfr. [IP/10/1319](#)), l'Italia ha modificato il sistema ed ha adottato una nuova normativa in materia di imposta municipale sugli immobili (IMU) che non comporta la presenza di aiuti di Stato in quanto le esenzioni si applicano solo agli immobili in cui si svolgono attività non economiche. La Commissione ha quindi chiuso l'indagine.

Joaquín Almunia, Vicepresidente della Commissione europea e Commissario responsabile per la Concorrenza, ha dichiarato: *"Gli enti senza scopo di lucro svolgono un ruolo sociale importante, di cui il regime italiano di imposte sugli immobili tiene conto. Tuttavia, quando tali enti operano sugli stessi mercati degli operatori commerciali, dobbiamo assicurarci che non beneficino di vantaggi indebiti. La nuova normativa italiana sulla tassazione dei beni immobili garantisce che ciò non avvenga"*.

Nel 2010, a seguito di una serie di denunce, la Commissione ha avviato un'indagine approfondita sulle esenzioni dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concesse dall'Italia agli enti non commerciali che svolgevano attività specifiche, ovvero attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive o attività di natura religiosa o culturale ([IP/10/1319](#)). Una modifica introdotta nel 2006 consentiva di svolgere attività "di natura non esclusivamente commerciale" negli immobili esentati dal versamento dell'imposta.

L'indagine della Commissione ha accertato che tali esenzioni conferivano ai beneficiari un vantaggio selettivo relativamente alle attività commerciali svolte, essendo tali attività in concorrenza con i servizi forniti da altri operatori commerciali. La Commissione ha concluso che le esenzioni erano incompatibili con le norme dell'UE in materia di aiuti di Stato.

Da allora, l'Italia ha adottato una nuova normativa sulla tassazione dei beni immobili. A decorrere dal 1° gennaio 2012 l'ICI è stata sostituita dall'imposta municipale propria (IMU). La Commissione ha riscontrato che l'IMU è conforme alle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, in quanto limita chiaramente l'esenzione agli immobili in cui enti non commerciali svolgono attività non economiche. Inoltre, la nuova normativa prevede una serie di requisiti che gli enti non commerciali devono soddisfare per escludere che le attività svolte siano di natura economica. Queste salvaguardie garantiscono che le esenzioni dal versamento dell'IMU concesse agli enti non commerciali non comportino aiuti di Stato.

La Commissione non ingiunge all'Italia di recuperare l'aiuto presso i beneficiari poiché le autorità italiane hanno dimostrato che, nel caso di specie, il recupero sarebbe assolutamente impossibile. Più precisamente, le autorità italiane hanno dimostrato che è oggettivamente impossibile determinare quale porzione dell'immobile di proprietà dell'ente non commerciale sia stata utilizzata esclusivamente per attività non commerciali, risultando quindi legittimamente esentata dal versamento dell'imposta, e quale sia stata la porzione utilizzata per attività ritenute "di natura non esclusivamente commerciale", la cui esenzione dal versamento dell'ICI avrebbe comportato la presenza di un aiuto di Stato ai sensi delle norme dell'UE in materia.

Contesto

La Commissione ha inoltre esaminato l'articolo 149, paragrafo 4, del Testo unico delle imposte sui redditi, che sembrava escludere gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche dall'applicazione delle condizioni che possono comportare la perdita della qualifica di ente non commerciale. Tuttavia, l'indagine della Commissione ha rivelato che i controlli effettuati dalle autorità competenti hanno riguardato anche tali enti e che non esiste alcun sistema che preveda una "qualifica permanente di ente non commerciale". Poiché non conferisce alcun vantaggio selettivo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche, la misura non costituisce aiuto di Stato ai sensi della normativa dell'UE.

Una volta risolte eventuali questioni di riservatezza, la versione non riservata della decisione sarà accessibile sul sito internet della [DG Concorrenza](#), consultando il [registro degli aiuti di Stato](#), al numero [SA.20829](#). Le ultime decisioni in materia di aiuti di Stato pubblicate su Internet e nella Gazzetta ufficiale figurano nel [State Aid Weekly e-News](#).

Contatti :

[Antoine Colombani](#) (+32 2 297 45 13)

[Maria Madrid Pina](#) (+32 2 295 45 30)

13. Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale Testo rilevante ai fini del SEE

Gazzetta ufficiale n. C 008 del 11/01/2012 pag. 0004 - 0014

Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale

(Testo rilevante ai fini del SEE)

2012/C 8/02

1. OGGETTO E PORTATA DELLA PRESENTE COMUNICAZIONE

1. I servizi di interesse economico generale (SIEG) non soltanto si fondano sui valori comuni dell'Unione ma svolgono anche un ruolo centrale nella promozione della coesione sociale e territoriale. L'Unione e gli Stati membri, ciascuno nell'ambito delle rispettive competenze, devono provvedere affinché tali servizi funzionino in base a principi e condizioni che consentano loro di assolvere i propri compiti.

2. Taluni SIEG possono essere forniti da imprese pubbliche o private [1] senza ricevere un sostegno finanziario specifico dalle autorità degli Stati membri. Altri servizi possono essere prestati solo se le autorità offrono una compensazione finanziaria al fornitore. In assenza di norme specifiche dell'Unione, gli Stati membri hanno in genere la facoltà di determinare le modalità di organizzazione e di finanziamento dei loro SIEG.

3. Lo scopo della presente comunicazione è chiarire i concetti fondamentali per applicare le norme in materia di aiuti di Stato alla compensazione degli obblighi di servizio pubblico [2]. Essa si concentrerà pertanto sulle norme relative agli aiuti di Stato che rivestono il maggiore interesse per la compensazione degli obblighi di servizio pubblico.

4. Parallelamente alla presente comunicazione, la Commissione prevede di adottare un regolamento sugli aiuti "de minimis" specifico per i SIEG che chiarisce che talune misure di compensazione non costituiscono aiuti di Stato a norma dell'articolo 107 del trattato [3], e pubblica una decisione [4] che dichiara taluni tipi di compensazioni dei SIEG che costituiscono aiuti di Stato compatibili con il trattato a norma dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato e li esonera dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, e una disciplina [5] che stabilisce le condizioni in base alle quali gli aiuti di Stato per i SIEG cui non si applica la decisione possono essere dichiarati compatibili ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato.

5. La presente comunicazione lascia impregiudicata l'applicazione delle altre disposizioni del diritto dell'Unione, in particolare quelle relative agli appalti pubblici e le condizioni derivanti dal trattato e dalla normativa settoriale dell'Unione. Qualora decida di affidare a un terzo la prestazione di un servizio,

l'autorità pubblica è tenuta a conformarsi alla legislazione dell'Unione in materia di appalti pubblici, costituita dagli articoli da 49 a 56 del trattato, dalle direttive dell'Unione in materia di appalti pubblici [direttiva 2004/17/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, che coordina le procedure di appalto degli enti erogatori di acqua e di energia, degli enti che forniscono servizi di trasporto e servizi postali [6] e direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi [7]] e dalle norme settoriali [8]. Anche nei casi in cui le direttive in materia di appalti pubblici non sono applicabili o lo sono solo parzialmente (ad esempio per le concessioni di servizi e gli appalti pubblici di servizi di cui all'allegato II B della direttiva 2004/18/CE, comprendente vari tipi di servizi sociali), l'aggiudicazione deve tuttavia soddisfare i requisiti di trasparenza, di parità di trattamento, di proporzionalità e di riconoscimento reciproco fissati dal trattato [9].

6. Oltre alle questioni trattate nella presente comunicazione, nella decisione 2012/21/UE e nella comunicazione della Commissione su una disciplina dell'Unione europea relativa agli aiuti di Stato concessi sotto forma di compensazione degli obblighi di servizio pubblico (2011), la Commissione risponderà alle singole domande che possono sorgere riguardo all'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato ai servizi di interesse economico generale. Le risposte saranno fornite anche mediante il servizio di informazione interattivo sui servizi di interesse generale, disponibile sul sito Internet della Commissione stessa [10].

7. La presente comunicazione lascia impregiudicata la pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

2. DISPOSIZIONI GENERALI RELATIVE ALLA NOZIONE DI AIUTI DI STATO

2.1. Nozione di impresa e di attività economica

8. Sulla base dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, le norme in materia di aiuti di Stato si applicano in genere solo se il beneficiario è "un'impresa". Ai fini dell'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, è pertanto fondamentale il fatto di considerare o meno il prestatore di un servizio di interesse generale come un'impresa.

2.1.1. Principi generali

9. La Corte di giustizia ha costantemente definito un'impresa come qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento [11]. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale ha tre importanti conseguenze:

in primo luogo, lo status del soggetto in questione ai sensi del diritto nazionale è ininfluenza. Per esempio, un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può tuttavia essere considerato come un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'unico criterio pertinente al riguardo è se esercita un'attività economica;

in secondo luogo, l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato in quanto tale non dipende dal fatto che il soggetto venga costituito per conseguire degli utili. Sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale, anche enti senza scopo di lucro possono offrire beni e servizi su un mercato [12]. In caso contrario, è ovvio che i soggetti che non perseguono scopi di lucro esulano completamente dal controllo sugli aiuti di Stato;

in terzo luogo, un soggetto è classificato come impresa sempre relativamente a un'attività specifica. Un soggetto che svolge attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda le prime.

10. Due soggetti con personalità giuridica distinta possono essere considerati un'unità economica ai fini dell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato. Tale unità economica è quindi considerata l'impresa interessata. A tale riguardo, la Corte di giustizia valuta l'esistenza di una quota di controllo o di legami funzionali, economici e organici [13]. D'altra parte, un soggetto che di per sé non fornisce beni o servizi su un mercato non è un'impresa per il semplice possesso di azioni, anche di controllo, quando tale possesso dà luogo soltanto all'esercizio dei diritti connessi alla qualifica di azionista o socio nonché, eventualmente, alla percezione dei dividendi, semplici frutti della proprietà di un bene [14].

11. Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la Corte di giustizia ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica [15].

12. La questione dell'esistenza di un mercato per determinati servizi può dipendere dal modo in cui tali servizi sono organizzati nello Stato membro interessato [16]. Le norme sugli aiuti di Stato si applicano solo se una determinata attività è svolta in un contesto di mercato. Il carattere economico di taluni servizi può quindi differire da uno Stato membro all'altro. Inoltre, per scelta politica o a causa degli sviluppi economici, la classificazione di un determinato servizio può modificarsi nel tempo: quella che oggi non è una attività di mercato può diventarlo in futuro, e viceversa.

13. La decisione di un'autorità di non permettere a terzi di svolgere un determinato servizio (ad esempio perché desidera prestare il servizio internamente), non esclude l'esistenza di un'attività economica. Nonostante tale chiusura del mercato, può esistere un'attività economica se altri operatori sono disposti a fornire il servizio nel mercato interessato e hanno le capacità per farlo. Più in generale, il fatto che un particolare servizio sia prestato internamente [17] non è pertinente ai fini della natura economica dell'attività [18].

14. Poiché la distinzione tra servizi economici e non economici dipende dalle specificità politiche ed economiche di un determinato Stato membro, non è possibile redigere un elenco esaustivo di attività che a priori non hanno mai carattere economico. Tale elenco non fornirebbe un'autentica certezza giuridica e sarebbe quindi di scarsa utilità. I punti seguenti cercano piuttosto di chiarire la distinzione riguardo a una serie di settori importanti.

15. In assenza di una definizione di attività economica nei trattati, la giurisprudenza sembra offrire criteri diversi per l'applicazione delle norme relative al mercato interno e per l'applicazione del diritto della concorrenza [19].

2.1.2. Esercizio dei pubblici poteri

16. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'articolo 107 del trattato non si applica quando lo Stato agisce "esercitando il potere d'imperio" [20] o quando le autorità emananti dello Stato agiscono "in veste di pubblica autorità" [21]. Si può considerare che un'entità agisca esercitando il potere d'imperio qualora l'attività in questione è un compito che fa parte delle funzioni essenziali dello Stato o sia ad esse connessa per sua natura, per il suo scopo e per le norme cui essa è soggetta [22]. In generale, a meno che lo Stato membro interessato abbia deciso di introdurre meccanismi di mercato, le attività che intrinsecamente fanno parte delle prerogative dei pubblici poteri e che sono svolte dallo Stato, non costituiscono attività economiche. Esempi sono le attività connesse a:

- a) le forze armate o le forze di pubblica sicurezza;
- b) la sicurezza e il controllo della navigazione aerea [23];
- c) la sicurezza e il controllo del traffico marittimo [24];
- d) la sorveglianza antinquinamento [25]; e
- e) l'organizzazione, il finanziamento e l'esecuzione delle sentenze di reclusione [26].

2.1.3. Sicurezza sociale

17. La classificazione dei regimi in materia di sicurezza sociale come regimi implicanti attività economiche dipende dal modo in cui sono costituiti e strutturati. Nella sostanza, la Corte di giustizia e il Tribunale distinguono tra regimi basati sul principio di solidarietà e regimi economici.

18. La Corte di giustizia e il Tribunale utilizzano una serie di criteri per determinare se un regime di sicurezza sociale si basa sul principio di solidarietà e non implica pertanto un'attività economica. A tal fine, vengono presi in considerazione una serie di fattori:

- a) l'iscrizione obbligatoria al regime [27];
- b) il fine esclusivamente sociale perseguito dal regime [28];
- c) lo scopo di lucro del regime [29];
- d) l'autonomia delle prestazioni dall'importo dei contributi versati [30];
- e) la non necessaria proporzionalità tra l'importo delle prestazioni versate e i redditi dell'assicurato [31]; e
- f) il controllo dello Stato sul regime [32].

19. Tali regimi basati sul principio di solidarietà devono essere distinti dai regimi economici [33]. Al contrario dei sistemi basati sulla solidarietà, i regimi a carattere economico sono regolarmente caratterizzata da:

- a) l'iscrizione facoltativa [34];
- b) il principio di capitalizzazione (le prestazioni cui si ha diritto dipendono dall'ammontare dei contributi versati e dai risultati finanziari del regime) [35];
- c) il fine di lucro [36]; e

d) la fornitura di prestazioni complementari rispetto a quanto previsto da un regime di base [37].

20. Alcuni regimi combinano caratteristiche di entrambe le categorie. In tali casi, la classificazione del regime dipende da un'analisi dei diversi elementi e dalla loro rispettiva importanza [38].

2.1.4. Assistenza sanitaria

21. Nell'Unione, i sistemi di assistenza sanitaria variano notevolmente tra Stati membri. Il livello di concorrenza sul mercato fra i vari fornitori di assistenza sanitaria dipende in larga misura dalle seguenti specificità nazionali.

22. In alcuni Stati membri, gli ospedali pubblici sono parte integrante di un servizio sanitario nazionale e sono quasi interamente basati sul principio di solidarietà [39]. Tali ospedali sono direttamente finanziati dai contributi sociali e da altre risorse statali e prestano i propri servizi gratuitamente agli iscritti sulla base di una copertura universale [40]. La Corte di giustizia e il Tribunale hanno confermato che, nel caso in cui esista una siffatta struttura, le pertinenti organizzazioni non agiscono come imprese [41].

23. Se esiste una tale struttura, anche attività che di per sé potrebbe avere carattere economico ma sono effettuate soltanto al fine di fornire un altro servizio non economico, non sono considerate attività economiche. Un'organizzazione che acquisti beni — anche in grandi quantità — al fine di offrire un servizio non economico non agisce in qualità di impresa per il solo fatto di essere un acquirente in un determinato mercato [42].

24. In molti altri Stati membri, gli ospedali e gli altri fornitori di assistenza sanitaria offrono i loro servizi contro pagamento di un prezzo, sia direttamente dai pazienti o dalla loro assicurazione [43]. In tali sistemi, vi è un certo grado di concorrenza tra ospedali relativamente alla prestazione di servizi sanitari. In tal caso, il fatto che un servizio sanitario sia fornito da un ospedale pubblico non è sufficiente per classificare l'attività come non economica.

25. La Corte di giustizia e il Tribunale hanno anche precisato che l'assistenza sanitaria che medici indipendenti e altri operatori sanitari privati forniscono dietro pagamento e a proprio rischio è considerata un'attività economica [44]. Lo stesso principio si applica per quanto riguarda le farmacie indipendenti.

2.1.5. Istruzione

26. La giurisprudenza dell'Unione ha stabilito che l'istruzione pubblica organizzata nell'ambito del sistema scolastico nazionale finanziato e controllato dallo Stato può essere considerata un'attività non economica. A tale riguardo, la Corte di giustizia ha precisato che:

"istituendo e mantenendo un tale sistema di pubblica istruzione, finanziato in generale dal bilancio pubblico e non dagli alunni o dai loro genitori, lo Stato non intendeva svolgere attività lucrative, bensì assolveva i propri compiti in campo sociale, culturale ed educativo nei confronti dei propri cittadini" [45].

27. Secondo la medesima giurisprudenza, il carattere non economico dell'istruzione pubblica, in linea di massima, non è pregiudicato dal fatto che talora gli alunni o i genitori siano tenuti a pagare tasse d'iscrizione o scolastiche

per contribuire ai costi di gestione del sistema. Tali contributi finanziari spesso coprono solamente una frazione del costo effettivo del servizio e non possono quindi essere considerati una retribuzione del servizio prestato. Essi non alterano pertanto il carattere non economico di un servizio d'istruzione generale prevalentemente finanziato dalle casse pubbliche [46]. Questi principi possono riguardare i servizi pubblici d'istruzione quali la formazione professionale [47], la scuola elementare [48] e gli asili nido [49] privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università [50], nonché l'offerta di istruzione universitaria [51].

28. Tale prestazione pubblica di servizi d'istruzione deve essere distinta dai servizi finanziati prevalentemente dai genitori o dagli alunni oppure dagli introiti commerciali. Ad esempio, le imprese commerciali che offrono un'istruzione superiore interamente finanziata dagli studenti rientrano chiaramente in quest'ultima categoria. In taluni Stati membri gli istituti pubblici possono offrire anche servizi d'istruzione che, per la loro natura, la struttura di finanziamento e l'esistenza di organizzazioni private concorrenti, sono considerati aventi carattere economico.

29. Nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione [52] la Commissione ha chiarito che determinate attività delle università e degli organismi di ricerca non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato. Ciò riguarda le principali attività degli organismi di ricerca, in particolare:

- a) le attività di formazione per disporre di maggiori risorse umane meglio qualificate;
- b) le attività di R&S svolte in maniera indipendente di in vista di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S in collaborazione; e
- c) la diffusione dei risultati della ricerca.

30. La Commissione ha anche chiarito che le attività di trasferimento di tecnologia (concessione di licenze, creazione di spin-off e altre forme di gestione della conoscenza create dagli organismi di ricerca) rivestono carattere non economico qualora siano "di natura interna" [53] e tutti i redditi da esse provenienti siano reinvestiti nelle attività principali degli organismi di ricerca interessati [54].

2.2. Risorse statali

31. Solo i vantaggi concessi direttamente o indirettamente mediante risorse statali possono costituire aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del trattato [55]. I vantaggi finanziati mediante risorse private possono avere l'effetto di rafforzare le posizioni di determinate imprese, ma non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 107 del trattato.

32. Questo trasferimento di risorse statali può assumere numerose forme quali sovvenzioni dirette, crediti d'imposta e vantaggi in natura. In particolare, il fatto che lo Stato non applichi prezzi di mercato per alcuni servizi costituisce una rinuncia a risorse statali. Nella sentenza nella causa C-482/99, Repubblica francese/Commissione [56], la Corte di giustizia ha confermato inoltre che le risorse di un'impresa pubblica costituiscono risorse statali ai sensi dell'articolo

107 del trattato perché sono soggette al controllo delle autorità pubbliche. Qualora un'impresa incaricata della gestione di un servizio di interesse economico generale sia finanziata da risorse fornite da un'impresa pubblica e tale finanziamento sia riconducibile allo Stato, questo può costituire un aiuto di Stato.

33. La concessione, senza procedere a gara pubblica, di licenze di occupazione o uso del demanio pubblico o di altri diritti speciali o esclusivi con un valore economico, può implicare una rinuncia a risorse statali e creare un vantaggio per i beneficiari [57].

34. Gli Stati membri talora possono finanziare un servizio di interesse economico generale mediante tasse o contributi versati da determinate imprese o utenti che vengono trasferiti alle imprese incaricate di gestire tale SIEG. La Corte di giustizia si è pronunciata su questo tipo di accordo di finanziamento, in particolare nella sua sentenza nella causa 173/73, Repubblica Italiana/Commissione [58], dichiarando che:

"[i] fondi di cui trattasi sono alimentati mediante contributi obbligatori, imposti dalla legge, e vengono gestiti e ripartiti — come dimostrano i fatti in esame — in conformità alla legislazione statale. Essi vanno quindi considerati "risorse statali", ai sensi dell'art. (107 del trattato), anche qualora siano amministrati da enti distinti dagli organi statali".

35. Analogamente, nella sentenza nelle cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest [59], la Corte di giustizia ha confermato che le misure finanziate mediante tributi parafiscali costituiscono misure finanziate mediante risorse statali.

36. Ne consegue che le compensazioni per la gestione di servizi di interesse economico generale che sono finanziate mediante tributi parafiscali o contributi obbligatori imposti dallo Stato e gestiti e ripartiti conformemente alle disposizioni della legislazione costituiscono compensazioni concesse mediante risorse statali.

2.3. Incidenza sugli scambi

37. Al fine di rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 107 del trattato, le compensazioni degli obblighi di servizio pubblico devono incidere o rischiare di incidere sugli scambi tra Stati membri. Questo effetto presuppone in genere l'esistenza di un mercato aperto alla concorrenza. Pertanto, ai mercati che sono stati aperti alla concorrenza dalla legislazione dell'Unione, dalla legislazione nazionale o di fatto dallo sviluppo economico, si applicano le norme sugli aiuti di Stato. In tali situazioni gli Stati membri mantengono un margine di discrezionalità riguardo alle modalità secondo le quali definire, organizzare e finanziare i SIEG, che sono oggetto del controllo sugli aiuti di Stato qualora sia concessa una compensazione al prestatore del SIEG, sia privato che pubblico (compresi i servizi prestati internamente). Nel caso il mercato sia stato riservato a un'unica impresa (compreso un fornitore interno), la compensazione concessa a tale impresa è parimenti oggetto del controllo sugli aiuti di Stato. Difatti nei casi in cui l'attività economica sia stata aperta alla concorrenza, la decisione di fornire il SIEG mediante mezzi diversi dalla procedura di appalto pubblico, che garantisce il minor costo per la collettività, può provocare distorsioni sotto

forma di ostacoli all'ingresso dei concorrenti o l'espansione del beneficiario su altri mercati. Le distorsioni possono altresì verificarsi sui mercati dei fattori produttivi. Un aiuto concesso ad un'impresa operante su un mercato non liberalizzato può incidere sugli scambi se l'impresa beneficiaria è presente anche su mercati liberalizzati [60].

38. Le misure di aiuto possono incidere sugli scambi anche se l'impresa beneficiaria non partecipa di per sé ad attività transfrontaliere. In tali casi, l'offerta nazionale può risultare invariata o incrementata, con la conseguenza che le possibilità delle imprese aventi sede in altri Stati membri di fornire i loro servizi in quello Stato membro diminuiscono [61].

39. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, non esiste una soglia o una percentuale al di sotto della quale si possa ritenere che gli scambi tra Stati membri non siano stati pregiudicati [62]. L'entità relativamente esigua di un aiuto o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria non escludono a priori che gli scambi tra Stati membri non siano stati compromessi.

40. D'altro canto, a più riprese la Commissione ha concluso che le attività avevano un carattere puramente locale e non pregiudicavano gli scambi tra Stati membri. Ad esempio nel caso di:

- a) piscine utilizzate prevalentemente dalla popolazione locale [63];
- b) ospedali locali esclusivamente destinati alla popolazione locale [64];
- c) musei locali che è improbabile che attraggano visitatori stranieri [65]; e
- d) eventi culturali locali, il cui pubblico potenziale è limitato a livello locale [66].

41. Infine, la Commissione non è tenuta a esaminare tutti i sostegni finanziari concessi dagli Stati membri. Il regolamento (CE) n. 1998/2006, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti "de minimis" [67] prevede che gli aiuti inferiori a 200000 EUR per impresa nell'arco di tre anni non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Specifiche soglie "de minimis" si applicano nel settore dei trasporti, della pesca e nel settore agricolo [68] e la Commissione intende adottare un regolamento con una soglia "de minimis" specifica per i servizi locali di interesse economico generale.

3. CONDIZIONI ALLE QUALI LE COMPENSAZIONI DEGLI OBBLIGHI DI SERVIZIO PUBBLICO NON COSTITUISCONO AIUTI DI STATO

3.1. I criteri stabiliti dalla Corte di giustizia

42. La Corte di giustizia, nella sentenza *Altmark* [69], ha fornito ulteriori chiarimenti circa le condizioni alle quali le compensazioni degli obblighi di servizio pubblico non costituiscono aiuti di Stato a causa dell'assenza di vantaggio.

43. Secondo la Corte di giustizia:

"[...] nei limiti in cui un intervento statale deve essere considerato come una compensazione diretta a rappresentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere obblighi di servizio pubblico, cosicché tali imprese non traggono, in realtà, un vantaggio finanziario e il suddetto intervento non ha quindi l'effetto di collocarle in una posizione

concorrenziale più favorevole rispetto a quelle che fanno loro concorrenza, tale intervento non ricade nell'ambito di applicazione dell'art. (107, paragrafo 1, del trattato). Tuttavia, affinché, in un caso concreto, una siffatta compensazione possa sottrarsi alla qualificazione di aiuto di Stato, devono ricorrere taluni presupposti.

- [...] In primo luogo, l'impresa beneficiaria deve essere effettivamente incaricata dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico e detti obblighi devono essere definiti in modo chiaro. [...]

- [...] In secondo luogo, i parametri sulla base dei quali viene calcolata la compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente, al fine di evitare che essa comporti un vantaggio economico atto a favorire l'impresa beneficiaria rispetto a imprese concorrenti. [...] Inoltre, la compensazione da parte di uno Stato membro delle perdite subite da un'impresa senza che siano stati previamente stabiliti i parametri di detta compensazione, allorché in un secondo tempo risulta che la gestione di alcuni servizi nell'ambito dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico non è stata economicamente redditizia, costituisce un intervento finanziario che rientra nella nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'art. (107, paragrafo 1, del trattato).

- [...] In terzo luogo, la compensazione non può eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole [...].

- [...] In quarto luogo, quando la scelta dell'impresa da incaricare dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico, in un caso specifico, non venga effettuata nell'ambito di una procedura di appalto pubblico che consenta di selezionare il candidato in grado di fornire tali servizi al costo minore per la collettività, il livello della necessaria compensazione deve essere determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata di mezzi di trasporto al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico richieste, avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento di detti obblighi" [70].

44. Le sezioni da 3.2 a 3.6 affrontano le diverse condizioni stabilite dalla giurisprudenza Altmark, vale a dire il concetto di servizio di interesse economico generale ai sensi dell'articolo 106 del trattato [71], la necessità di un atto di incarico [72], l'obbligo di definire i parametri per calcolare la compensazione [73], i principi per evitare la sovracompensazione [74] e i principi per selezionare il fornitore [75].

3.2. Esistenza di un servizio di interesse economico generale

45. La nozione di servizio di interesse economico generale è un concetto in evoluzione, che dipende, tra l'altro, dalle esigenze dei cittadini, dagli sviluppi tecnologici e del mercato e dalle preferenze sociali e politiche nello Stato membro interessato. La Corte di giustizia ha stabilito che i servizi di interesse economico generale sono servizi che presentano caratteri specifici rispetto alle altre attività economiche [76].

46. In assenza di specifiche norme dell'Unione che definiscono il campo di applicazione per l'esistenza di un SIEG, gli Stati membri dispongono di un ampio margine di discrezionalità nel definire un determinato servizio come servizio di interesse economico generale e nel compensare il prestatore del servizio. Le competenze della Commissione a tale riguardo si limitano alla verifica di errori manifesti compiuti dagli Stati membri nel definire un servizio come SIEG [77] e alla valutazione degli eventuali aiuti di Stato connessi alla compensazione. Nel caso esistano norme specifiche dell'Unione, la discrezionalità degli Stati membri è soggetta ad esse, fatto salvo il dovere della Commissione di valutare se il SIEG è stato correttamente definito ai fini del controllo sugli aiuti di Stato.

47. La prima condizione stabilita dalla sentenza Altmark prevede la definizione dell'obbligo a cui adempie il SIEG. Questa condizione coincide con quanto stabilito dall'articolo 106, paragrafo 2, del trattato [78], a norma del quale le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale sono imprese cui è stata affidata una "specifica missione" [79]. In generale, l'affidamento di una specifica missione di servizio pubblico implica la prestazione di servizi che un'impresa, ove considerasse il proprio interesse commerciale, non si assumerebbe o non assumerebbe nella stessa misura o alle stesse condizioni [80]. Applicando il criterio dell'interesse generale, gli Stati membri o l'Unione possono collegare obblighi specifici a tali servizi.

48. La Commissione ritiene pertanto che non sarebbe opportuno attribuire obblighi specifici di servizio pubblico ad un'attività che è già fornita o che può essere fornita in modo soddisfacente e a condizioni, quali prezzo, caratteristiche obiettive di qualità, continuità e accesso al servizio, coerenti con il pubblico interesse, quale definito dallo Stato, da imprese operanti secondo le normali regole del mercato [81]. Per quanto riguarda la questione se un servizio possa essere fornito dal mercato, la valutazione della Commissione si limita alla verifica di errori manifesti compiuti dagli Stati membri.

49. Un esempio importante di questo principio è il settore della banda larga, per il quale la Commissione ha già fornito indicazioni precise quanto ai tipi di attività che possono essere considerate come servizi di interesse economico generale. Elemento ancora più importante, la Commissione ritiene che, nelle zone in cui gli investitori privati hanno già investito in un'infrastruttura di rete a banda larga (o stanno per estendere ulteriormente l'infrastruttura di rete) e forniscono già servizi competitivi a banda larga con un'adeguata copertura, la creazione di una infrastruttura a banda larga concorrenziale non dovrebbe essere considerata un servizio di interesse economico generale. Per contro, quando gli investitori non sono in grado di fornire un'adeguata copertura a banda larga, sarà possibile concedere una compensazione degli obblighi di servizio pubblico a determinate condizioni [82].

50. La Commissione ritiene inoltre che i servizi qualificati come servizi di interesse economico generale debbano essere destinati ai cittadini o essere nell'interesse dell'intera società.

3.3. Atto d'incarico

51. Affinché possa applicarsi l'articolo 106, paragrafo 2, del trattato, la gestione di un SIEG deve essere affidata a una o più imprese. Le imprese interessate

devono pertanto essere state incaricate di una specifica missione da parte dello Stato [83]. Anche la prima condizione della sentenza Altmark prevede che l'impresa debba adempiere ad obblighi di servizio pubblico. Pertanto, al fine di rispettare la giurisprudenza Altmark, occorre una concessione di servizio pubblico che definisca gli obblighi delle imprese in questione e dell'autorità.

52. La missione di servizio pubblico deve essere conferita mediante un atto che, a seconda della legislazione degli Stati membri, può assumere la forma di un atto legislativo o regolamentare o di un contratto. Può anche essere conferita mediante vari atti. In base alla prassi della Commissione in questi casi, tale atto o insieme di atti deve almeno precisare:

- a) l'oggetto e la durata degli obblighi di servizio pubblico;
- b) l'impresa e, se del caso, il territorio interessati;
- c) la natura dei diritti esclusivi o speciali eventualmente accordati all'impresa dall'autorità in questione;
- d) i parametri per il calcolo, il controllo e la revisione della compensazione; e
- e) le modalità per evitare le sovracompensazioni e per il loro eventuale recupero.

53. L'intervento del prestatore del servizio nel processo attraverso il quale è incaricato di una missione di servizio pubblico non osta a che tale missione dipenda da un atto della pubblica autorità, anche se l'incarico sia attribuito su richiesta del prestatore del servizio [84]. In alcuni Stati membri, non è insolito che le autorità finanzino servizi che sono stati messi a punto e proposti dal fornitore stesso. Tuttavia l'autorità deve decidere se approvare o meno la proposta del fornitore prima di poter concedere qualsiasi compensazione. È irrilevante se gli elementi necessari dell'atto d'incarico sono inseriti direttamente nella decisione di accettare la proposta del fornitore o in un atto giuridico distinto, ad esempio un contratto con il fornitore.

3.4. Parametri per il calcolo della compensazione

54. I parametri utilizzati come base per il calcolo della compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente, al fine di garantire che la compensazione non conferisca un vantaggio economico che potrebbe favorire l'impresa beneficiaria rispetto a imprese concorrenti.

55. La necessità di stabilire preventivamente i parametri per il calcolo della compensazione non implica che quest'ultima debba essere calcolata sulla base di una formula specifica (ad esempio un determinato prezzo per giorno, per pasto, per passeggero o per numero di utenti). Ciò che conta è solo che sia chiaro fin dall'inizio come sarà determinato il risarcimento.

56. Se decide di compensare tutte le voci di spesa del prestatore, l'autorità deve determinare sin dall'inizio come determinare e calcolare tali spese. In tale contesto, possono essere presi in considerazione soltanto i costi direttamente connessi alla prestazione del servizio di interesse economico generale. Tutti gli introiti che l'impresa percepisce grazie alla fornitura del servizio di interesse economico generale devono essere dedotti.

57. Se all'impresa, come parte della sua compensazione, è offerto un utile ragionevole, l'atto di incarico deve anche stabilire i criteri per il calcolo di tale utile.

58. Qualora durante il periodo d'incarico sia prevista una revisione dell'importo della compensazione, l'atto d'incarico deve specificare le modalità della revisione e l'eventuale impatto sull'importo totale della compensazione.

59. Se un servizio di interesse economico generale è attribuito mediante una procedura di gara, il metodo di calcolo della compensazione deve figurare fra le informazioni trasmesse a tutte le imprese che intendono prendervi parte.

3.5. Principi per evitare la sovracompensazione

60. In base alla terza condizione della sentenza Altmark, la compensazione non deve eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole. Qualsiasi meccanismo relativo alla selezione del prestatore del servizio deve pertanto essere deciso in modo che il livello della compensazione venga determinato sulla base di tali elementi.

61. Per "margine di utile ragionevole" si intende il tasso di remunerazione del capitale [85] che sarebbe richiesto da un'impresa media per valutare se prestare o meno il servizio di interesse economico generale per l'intera durata del periodo di incarico, tenendo conto del livello di rischio. Il livello di rischio dipende dal settore interessato, dal tipo di servizio e dalle caratteristiche del meccanismo di compensazione. Il tasso va determinato, ove possibile, facendo riferimento al tasso di rendimento del capitale realizzato con tipi simili di contratti di servizio pubblico in condizioni di concorrenza (ad esempio contratti attribuiti nell'ambito di una procedura di appalto). Nei settori in cui non esiste un'impresa comparabile all'impresa incaricata del servizio di interesse economico generale, si può fare riferimento a imprese analoghe situate in altri Stati membri o, se necessario, a imprese di altri settori a condizione che si tenga conto delle peculiarità di ciascun settore. Per stabilire cosa costituisca un margine di utile ragionevole, gli Stati membri possono introdurre criteri di incentivazione, in funzione in particolare della qualità del servizio reso e degli aumenti di efficienza produttiva. Gli incrementi di efficienza non possono essere ottenuti a scapito della qualità del servizio prestato.

3.6. Selezione del prestatore

62. In base alla quarta condizione della sentenza Altmark, la compensazione offerta deve essere il risultato di una procedura di appalto pubblico che consente di selezionare il candidato in grado di fornire tali servizi al costo minore per la collettività, oppure il risultato di un'operazione di analisi comparativa con un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata dei mezzi necessari.

3.6.1. Importo della compensazione se il servizio di interesse economico generale è attribuito sulla base di un'appropriata procedura di gara

63. Il modo più semplice per le autorità pubbliche di soddisfare la quarta condizione Altmark è svolgere una procedura di gara in modo aperto,

trasparente e non discriminatorio conformemente alla direttiva 2004/17/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, che coordina le procedure di appalto degli enti erogatori di acqua e di energia, degli enti che forniscono servizi di trasporto e servizi postali [86] e alla direttiva 2004/18/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi [87], come illustrato nel seguito [88]. Come indicato al punto 5, lo svolgimento di tale procedura di appalto pubblico è spesso un obbligo in base alle vigenti norme dell'Unione.

64. Anche nei casi in cui non è un obbligo giuridico, una procedura di appalto pubblica aperta, trasparente e non discriminatoria è un metodo adeguato per confrontare diverse offerte potenziali e fissare la compensazione in modo tale da escludere la presenza di aiuti.

65. In base alla giurisprudenza della Corte di giustizia, una procedura di appalto pubblica esclude l'esistenza di aiuti di Stato soltanto qualora consenta di selezionare il candidato in grado di fornire il servizio "al costo minore per la collettività".

66. Per quanto riguarda le caratteristiche dell'offerta, è sicuramente accettabile una procedura aperta [89] conforme alle condizioni previste dalle norme sugli appalti pubblici; anche una procedura ristretta [90] può tuttavia soddisfare la quarta condizione Altmark, a meno che venga impedito, senza validi motivi, agli operatori interessati di presentare un'offerta. D'altro canto, un dialogo competitivo [91] o una procedura negoziata con pubblicazione di un bando di gara [92] danno all'autorità aggiudicatrice un ampio margine di discrezionalità e possono limitare la partecipazione di operatori interessati. Queste procedure possono pertanto essere considerate sufficienti per soddisfare la quarta condizione Altmark soltanto in casi eccezionali. La procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara [93] non può garantire che detta procedura determini la selezione di un offerente in grado di fornire i servizi in questione al costo minore per la comunità

67. Per quanto riguarda i criteri di aggiudicazione, quello del "prezzo più basso" [94] soddisfa ovviamente la quarta condizione Altmark. Anche il criterio dell'"offerta economicamente più vantaggiosa" [95] viene considerato sufficiente. Questo a condizione che i criteri di aggiudicazione, compresi quelli ambientali [96] o sociali, siano strettamente collegati con l'oggetto del servizio fornito e consentano di selezionare l'offerta economicamente più vantaggiosa che corrisponde al valore del mercato [97]. In tali circostanze può essere opportuno prevedere un meccanismo di recupero per minimizzare ex ante il rischio di sovracompenrazione. L'autorità aggiudicatrice può definire standard qualitativi che devono essere soddisfatti da tutti gli operatori economici o può prendere in considerazione, nella sua decisione di aggiudicazione, gli aspetti qualitativi relativi alle diverse proposte.

68. Possono esservi infine circostanze in cui una procedura di appalto non permette di ottenere il minimo costo per la collettività in quanto essa non dà adito a una concorrenza sufficientemente aperta ed effettiva. Ciò può avvenire ad esempio a causa delle particolarità del servizio in questione, di diritti di

proprietà intellettuale esistenti o dell'infrastruttura necessaria posseduta da un determinato fornitore del servizio. Analogamente, per le procedure nell'ambito delle quali viene presentata una sola offerta, tale offerta non può essere ritenuta sufficiente per garantire che la procedura determini il costo minore per la collettività.

3.6.2. Importo della compensazione se il servizio di interesse economico generale non è attribuito mediante una procedura di gara

69. Se per un determinato servizio esiste una remunerazione di mercato generalmente accettata, questa costituisce il miglior parametro di riferimento per la compensazione in mancanza di gara [98].

70. Qualora non esista tale remunerazione di mercato, l'importo della compensazione deve essere determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata dei mezzi necessari per soddisfare gli obblighi di servizio pubblico, avrebbe dovuto sostenere per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti e di un margine di utile ragionevole per il loro adempimento. L'obiettivo è garantire che non siano presi come riferimento i costi elevati di un'impresa non efficiente.

71. Per quanto riguarda il concetto di "impresa gestita in modo efficiente" e in mancanza di una definizione ufficiale, gli Stati membri dovrebbero applicare criteri oggettivi, economicamente riconosciuti come rappresentativi di una gestione soddisfacente. La Commissione ritiene che il semplice fatto di generare un utile non sia un criterio sufficiente per affermare che un'impresa è "gestita in modo efficiente". Si dovrebbe tener conto anche del fatto che i risultati finanziari delle imprese, in particolare nei settori più spesso oggetto dei servizi di interesse economico generale, possono essere fortemente influenzati dal loro potere di mercato o dalle norme settoriali.

72. La Commissione ritiene che il concetto di "impresa gestita in modo efficiente" comporti il rispetto dei principi contabili vigenti a livello nazionale, internazionale o dell'Unione. Gli Stati membri possono basare la propria analisi, tra l'altro, su rapporti analitici rappresentativi della produttività (quali il fatturato sul capitale investito, i costi totali sul fatturato, il fatturato per dipendente, il valore aggiunto per dipendente o i costi del personale sul valore aggiunto), o su rapporti analitici relativi alla qualità della prestazione rispetto alle aspettative degli utenti. Un'impresa incaricata di un servizio di interesse economico generale che non soddisfa i criteri qualitativi stabiliti dallo Stato membro interessato non è un'impresa gestita in modo efficiente anche se ha costi modesti.

73. Le imprese con tali rapporti analitici rappresentativi di una gestione efficiente possono essere considerate imprese medie rappresentative. Tuttavia, l'analisi e il confronto delle strutture di costo deve tener conto della dimensione dell'impresa in questione e del fatto che in certi settori possono coesistere imprese con strutture di costo molto diverse.

74. Il riferimento ai costi di un'impresa media del settore in esame implica che esiste un numero sufficiente di imprese i cui costi possono essere presi in considerazione. Tali imprese possono essere situate nello stesso Stato membro o in Stati membri differenti. Tuttavia, la Commissione ritiene che non si possa

fare riferimento ai costi di un'impresa che gode di una posizione di monopolio o che riceve una compensazione degli obblighi di servizio pubblico a condizioni che non rispettano il diritto dell'Unione, poiché in entrambi i casi il livello dei costi può essere più elevato del normale. I costi da prendere in considerazione sono tutti quelli attinenti al SIEG, ossia i costi diretti necessari per assolvere il SIEG e un contributo adeguato per coprire i costi indiretti comuni sia al SIEG che alle altre attività.

75. Se lo Stato membro può dimostrare che la struttura di costo dell'impresa incaricata della gestione del SIEG corrisponde alla struttura di costo media di imprese efficienti e comparabili del settore in questione, si ritiene che l'importo della compensazione che consentirà all'impresa di coprire i suoi costi, compreso un utile ragionevole, rispetti la quarta condizione Altmark.

76. Per "impresa adeguatamente dotata dei mezzi necessari" si intende un'impresa che ha le risorse indispensabili per adempiere senza indugio agli obblighi di servizio pubblico che incombono all'impresa che sarà incaricata di gestire il SIEG.

77. Per "margine di utile ragionevole" si intende il tasso di remunerazione del capitale [99] che sarebbe richiesto da un'impresa media per valutare se prestare o meno il servizio di interesse economico generale per l'intera durata del periodo di incarico, tenendo conto del livello di rischio, come disposto nella sezione 3.5.

[1] Conformemente all'articolo 345 del trattato, i trattati non pregiudicano il regime di proprietà esistente negli Stati membri. Di conseguenza, le norme sulla concorrenza non discriminano le imprese a seconda che siano di proprietà pubblica o privata.

[2] Ulteriori informazioni sono contenute nella Guida relativa all'applicazione ai servizi di interesse economico generale, e in particolare ai servizi sociali di interesse generale, delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato, di appalti pubblici e di mercato interno, SEC(2010) 1545 definitivo del 7 dicembre 2010.

[3] Cfr. pag. 23 della presente Gazzetta ufficiale.

[4] Decisione 2012/21/UE della Commissione, del 21 dicembre 2011 riguardante l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti di Stato sotto forma di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale (GU L 7 dell'11.1.2012, pag. 3).

[5] Cfr. pag. 15 della presente Gazzetta ufficiale.

[6] GU L 134 del 30.4.2004, pag. 1.

[7] GU L 134 del 30.4.2004, pag. 114.

[8] Si veda ad esempio il regolamento (CE) n. 1370/2007 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2007, relativo ai servizi pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70, GU L 315 del 3.12.2007, pag. 1.

- [9] Causa C-324/98, Telaustria Verlags GmbH e Telefonadress GmbH/Telekom Austria AG, Racc. 2000, pag. I-10745, punto 60, e comunicazione interpretativa della Commissione relativa al diritto comunitario applicabile alle aggiudicazioni di appalti non o solo parzialmente disciplinate dalle direttive appalti pubblici (GU C 179 dell'1.8.2006, pag. 2).
- [10] http://ec.europa.eu/services_general_interest/registration/form_en.html
- [11] Cause riunite C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, Racc. 2000, pag. I-6451.
- [12] Cause riunite 209/78 a 215/78 e 218/78, Van Landewyck, Racc. 1980, pag. 3125, punto 21; causa C-244/94, FFSA e altri, Racc. 1995, pag. I-4013; causa C-49/07, MOTOE, Racc. 2008, pag. I-4863, punti 27 e 28.
- [13] Causa C-480/09 P, AceaElectrabel Produzione SpA/Commissione europea, Racc. 2010, punti da 47 a 55; causa C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri, Racc. 2006, pag. I-289, punto 112.
- [14] Causa C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri, Racc. 2006, pag. I-289, punti 107-118 e 125.
- [15] Causa 118/85, Commissione/Repubblica Italiana, Racc. 1987, pag. 2599, punto 7; causa C-35/96, Commissione/Repubblica italiana, Racc. 1998, pag. I-3851, punto 36; cause riunite C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punto 75.
- [16] Cause riunite C-159/91 e C-160/91, Poucet e Pistre, Racc. 1993, pag. I-637.
- [17] Si vedano le conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa C-295/05, Asociación Nacional de Empresas Forestales (Asemfo)/Transformación Agraria SA (Tragsa) and Administración del Estado, Racc. 2007, pag. I-2999, punti da 110 a 116, il regolamento (CE) n. 1370/2007 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2007, relativo ai servizi pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70, GU L 315 del 3.12.2007, pag. 1, articolo 5, paragrafo 2, e articolo 6, paragrafo 1, e la decisione 2001/501/UE della Commissione, del 23 febbraio 2011, relativa all'aiuto di Stato C 58/06 (ex NN 98/05) al quale la Germania ha dato esecuzione a favore delle società Bahnen der Stadt Monheim (BSM) e Rheinische Bahngesellschaft (RBG) nel Verkehrsverbund Rhein-Ruhr, GU L 210 del 17.8.2011, pag. 1, punti 208-209.
- [18] Non è pertinente nemmeno ai fini della definizione di un servizio come SIEG; si veda la sezione 3.2.
- [19] Causa C-519/04 P, David Meca-Medina e Igor Majcen /Commissione, Racc. 2006, pag. I-6991, punti da 30 a 33; causa C-350/07, Kattner Stahlbau, Racc. 2009, pag. I-1513, punti 66, 72, 74 e 75; conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 10 novembre 2005 nella causa C-205/03 P, FENIN, Racc. 2006, pag. I-6295, punti 50 e 51.
- [20] Causa C-118/85, Commissione/Repubblica italiana, punti 7 e 8.
- [21] Causa C-30/87, Bodson/Pompes funèbres des régions libérées, Racc. 1988, pag. I-2479, punto 18.
- [22] Si veda, in particolare, la causa C-364/92, SAT/Eurocontrol, Racc. 1994, pag. I-43, punto 30.

- [23] Causa C-364/92, SAT/Eurocontrol, punto 27; causa C-113/07 P, SELEX sistemi integrati/Commissione, Racc. 2009, pag. I-2207, punto 71.
- [24] Decisione della Commissione del 16 ottobre 2002 nel caso N 438/02 — Belgio — Sovvenzioni alle autorità portuali, GU C 284 del 21.11.2002.
- [25] Causa C-343/95, Calì & Figli, Racc. 1997, pag. I-1547, punto 22.
- [26] Decisione della Commissione nel caso N 140/06 — Lituania — Assegnazione di sovvenzioni alle imprese di Stato responsabili dei penitenziari, GU C 244 dell'11.10.2006.
- [27] Cause riunite C-159/91 e C-160/91, Poucet e Pistre, Racc. 1993, pag. I-637, punto 13.
- [28] Causa C-218/00, Cisa e INAIL, Racc. 2002, pag. I-691, punto 45.
- [29] Cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, AOK Bundesverband, Racc. 2004, pag. I-2493, punti da 47 a 55.
- [30] Cause riunite C-159/91 e C-160/91, Poucet e Pistre, punti da 15 a 18.
- [31] Causa C-218/00, Cisa e INAIL, punto 40.
- [32] Cause riunite C-159/91 e C-160/91, Poucet e Pistre, punto 14; causa C-218/00, Cisa e INAIL, punti da 43 a 48; cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, AOK Bundesverband, punti da 51 a 55.
- [33] Si veda, in particolare, la causa C-244/94, FFSA e altri, punto 19.
- [34] Causa C-67/96, Albany, Racc. 1999, pag. I-5751, punti 80-87;
- [35] Causa C-244/94, FFSA e altri, punti 9, 17 e 20; causa C-67/96, Albany, punti da 81 a 85; si vedano anche le cause riunite C-115/97 a C-117/97, Brentjens, Racc. 1999, pag. I-6025, punti da 81 a 85, causa C-219/97, Drijvende Bokken, Racc. 1999, pag. I-6121, punti da 71 a 75, e cause riunite C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 114 e 115.
- [36] Cause riunite C-115/97 a C-117/97, Brentjens.
- [37] Cause riunite C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri.
- [38] Causa C-350/07, Kattner Stahlbau, Racc. 2009, pag. I-1513.
- [39] In base alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea, un buon esempio è quello del sistema sanitario nazionale spagnolo (si veda la causa T-319/99, FENIN, Racc. 2003, pag. II-357).
- [40] In funzione delle caratteristiche generali del sistema, i prezzi richiesti che coprono soltanto una piccola parte del costo effettivo del servizio non influiscono sulla classificazione come servizio a carattere non economico.
- [41] Causa T-319/99, FENIN, Racc. 2003, pag. II-357, punto 39.
- [42] Causa T-319/99, FENIN, punto 40.
- [43] Si vedano, ad esempio, la causa C-244/94, FFSA, la causa C-67/96, Albany, le cause riunite C-115/97, C-116/97 e C-117/97, Brentjens, e la causa C-219/97, Drijvende Bokken.
- [44] Cause riunite C-180 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 75 e 77.
- [45] Si veda, fra l'altro, la causa C-318/05, Commissione/Repubblica federale di Germania, Racc. 2007, pag. I-6957, punto 68. Si vedano inoltre la decisione della

Commissione relativa al caso N 118/00 sulle sovvenzioni pubbliche ai club sportivi professionali del 25 aprile 2001 e la decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA relativa al caso 68123 — Norvegia — Nasjonal digital laeringsarena del 12.10.2011, pag. 9.

[46] Sentenza della Corte EFTA del 21 febbraio 2008 nella causa E-5/07.

[47] Causa C-263/86, Humbel, Racc. 1988, pag. 5365.

[48] Causa C-318/05, Commissione/Repubblica federale di Germania, Racc. 2007, pag. I-6957; causa C-76/05, Schwartz, Racc. 2007, pag. 6849.

[49] Sentenza della Corte EFTA del 21 febbraio 2008 nella causa E-5/07.

[50] Causa C-281/06, Jundt, Racc. 2007 pag. I-12231.

[51] Causa C-109/92, Wirth, Racc. 1993, pag. I-6447.

[52] Si veda la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, GU C 323 del 30.12.2006, pag. 1.

[53] Conformemente alla nota 25 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, per "natura interna" si intende una situazione in cui la gestione della conoscenza degli organismi di ricerca è svolta o da un dipartimento oppure dall'affiliata di un organismo di ricerca o congiuntamente con altri organismi di ricerca. L'aggiudicazione a terzi mediante gare di appalto della fornitura di servizi specifici non pregiudica una natura interna di siffatte attività.

[54] Si vedano i punti 3.1.1 e 3.1.2 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

[55] Cause riunite C-52/97 a C-54/97, Viscido e altri, Racc. 1998, pag. I-2629, punto 13, e causa C-53/00, Ferring, Racc. 2001, pag. I-9067, punto 16. Si veda inoltre la causa C-379/98, PreussenElektra/Schleswag, Racc. 2001, pag. I-2099.

[56] Racc. 2002, pag. I-4397.

[57] Causa C-462/99, Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH/Telekom-control-kommission, e Mobilkom Austria AG, Racc. 2003, pag. I-05197, punti 92 e 93; causa T-475/04, Bouygues e Bouygues Télécom SA/Commissione, Racc. 2007, pag. II-02097, punti 101, 104, 105 e 111.

[58] Causa 173/73, Repubblica italiana/Commissione, Racc. 1974, pag. 709, punto 16. Si vedano inoltre la causa 78/76, Steinike, Racc. 1977, pag. 595, punto 21 e la causa C206/06, Essent Netwerk, Racc. 2008, pag. 5497, punti 47, 57 e 96.

[59] Compagnie commerciale de l'Ouest e altri/Receveur Principale des Douanes de la Pallice Port, Racc. 1992, pag. I-1847, punto 35. Si vedano anche le cause riunite C-34/01 a C-38/01, Enirisorse SpA/Ministero delle Finanze, Racc. 2003, pag. I-14243, punto 26.

[60] Cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, Alzetta Mauro e altri/Commissione delle Comunità europee, Racc. 2000, pag. II-2319, punti 143-147.

[61] Si veda in particolare la causa C-280/00, Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, Racc. 2003, pag. I-7747.

- [62] Causa C-280/00, Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, punto 81.
- [63] Decisione della Commissione nel caso N 258/00 — Germania — Piscina ricreativa a Dorsten, GU C 172 del 16.6.2001, pag. 16.
- [64] Decisione della Commissione nel caso N 543/01 — Irlanda — Contributi in conto capitale in favore degli ospedali, GU C 154 del 28.6.2002, pag. 4.
- [65] Decisione della Commissione nel caso N 630/03 — Italia — Intervento a favore dei musei locali della Sardegna, GU C 275 dell'8.12.2005, pag. 3.
- [66] Decisione della Commissione nel caso N 257/07 — Spagna — Sovvenzioni per le produzioni teatrali nel paese Basco, GU C 173 del 26.7.2007, pag. 2.
- [67] Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore ("de minimis"), GU L 379 del 28.12.2006, pag. 5.
- [68] Si veda l'articolo 2, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1998/2006 per i trasporti, il regolamento (CE) n. 875/2007 della Commissione, del 24 luglio 2007, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti de minimis nel settore della pesca e recante modifica del regolamento (CE) n. 1860/2004, GU L 193 del 25.7.2007, pag. 6, e il regolamento (CE) n. 1535/2007 della Commissione, del 20 dicembre 2007, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti de minimis nel settore della produzione dei prodotti agricoli, GU L 337 del 21.12.2007, pag. 35.
- [69] Causa C-280/00, Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH.
- [70] Causa C-280/00, Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, punti da 87 a 93.
- [71] Si veda la sezione 3.2.
- [72] Si veda la sezione 3.3.
- [73] Si veda la sezione 3.4.
- [74] Si veda la sezione 3.5.
- [75] Si veda la sezione 3.6.
- [76] Causa C-179/90, Merci convenzionali porto di Genova, Racc. 1991, pag. I-5889, punto 27; causa C-242/95, GT-Link A/S, Racc. 1997, pag. I-4449, punto 53; causa C-266/96, Corsica ferries France SA, Racc. 1998, p. I-3949, punto 45.
- [77] Causa T-289/03, BUPA e altri/Commissione, Racc. 2008, pag. II-81, punti 166-169 e 172; causa T-17/02, Fred Olsen, Racc. 2005, pag. II-2031, punto 216.
- [78] Causa T-289/03, British United Provident Association Ltd (BUPA) e altri/Commissione, Racc. 2008, pag. II-81, punti 171 e 224.
- [79] Si veda in particolare la causa C-127/73, BRT/SABAM, Racc. 1974, pag. 313.
- [80] Si veda in particolare l'articolo 2 del regolamento (CE) n. 1370/2007 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2007, relativo ai servizi pubblici di trasporto di passeggeri su strada e per ferrovia e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 1191/69 e (CEE) n. 1107/70 (GU L 315 del 3.12.2007, pag. 1).

- [81] Causa C-205/99, Analir, Racc. 2001, pag. I-1271, punto 71.
- [82] Disposizioni più dettagliate figurano ai punti da 24 a 30 della comunicazione della Commissione — Orientamenti comunitari relativi all'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato in relazione allo sviluppo rapido di reti a banda larga (GU C 235 del 30.9.2009, pag. 7).
- [83] Si veda in particolare la causa C-127/73, BRT/SABAM, Racc. 1974, pag. 313.
- [84] Causa T-17/02, Fred Olsen, punto 188.
- [85] Per "tasso di remunerazione del capitale" s'intende il tasso di rendimento interno (IRR) che l'impresa ottiene sul capitale investito nell'arco di tempo corrispondente alla durata del progetto, ovvero l'IRR sui flussi di cassa del contratto.
- [86] GU L 134 del 30.4.2004, pag. 114.
- [87] GU L 134 del 30.4.2004, pag. 1.
- [88] La Commissione intende modificare la presente comunicazione una volta che saranno adottate nuove norme dell'Unione sugli appalti pubblici allo scopo di chiarire la pertinenza dell'utilizzo delle procedure previste in queste nuove norme ai fini degli aiuti di Stato.
- [89] Articolo 1, paragrafo 11, lettera a), della direttiva 2004/18/CE, articolo 1, paragrafo 9, lettera a), della direttiva 2004/17/CE.
- [90] Articolo 1, paragrafo 11, lettera b), della direttiva 2004/18/CE, articolo 1, paragrafo 9, lettera b), della direttiva 2004/17/CE.
- [91] Articolo 29 della direttiva 2004/18/CE.
- [92] Articolo 30 della direttiva 2004/18/CE, articolo 1, paragrafo 9, lettera a), della direttiva 2004/17/CE.
- [93] Articolo 31 della direttiva 2004/18/CE. Si veda anche l'articolo 40, paragrafo 3, della direttiva 2004/17/CE.
- [94] Articolo 53, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2004/18/CE, articolo 55, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2004/17/CE.
- [95] Articolo 53, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2004/18/CE, articolo 55, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2004/17/CE. Causa 31/87, Beentjes, Racc. 1988, pag. 4635, e causa C-225/98, Commissione delle Comunità europee/Repubblica francese, Racc. 2000, pag. I-7445; causa C-19/00, SIAC Construction, Racc. 2001, pag. I-7725.
- [96] Si veda ad esempio una nuova edizione "Acquistare verde! Gli appalti pubblici verdi in Europa" disponibile all'indirizzo: http://ec.europa.eu/environment/gpp/buying_handbook_en.htm
- [97] In altri termini i criteri devono essere definiti in modo tale da consentire una concorrenza effettiva che minimizza il vantaggio per l'offerente selezionato.
- [98] Si veda ad esempio la decisione della Commissione nel caso C 49/06 — Italia — Aiuto di Stato cui l'Italia ha dato esecuzione ai fini della remunerazione di Poste italiane per il collocamento dei buoni fruttiferi postali (GU L 189 del 21.7.2009, pag. 3).

[99] Per "tasso di remunerazione del capitale" s'intende il tasso di rendimento interno (IRR) che l'impresa ottiene sul capitale investito nell'arco di tempo corrispondente alla durata del progetto, ovvero l'IRR sui flussi di cassa del contratto.

14. DECISIONE DELLA COMMISSIONE del 19.12.2012

RELATIVA ALL'AIUTO DI STATO SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006))

Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione

(Il testo in lingua italiana è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma, visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a), dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni conformemente alle disposizioni succitate¹ e viste le osservazioni trasmesse, considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

(1) Nel 2006 la Commissione ha ricevuto numerose denunce relative sostanzialmente a due regimi, concernenti rispettivamente l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili e la riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e più precisamente:

(a) l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (in appresso "ICI") per gli immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché attività di religione e di culto (articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504);

(b) la riduzione alla metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche per gli enti elencati all'articolo 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ossia principalmente enti di assistenza sociale, istituti di istruzione e di ricerca senza fine di lucro ed enti con fini di beneficenza ed istruzione (compresi gli enti ecclesiastici). Tale disposizione comprende anche gli istituti autonomi per le case popolari nonché le fondazioni e le associazioni aventi scopi esclusivamente culturali.

(2) A seguito delle denunce ricevute in merito alla sopra menzionata esenzione dall'ICI, il 5 maggio 2006 la Commissione ha inviato alle autorità italiane una prima richiesta di informazioni. Alla luce delle informazioni trasmesse dall'Italia il 6 giugno 2006 e in seguito all'entrata in vigore di alcuni emendamenti alla normativa ICI, con lettera dell'8 agosto 2006 i servizi della Commissione hanno comunicato ai denunciati che, in base a un'analisi preliminare, non vi era motivo di proseguire con l'indagine.

(3) Tuttavia, con lettera del 24 ottobre 2006 i denunciati hanno nuovamente sottolineato la non conformità dell'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali con l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Con lettera del 14 novembre 2006 i servizi della Commissione hanno ribadito ai denunciati che, in base alle informazioni disponibili, non vi era motivo di indagare ulteriormente su tale esenzione.

(4) Nel gennaio e nel settembre 2007, rispettivamente, la Commissione ha ricevuto dai denunciati ulteriori lettere in merito all'esenzione dall'ICI. Nella lettera del 12 settembre 2007 i denunciati hanno attirato l'attenzione della Commissione sull'articolo 149 del Testo unico delle imposte sui redditi (in appresso "TUIR"), approvato mediante decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Detto articolo, a loro avviso, avrebbe

accordato un trattamento fiscale favorevole solo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche.

(5) Il 5 novembre 2007 la Commissione ha invitato le autorità italiane e i denunciati a presentare ulteriori informazioni su tutte le presunte disposizioni preferenziali citate dai denunciati. Le autorità italiane hanno fornito le informazioni richieste con lettere, rispettivamente, del 3 dicembre 2007 e del 30 aprile 2008. I denunciati hanno trasmesso ulteriori informazioni con lettera del 21 maggio 2008.

(6) Il 20 ottobre 2008 i denunciati hanno inviato una lettera di costituzione in mora (art. 265 del trattato), chiedendo alla Commissione di avviare il procedimento di indagine formale e di adottare una decisione formale in merito alle loro denunce.

(7) Il 24 novembre 2008 la Commissione ha inviato un'ulteriore richiesta di informazioni alle autorità italiane, le quali hanno risposto con lettera dell'8 dicembre 2008.

(8) Con lettera del 19 dicembre 2008, i servizi della Commissione hanno informato i denunciati che, sulla base di un'analisi preliminare, essi ritenevano che le misure contestate non sembravano configurarsi come aiuti di Stato e che non era pertanto necessario proseguire l'indagine.

(9) Il 26 gennaio 2009 il Ministero delle Finanze italiano ha emanato la circolare 2/DF (in appresso, la "circolare") per chiarire il campo d'applicazione dell'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali. Il 2 marzo 2009 i denunciati hanno scritto alla Commissione esprimendo la loro insoddisfazione riguardo alla legislazione allora vigente e criticando la sopra menzionata circolare.

(10) L'11 gennaio 2010, a mezzo e-mail, i denunciati hanno nuovamente chiesto alla Commissione, anche alla luce del contenuto della circolare, di avviare il procedimento di indagine formale. Avendo preso atto della circolare, il 15 febbraio 2010 i servizi della Commissione hanno inviato una lettera ai denunciati, ribadendo le motivazioni contenute nella loro lettera del 19 dicembre 2008.

(11) Il 26 aprile 2010 due denunciati hanno proposto ciascuno un ricorso di annullamento dinanzi al Tribunale contro la lettera della Commissione del 15 febbraio 2010. Su richiesta delle parti ricorrenti, il 18 novembre 2010 il Tribunale ha disposto la cancellazione della causa dal ruolo 3.

(12) Mediante decisione del 12 ottobre 2010 (in appresso la "decisione di avvio"), la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, del trattato, per quanto concerne l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici e in riferimento all'articolo 149, quarto comma, del TUIR⁴. La decisione di avvio, in cui la Commissione invitava le parti interessate a presentare osservazioni, è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*⁵ il 21 dicembre 2010.

(13) Con lettera del 10 novembre 2010 le autorità italiane hanno chiesto alla Commissione copia delle lettere inviate ai denunciati tra il 2006 e il 2010. Le lettere sono state trasmesse all'Italia il 2 dicembre 2010.

(14) Tra il 21 gennaio 2011 e il 4 aprile 2011 la Commissione ha ricevuto osservazioni sulla decisione di avvio da 80 parti interessate, le quali figurano nell'allegato 1 della presente decisione.

(15) Con lettera del 2 marzo 2011, la Commissione ha ricevuto dall'Italia osservazioni sulla decisione di avvio. Successivamente, la Commissione ha inoltrato le osservazioni dei terzi interessati alle autorità italiane, le quali hanno presentato le proprie considerazioni in merito in data 10 giugno 2011.

(16) Il 19 luglio 2011 ha avuto luogo una riunione tecnica tra le autorità italiane e i servizi della Commissione.

(17) Con lettera del 15 febbraio 2012, l'Italia ha comunicato alla Commissione la propria intenzione di adottare una nuova normativa in materia di imposta comunale sugli immobili e ha annunciato che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'ICI era stata sostituita dall'*Imposta Municipale Propria* (in appresso "IMU").

(18) Successivamente all'adozione da parte dell'Italia della legge 24 marzo 2012, n. 27, che prevedeva, tra l'altro, nuove disposizioni per l'esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali che svolgono attività specifiche, rinviando la definizione di una serie di aspetti ad un provvedimento attuativo successivo, il 16 maggio 2012 la Commissione ha inviato alle autorità italiane una richiesta di informazioni.

(19) Il 27 giugno 2012 la Commissione ha ricevuto informazioni supplementari da parte dei denunciati, tra cui osservazioni sulla nuova normativa IMU, che il 6 luglio 2012 sono state trasmesse allo Stato membro, affinché questo si potesse esprimere in proposito.

(20) Con lettera del 5 settembre 2012, l'Italia ha fornito alla Commissione le informazioni richieste, oltre alle sue considerazioni sulle osservazioni dei terzi interessati che le erano state trasmesse il 6 luglio 2012.

(21) Successivamente, con lettera del 21 novembre 2012, le autorità italiane hanno trasmesso alla Commissione copia del regolamento attuativo dell'IMU, adottato il 19 novembre 2012.

2. DESCRIZIONE DELLE MISURE

2.1. Esenzione dall'imposta comunale sugli immobili per gli enti non commerciali

(22) Nel 1992 le autorità italiane hanno introdotto un'imposta comunale sugli immobili (ICI). Come disposto dal decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, soggetti passivi dell'imposta erano tutte le persone fisiche e giuridiche in possesso di immobili (per motivi di proprietà, diritto di usufrutto, uso, abitazione od enfiteusi). L'imposta doveva essere corrisposta sia da residenti che da non residenti, indipendentemente dall'uso che veniva fatto dell'immobile, ed era calcolata in base al valore catastale del fabbricato.

(23) Ai sensi dell'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, gli immobili utilizzati da enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché attività di religione e di culto, erano esenti dall'ICI.

(24) Ai sensi dell'articolo 7, comma 2-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 2036, l'esenzione di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 era applicabile alle attività indicate nella medesima lettera anche se di natura commerciale. L'articolo 39 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 2237 prevedeva che l'esenzione si applicasse solo a condizione che le attività in questione non avessero esclusivamente natura commerciale.

(25) Le autorità italiane hanno chiarito che l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), si applicava solo quando ricorrevano due condizioni cumulative:

i. l'immobile doveva essere utilizzato da enti non commerciali⁸. La legge definisce enti non commerciali gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

ii. l'immobile doveva essere utilizzato esclusivamente per lo svolgimento delle attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i).

(26) Con la circolare 2/DF del 26 gennaio 2009, le autorità italiane hanno precisato quali enti potessero essere considerati non commerciali e le caratteristiche che dovevano presentare le attività svolte da questi ultimi per poter beneficiare dell'esenzione in questione.

(27) La circolare ricordava che gli enti non commerciali possono essere sia pubblici che privati. Più precisamente, erano considerati enti non commerciali pubblici i seguenti soggetti: lo Stato, le regioni, le province, i comuni, le camere di commercio, le aziende sanitarie, gli enti pubblici istituiti esclusivamente per lo svolgimento di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie, gli enti pubblici non economici, gli istituti previdenziali e assistenziali, le Università ed enti di ricerca e le aziende pubbliche di servizi alla persona (ex IPAB). Fra gli esempi di enti non commerciali privati menzionati nella circolare figuravano: le associazioni, le fondazioni e i comitati, le organizzazioni non governative (ONG), le associazioni sportive dilettantistiche, le organizzazioni di volontariato, gli enti che acquisiscono la qualifica fiscale di Onlus e gli enti ecclesiastici, appartenenti alla Chiesa cattolica e ad altre confessioni religiose.

(28) La circolare precisava altresì che le attività svolte negli immobili esenti dall'ICI di fatto non avrebbero dovuto essere disponibili sul mercato⁹ oppure che avrebbero dovuto essere svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti, che non sempre erano soddisfatti dalle strutture pubbliche né dagli operatori privati commerciali.

(29) La circolare conteneva una serie di criteri per ciascuna delle attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), che permettevano di stabilire quando ciascuna di esse dovesse essere considerata di natura non esclusivamente commerciale¹⁰.

(30) A decorrere dal 1° gennaio 2012 l'ICI è stata sostituita dall'IMU. Nel 2012 sono state modificate anche le disposizioni relative all'imposta municipale sugli immobili per gli enti non commerciali, come illustrato alla sezione 5.

2.2. Articolo 149 del Testo unico delle imposte sui redditi

(31) L'articolo 149 figura nel Titolo II, Capo III, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR). Il Titolo II contiene disposizioni relative all'imposta sul reddito delle società e il Capo III stabilisce le disposizioni fiscali applicabili agli enti non commerciali, come le norme per il calcolo della base imponibile e per la loro tassazione¹¹. L'articolo 149 individua le condizioni che possono portare alla perdita della "qualifica di ente non commerciale".

(32) In particolare, l'articolo 149, primo comma, del TUIR stabilisce che un ente non commerciale perde tale qualifica qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

(33) L'articolo 149, secondo comma, del TUIR definisce la "qualifica commerciale" dell'ente in termini, ad esempio, di prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali nonché in termini di prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività¹². La forma giuridica adottata dagli enti in questione non influisce in alcun modo sulla perdita della "qualifica di ente non commerciale".

(34) L'articolo 149, quarto comma, del TUIR stabilisce che le disposizioni sopra citate (ossia l'articolo 149, primo e secondo comma) non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche.

3. MOTIVAZIONI PER AVVIARE IL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

(35) La Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale per quanto concerne l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (esenzione dall'ICI) per gli immobili utilizzati da enti non commerciali a fini specifici, poiché la misura sembrava soddisfare le condizioni per essere considerata un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Analogamente, la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale per quanto riguarda l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, il quale prevede che le norme riguardanti la perdita della qualifica di ente non commerciale non si applichino agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche.

(36) Per stabilire se le misure in questione fossero selettive, conformemente alla giurisprudenza consolidata¹³, la Commissione ha innanzitutto identificato, per ciascuna misura, il sistema fiscale di riferimento, valutando successivamente se la misura costituisse una deroga a tale sistema e, in caso affermativo, se tale deroga fosse giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale.

(37) Per quanto concerne l'esenzione dall'ICI, la Commissione ha concluso che il sistema di riferimento per la valutazione della misura in questione fosse l'ICI in sé. Dato che concedeva un'esenzione agli enti non commerciali che utilizzavano gli immobili per attività specifiche, di cui alcune ritenute economiche, la misura in questione costituiva una deroga al sistema di riferimento (il quale prevedeva che ogni persona giuridica in possesso di un immobile dovesse versare l'imposta comunale corrispondente, indipendentemente dall'uso che ne faceva). Concedere un'esenzione esclusivamente a soggetti non commerciali che esercitavano attività ben precise con un determinato valore sociale non è stata ritenuta giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema italiano in relazione all'imposta comunale sugli immobili.

(38) Per quanto attiene all'articolo 149, quarto comma, del TUIR, la Commissione ha individuato nelle imposte sul reddito il sistema di riferimento. La Commissione è giunta alla conclusione che la misura fosse, *prima facie*, una misura selettiva, dal momento che sembrava dare la possibilità - ma solo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche - di mantenere lo status di ente non commerciale anche qualora non fossero più considerati enti non commerciali. Una simile misura non potrebbe essere giustificata sulla base dei principi inerenti al sistema tributario italiano.

(39) Le autorità italiane non avevano fornito informazioni che dimostrassero che le misure in questione avrebbero soddisfatto le condizioni di cui alla giurisprudenza *Altmark*¹⁴. Dal momento che sembravano soddisfatti tutti gli altri criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, le misure sembravano comportare aiuti di Stato.

(40) Per quanto concerne la compatibilità, non risultava che le disposizioni dell'articolo 107, paragrafo 2, del trattato si applicassero a tali misure. Inoltre, nemmeno le eccezioni previste dall'articolo 107, paragrafo 3 sembravano d'applicazione, fatto salvo l'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), relativo alla promozione della cultura e della conservazione del patrimonio. La Commissione ha ritenuto infatti che, in riferimento all'esenzione dall'ICI, tale eccezione avrebbe potuto applicarsi agli enti non commerciali che svolgevano attività specifiche esclusivamente in ambito didattico, culturale e ricreativo. Infine, la Commissione non ha escluso che alcune attività potessero essere classificate come servizi di interesse economico generale ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato; tuttavia, le autorità italiane non avevano fornito alcuna informazione che permettesse di valutare la compatibilità delle misure in questione con il mercato interno.

(41) Di conseguenza, la Commissione nutreva dubbi circa la compatibilità delle misure con il mercato interno e, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, del regolamento (CE) n. 659/1999 del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE¹⁵, ha deciso

di avviare il procedimento di indagine formale, invitando l'Italia e le altre parti interessate a presentare osservazioni.

(42) Secondo la Commissione, sia l'esenzione dall'ICI, sia l'articolo 149, quarto comma, del TUIR potevano essere classificati come nuovi aiuti. L'ICI, imposta a scadenza annuale, è stata in effetti introdotta nel 1992 e l'esenzione fiscale in questione non era stata notificata, né altrimenti approvata dalla Commissione. L'esenzione si applicava a un ampio ventaglio di attività che non erano chiuse alla concorrenza quando l'ICI è stata introdotta. Pertanto, ogni deroga alle normali disposizioni di questo regime fiscale doveva essere necessariamente ritenuta un nuovo aiuto, nella misura in cui sembravano ricorrere le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Analogamente, l'articolo 149 del TUIR¹⁶ è stato introdotto nel 1998 e neanche esso è stato notificato o altrimenti approvato dalla Commissione. Per questo motivo la deroga prevista da questa misura doveva essere qualificata come nuovo aiuto, nella misura in cui sembravano essere soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

4. OSSERVAZIONI DELLE AUTORITÀ ITALIANE E DEI TERZI INTERESSATI

(43) A norma dell'articolo 20, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 659/1999 e in risposta alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea¹⁷, la Commissione ha ricevuto le osservazioni delle autorità italiane e di 80 terzi interessati.

(44) In sintesi, secondo le autorità italiane, gli enti che hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI non erano "imprese" ai sensi del diritto dell'Unione. In ogni caso, le attività svolte da tali enti avevano un'importante funzione pubblica e sociale. Pertanto, era in linea con la natura e la logica del sistema tributario in quanto tale prevedere un trattamento fiscale differenziato per le attività prettamente economiche, da un lato, e, per attività quali le attività di assistenza sociale, carità, solidarietà e religiose, dall'altro. Le autorità italiane hanno altresì contestato la classificazione dell'ICI come nuovo aiuto, affermando che tale misura avrebbe dovuto essere valutata alla luce del suo stretto rapporto di continuità con le imposte patrimoniali precedenti (in vigore già prima dell'entrata in vigore del trattato CEE). Inoltre, sulla base delle lettere amministrative di rigetto inviate ai denunciati, la misura avrebbe dovuto essere considerata approvata dalla Commissione. In ogni caso, la Commissione avrebbe ingenerato un legittimo affidamento nei beneficiari della misura, a causa di una sua risposta a un'interrogazione parlamentare scritta e, come già indicato, comunicando ai denunciati la sua posizione preliminare, di cui erano state messe al corrente a titolo informale anche le autorità italiane.

(45) Per quanto concerne l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, nonostante quanto suggerisca la formulazione della disposizione, le autorità italiane sostengono che gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale. In tale caso, tali enti non beneficerebbero più di alcuna agevolazione fiscale.

(46) Degli 80 terzi interessati, 78 (in appresso "i 78 terzi interessati") condividono la posizione delle autorità italiane mentre due, che facevano parte dei denunciati iniziali (in appresso "le due parti interessate" o "i denunciati"), ritengono che l'ICI e l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, comportino aiuti di Stato illegali e incompatibili con il mercato interno. Pertanto, le argomentazioni dei 78 terzi interessati saranno presentate insieme alla posizione delle autorità italiane, mentre le ragioni dei denunciati saranno trattate separatamente.

4.1. Osservazioni delle autorità italiane e dei 78 terzi interessati

4.1.1. ICI: le specifiche attività svolte dagli enti non commerciali non possono essere considerate attività economiche

(47) Le autorità italiane e i 78 terzi interessati affermano innanzitutto che le attività specifiche svolte dagli enti non commerciali che beneficiano dell'esenzione dall'ICI non possono essere considerate attività economiche, dal momento che tali attività, destinate principalmente a categorie ben precise di utenti, non costituiscono un'offerta di beni o servizi sul mercato e non sono pertanto in concorrenza con le attività svolte dalle imprese commerciali. Tali enti non commerciali, che operano in settori di pubblica utilità, non possono pertanto essere considerati imprese, il che è un prerequisito per l'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

(48) Secondo le autorità italiane e alcuni dei 78 terzi interessati, nella maggior parte dei casi tali attività hanno caratteristiche specifiche, essendo ad esempio attività di interesse sociale o svolte a fini di solidarietà, a titolo gratuito o dietro pagamento di corrispettivi ridotti. In considerazione delle suddette caratteristiche e delle finalità specifiche degli enti non commerciali in esame, non sarebbe possibile considerare tali enti come imprese.

4.1.2. ICI: la misura è giustificata dalla logica del sistema fiscale italiano

(49) Le autorità italiane e i 78 terzi interessati ritengono che l'esenzione dall'ICI non costituisca in alcun modo una deroga al sistema fiscale nel suo insieme, ma che rappresenti semplicemente l'applicazione dei principi informatori di tale sistema.

(50) Il trattamento fiscale differenziato fra le attività economiche e a fini di lucro da un lato, e le attività assistenziali, caritatevoli e religiose svolte da enti con fini specifici¹⁸, dall'altro, sarebbe in effetti coerente con la logica del sistema fiscale italiano. La seconda tipologia di attività si fonderebbe sul principio di solidarietà, principio fondamentale del diritto nazionale e dell'Unione. Operando tale differenziazione, il legislatore avrebbe semplicemente voluto tener conto della diversa situazione giuridica e fattuale degli enti che svolgono le succitate attività di pubblica utilità dall'elevata valenza sociale.

(51) Spetterebbe inoltre allo Stato membro definire le attività di pubblica utilità. L'unico limite all'azione dello Stato membro sarebbe rappresentato dal fatto che il trattamento fiscale debba essere coerente. In altri termini, l'eventuale trattamento fiscale differenziato dovrebbe essere conforme alla logica del sistema fiscale nel suo insieme e dovrebbe inoltre essere istituito un adeguato sistema di controlli. Nel caso dell'esenzione dall'ICI, entrambe le condizioni risulterebbero soddisfatte.

(52) La logica dell'esenzione dall'ICI si baserebbe sugli articoli 2 e 3 della Costituzione italiana, i quali richiedono l'adempimento dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale nei confronti dei cittadini, e sull'articolo 38 della stessa, che stabilisce il diritto all'assistenza sociale per i cittadini sprovvisti dei mezzi necessari per vivere. Occorre altresì ricordare che gli enti non commerciali affiancano lo Stato nell'assolvere compiti specifici di rilevanza sociale. Lo Stato avrebbe da sempre riconosciuto il ruolo specifico svolto da questi enti, consapevole che, da solo, gli sarebbe impossibile fornire servizi assistenziali, sanitari, culturali, didattici e sportivi.

(53) Le autorità italiane hanno ribadito quanto indicato nella circolare, ovvero che per beneficiare dell'esenzione dall'ICI dovevano ricorrere i due requisiti cumulativi di cui al punto (25) (requisito soggettivo e oggettivo).

(54) Per quanto riguarda il requisito di carattere soggettivo (essere un ente non commerciale), e più nello specifico gli enti religiosi, le autorità italiane hanno sottolineato che la categoria degli enti non commerciali include gli istituti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche di diritto civile, siano essi appartenenti alla Chiesa cattolica o ad altre confessioni religiose¹⁹.

(55) Per quanto riguarda il requisito oggettivo (svolgere una delle attività elencate dalla norma), le autorità italiane hanno fatto presente che la Corte di Cassazione ha ripetutamente stabilito che, ai fini della concessione dell'esenzione dall'ICI, risulta essenziale prendere in considerazione l'attività effettivamente svolta nell'immobile. Occorre infatti verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale²⁰. Inoltre, come già stabilito dal Consiglio di Stato²¹, ove si tratti di un intero immobile destinato solo in parte, seppure prevalente, alle finalità previste dalla legge, il carattere restrittivo dell'esenzione fiscale impedisce comunque l'attribuzione dell'agevolazione all'intero bene.

4.1.3. Qualificazione della misura come aiuto esistente

(56) Secondo le autorità italiane, l'ICI rappresenterebbe la naturale evoluzione normativa delle precedenti imposte patrimoniali, con le quali avrebbe mantenuto uno stretto rapporto di continuità, formale e sostanziale. L'esenzione degli immobili utilizzati per attività specifiche dall'elevato valore sociale è sempre stata un elemento centrale di tutta la legislazione in materia immobiliare sin dal 1931, ben prima quindi dell'entrata in vigore del trattato CEE.

(57) Inoltre, le autorità italiane e i 78 terzi interessati ritengono che, sulla base delle lettere di rigetto inviate ai denunciati, di cui l'Italia era stata informata, l'esenzione dall'ICI sarebbe stata approvata dalla Commissione.

(58) Per le suddette ragioni, l'esenzione dall'ICI, se ritenuta aiuto, andrebbe considerata un aiuto esistente.

4.1.4. Compatibilità

(59) Le autorità italiane hanno deciso di non presentare alcuna osservazione in merito all'eventuale compatibilità delle misure ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 2, e dell'articolo 107, paragrafo 3, del trattato, e alla loro possibile qualificazione come servizi di interesse economico generale in virtù dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato e della giurisprudenza *Altmark*.

(60) Alcuni dei 78 terzi interessati sostengono la compatibilità dell'esenzione dall'ICI con l'articolo 106, paragrafo 2, e con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato, in quanto la misura sarebbe necessaria per svolgere attività socialmente utili basate sul principio di solidarietà. Inoltre, l'esenzione non comporterebbe una significativa distorsione della concorrenza e non inciderebbe in modo considerevole sugli scambi tra Stati membri.

4.1.5. Legittimo affidamento

(61) Le autorità italiane sostengono che le risposte date dalla Commissione ai denunciati in merito all'esenzione dall'ICI, e di cui l'Italia è stata informalmente messa al corrente, abbiano ingenerato negli enti non commerciali un legittimo affidamento per quanto attiene alla compatibilità dell'esenzione dall'ICI con il diritto dell'Unione.

(62) Inoltre, anche la risposta data dalla Commissione nel 2009 a un'interrogazione parlamentare scritta sul trattamento fiscale degli enti non commerciali avrebbe ingenerato un legittimo affidamento (22).

(63) Ciò implicherebbe che, ove la Commissione considerasse la misura un aiuto illegale e incompatibile, senza accettare la qualifica di aiuto esistente, essa non ne dovrebbe disporre il recupero, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999.

(64) Secondo alcuni terzi interessati non si dovrebbe in ogni caso disporre il recupero neppure per quanto riguarda l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, dato che quantificare l'ipotetico vantaggio concesso sarebbe alquanto difficile e richiederebbe un impegno eccessivo da parte delle autorità nazionali.

4.1.6. Articolo 149 del TUIR

(65) Nelle loro osservazioni, le autorità italiane hanno fornito una descrizione dettagliata delle specifiche norme in materia di tassazione applicabili agli enti non commerciali, tra cui gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche. Le autorità italiane sottolineano che il secondo comma dell'articolo 149 del TUIR fornisce un elenco non esaustivo di parametri che possono essere utilizzati²³ per qualificare un ente come organizzazione commerciale. Il soddisfacimento di uno o più di questi requisiti non significa che l'ente non commerciale perda automaticamente la sua qualifica, giacché tali parametri non possono essere considerati presunzioni legali. Il fatto che tali requisiti risultino soddisfatti rappresenterebbe una semplice indicazione della potenziale natura prevalentemente commerciale delle attività svolte dall'ente in questione.

(66) Come indicato nella circolare n. 124/E dell'Agenzia delle Entrate del 12 maggio 1998, gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche di diritto civile possono essere considerati enti non commerciali solo se l'oggetto esclusivo o principale delle loro attività è di natura non commerciale.

(67) Pertanto, secondo l'Italia, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR escluderebbe semplicemente l'applicazione degli specifici parametri temporali e di commercialità definiti al primo e al secondo comma dell'articolo 149²⁴. L'articolo 149, quarto comma, del TUIR non esclude la possibilità che gli enti ecclesiastici perdano la qualifica di enti non commerciali. Ad ogni modo, secondo alcuni dei 78 terzi interessati, tale misura non implicherebbe alcun trasferimento di risorse pubbliche e non concederebbe alcun vantaggio.

(68) Le autorità italiane hanno precisato che la misura è volta a preservare l'esclusiva competenza riconosciuta al CONI (Comitato olimpico nazionale italiano) per quanto concerne le associazioni sportive dilettantistiche e al Ministero dell'Interno per quanto concerne la concessione e la revoca agli enti ecclesiastici della personalità giuridica di diritto civile²⁵. Resta inteso che, qualora, durante un controllo, le autorità fiscali rilevino che tali enti svolgono prevalentemente attività commerciali, esse ne informano immediatamente il Ministero dell'Interno o il CONI. Dal canto loro, le autorità fiscali procedono, nei confronti dell'ente in questione, al recupero a tassazione della relativa differenza.

(69) Le autorità italiane hanno confermato che sono stati effettuati controlli sia presso gli enti ecclesiastici sia presso le associazioni sportive dilettantistiche. Per quanto attiene nello specifico agli enti ecclesiastici, il Ministero dell'Interno ha inoltre svolto i controlli che gli competono, senza peraltro riscontrare alcuna forma di abuso.

4.2. Osservazioni delle due parti interessate

(70) Nelle loro osservazioni, le due parti interessate²⁶ fanno riferimento a tutti i documenti e commenti che avevano già trasmesso alla Commissione nel corso del procedimento amministrativo antecedente la decisione di avvio. A loro avviso, i documenti in questione provano che in realtà gli enti ecclesiastici svolgono attività economiche.

(71) Per quanto riguarda l'esenzione dall'ICI, le due parti interessate evidenziano che l'Italia ha adottato la misura contestata nel 2005. Dopo l'entrata in vigore del decreto-legge n. 203/2005, l'esenzione dall'ICI si applicava a enti non commerciali che esercitavano le attività indicate dalla normativa, anche se di natura commerciale²⁷. A seguito di alcune modifiche alla legge sull'ICI intervenute nel 2006, l'esenzione dall'ICI è divenuta applicabile alle medesime attività, a condizione che esse non avessero natura esclusivamente commerciale²⁸. La modifica del 2006 non avrebbe comunque soppresso la natura di aiuto di Stato della misura in questione.

(72) La stessa circolare conferiva un vantaggio selettivo agli enti che in realtà sono da considerarsi imprese. Infatti, in molti casi relativi alle attività descritte nella circolare, la possibilità di accordare l'esenzione dall'ICI dipendeva unicamente dalla condizione che l'ente non realizzasse utili. Tuttavia, in base ai principi definiti nella giurisprudenza dell'Unione, il fatto che un ente non abbia scopo di lucro è irrilevante ai fini dell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato. La circolare non risolveva quindi le questioni concernenti gli aiuti di Stato in relazione all'esenzione dall'ICI, dato che tale esenzione continuava ad essere applicabile ad enti non commerciali che esercitavano un'attività economica, ma non ad enti che, esercitando la medesima attività, avevano uno scopo di lucro.

(73) Secondo i denunciati sarebbe comunque praticamente impossibile acquisire informazioni specifiche relative agli immobili appartenenti agli enti in questione, principalmente perché questi ultimi non erano tenuti a dichiarare gli immobili esenti dal pagamento dell'ICI.

(74) Per quanto riguarda l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, i denunciati osservano che non è possibile per gli enti ecclesiastici perdere la qualifica di ente non commerciale.

(75) Per quanto concerne l'esenzione dall'ICI e l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, i denunciati concordano con le conclusioni preliminari cui è giunta la Commissione nella decisione di avvio in merito alla presenza di risorse statali e all'esistenza di un vantaggio, nonché in merito alla selettività, alla distorsione della concorrenza e agli effetti sugli scambi.

(76) In merito alla compatibilità delle misure in questione, i denunciati concordano con la conclusione preliminare della Commissione sulla non applicabilità dell'articolo 107, paragrafo 2, del trattato e dell'articolo 107, paragrafo 3, lettere a),

b) e c), del trattato. I denunciati non sono tuttavia d'accordo sulla possibilità di applicare la deroga prevista all'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del trattato a determinati enti che svolgono esclusivamente attività didattiche, culturali e ricreative. Essi ritengono inoltre che nella fattispecie non siano soddisfatte le condizioni della giurisprudenza *Altmark*.

4.3. Osservazioni delle autorità italiane in merito ai commenti dei terzi interessati

(77) Con lettera del 10 giugno 2011 le autorità italiane hanno trasmesso le loro osservazioni in merito ai commenti dei terzi interessati.

(78) In primo luogo, anche ammettendo che certe attività svolte da enti non commerciali che beneficiano dell'esenzione siano qualificabili effettivamente come attività economiche, la Commissione deve comunque provare che il vantaggio concesso sia selettivo e che esso non trovi giustificazione in considerazioni attinenti alla logica del sistema tributario italiano.

(79) In secondo luogo, per quanto concerne le osservazioni generiche svolte in merito alla circolare, le autorità italiane sono del parere che la Commissione sia chiamata a esaminare una misura che prevede un'esenzione fiscale. Ciò significa che la Commissione è chiamata a valutare i criteri interpretativi della normativa indicati dalle autorità nazionali, nonché l'esistenza di un adeguato sistema di controlli.

(80) In particolare, con riferimento alle presunte difficoltà, riferite dai denunciati, relative alla raccolta dei dati sugli immobili appartenenti a enti non commerciali, le autorità italiane specificano che l'obbligo di presentare la dichiarazione ICI era stato generalmente abolito nel 2006. Le autorità italiane specificano inoltre che attualmente sono in fase di revisione sia il sistema catastale che le banche dati sugli immobili.

(81) In merito all'articolo 149, quarto comma, del TUIR le autorità italiane osservano che, come riconoscono gli stessi denunciati, tale norma non è una clausola a sé stante e non ha nemmeno portata sostanziale, ma è una disposizione di natura procedurale e che rileva esclusivamente dal punto di vista dei controlli.

5. LA NUOVA NORMATIVA SULL'IMPOSTA MUNICIPALE SUGLI IMMOBILI

5.1. Descrizione della nuova imposta municipale sugli immobili: l'IMU

(82) Nel quadro della cosiddetta riforma sul federalismo fiscale, il decreto legislativo del 14 marzo 2011, n. 23, ha previsto che l'IMU avrebbe sostituito l'ICI a partire dal 1° gennaio 2014. Con decreto-legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in legge 22 dicembre 2011, n. 214, l'Italia ha deciso di anticipare l'adozione dell'IMU al 2012.

(83) Soggetti passivi dell'IMU sono tutte le persone in possesso di immobili. La base imponibile è calcolata tenendo conto del valore dell'immobile. Più precisamente, tale valore viene calcolato partendo dalla rendita catastale dell'immobile ed applicando i criteri di cui all'articolo 5 del decreto ICI (decreto legislativo n. 504/92) unitamente ai criteri fissati dal decreto-legge n. 201/2011. Determinati coefficienti moltiplicatori, che variano in funzione della categoria catastale dell'immobile, vengono applicati al valore determinato secondo i criteri summenzionati. L'aliquota di base dell'IMU è pari allo 0,76 %.

(84) Il sistema catastale riveste quindi un'importanza fondamentale ai fini dell'imposta sugli immobili. L'unità immobiliare di base rilevante a fini catastali può essere un fabbricato o una parte di esso oppure un insieme di fabbricati o un'area, purché dotati di autonomia funzionale e reddituale. Il sistema catastale italiano, che a breve sarà sottoposto a revisione, individua sei categorie di immobili. Il gruppo A comprende immobili per uso abitazione o assimilabili; il gruppo B comprende immobili per uso collettivo, quali ad esempio collegi, ospedali, uffici pubblici, scuole; il gruppo C comprende immobili a destinazione ordinaria commerciale, quali negozi, magazzini, fabbricati e locali per esercizi sportivi; il gruppo D comprende immobili a destinazione speciale, quali alberghi, teatri, ospedali, fabbricati e locali per esercizi sportivi; del gruppo E fanno parte immobili a destinazione particolare, quali stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi ed aerei, ponti soggetti a pedaggio, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti; il gruppo F, infine, comprende immobili censiti in categorie fittizie.

(85) Con specifico riferimento alla nuova IMU, l'articolo 91bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, ha introdotto una serie di modificazioni in merito alla tassazione degli immobili degli enti non commerciali che svolgono attività specifiche. In particolare la nuova legge ha abrogato la modifica del 2006, che aveva

ampliato il campo di applicazione dell'esenzione dall'ICI a immobili in cui si svolgono attività *"che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*²⁹ (quarto comma), e ha inoltre specificato che l'esenzione dall'IMU è limitata alle attività, indicate dalla legge³⁰, svolte da enti non commerciali con modalità non commerciali (primo comma). Il decreto legge n. 1/2012 ha introdotto anche norme specifiche per consentire un pagamento proporzionale dell'IMU nell'ipotesi che lo stesso immobile sia utilizzato per attività sia commerciali che non commerciali. In particolare, l'articolo 91bis, secondo comma, prevede che qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, a partire dal 1° gennaio 2013 l'esenzione si applichi solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, qualora sia possibile individuare la frazione di unità immobiliare adibita esclusivamente a tale attività. Nei casi in cui non sia possibile individuare tali frazioni autonome di unità immobiliari, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione (articolo 91bis, terzo comma). Il decreto-legge n. 1/2012 rinvia la definizione di una serie di elementi a un regolamento attuativo successivo, da adottarsi dal Ministro dell'economia e delle finanze, avente ad oggetto: i termini e le condizioni per presentare tale dichiarazione; gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione proporzionale; e – a seguito delle modifiche apportate dal decreto-legge n. 174/2012³¹ – i requisiti generali e di settore che devono essere soddisfatti affinché un'attività sia qualificata come svolta con modalità non commerciali.

(86) Udito il parere favorevole del Consiglio di Stato e tenuto conto delle osservazioni dallo stesso espresse³², con decreto del 19 novembre 2012, n. 200, il ministro dell'Economia e delle finanze ha emanato il regolamento attuativo dell'IMU (in appresso, il "regolamento")³³. Tale regolamento stabilisce quando le specifiche attività cui è applicabile l'esenzione dall'IMU, così come definite dallo stesso regolamento, siano da considerarsi come svolte con "modalità non commerciali".

Innanzitutto, a titolo di requisito generale, tali attività non devono avere scopo di lucro; inoltre, conformemente al diritto dell'Unione, per loro natura, esse non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono fini di lucro e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà³⁴. Oltre a ciò, devono essere soddisfatte due serie cumulative di criteri riguardanti gli enti non commerciali (requisiti soggettivi), da un lato, e le attività specifiche da essi svolte (requisiti oggettivi), dall'altro. Per quanto riguarda i requisiti soggettivi, il regolamento stabilisce le condizioni generali che gli enti non commerciali devono soddisfare per beneficiare dell'esenzione dall'IMU³⁵. Nello specifico, il regolamento precisa che l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale deve prevedere il divieto generale di distribuire qualsiasi tipo di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve. Inoltre, vige l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; in caso di scioglimento dell'ente non commerciale, vige l'obbligo di devolverne il patrimonio a un altro ente non commerciale che svolga un'attività analoga. Per quanto concerne i requisiti oggettivi³⁶, sono definite caratteristiche specifiche per i diversi tipi di attività di cui all'articolo 137. Per le attività assistenziali e sanitarie, devono essere soddisfatti due requisiti alternativi: a) il beneficiario è accreditato dallo Stato e ha concluso un contratto o una convenzione con le autorità pubbliche; le attività sono svolte in maniera integrativa o complementare rispetto al servizio pubblico, fornendo agli utenti un servizio a titolo gratuito o dietro versamento di un importo che rappresenta una semplice partecipazione alla spesa prevista per la copertura del servizio universale; b) se l'ente non è accreditato e contrattualizzato o convenzionato, i servizi sono forniti a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e

comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Per le attività didattiche, devono essere soddisfatti tre requisiti cumulativi: a) l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; b) la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio; c) l'attività è fornita a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico che coprono soltanto una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo di tale servizio. Per quanto riguarda le attività ricettive, culturali, ricreative e sportive, il beneficiario deve fornire servizi a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

5.2. Osservazioni delle due parti interessate in merito alla normativa IMU

(87) Secondo le due parti interessate, l'articolo 91bis, secondo e terzo comma, del decreto-legge n. 1/2012 derogano alle norme ordinarie di tassazione degli immobili.

(88) Innanzitutto i due denunciati presentano i loro commenti sull'articolo 91bis, secondo comma. Tale comma dispone che, qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione dall'IMU si applichi solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione della frazione di immobile adibita esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dell'articolo 2, commi 41, 42 e 44, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le suddette disposizioni regolano la procedura applicabile agli immobili appartenenti al gruppo catastale E per i quali occorre procedere alla riqualificazione ed alla rivalutazione del reddito catastale. Conformemente alla medesima legge, infatti, tra gli immobili classificati nel gruppo E (immobili a destinazione particolare)³⁸, non possono figurare fabbricati o parte di essi con un utilizzo commerciale o industriale o utilizzati a fini diversi, qualora abbiano un'autonomia funzionale e reddituale.

(89) Le due parti interessate osservano che il riferimento al decreto-legge n. 262/2006, contenuto all'articolo 91bis, secondo comma, è da leggersi come un riferimento generico alla procedura di riclassificazione catastale. Secondo le due parti, infatti, se la procedura stabilita dal decreto-legge n. 262/2006 fosse applicabile solo agli immobili del gruppo catastale E, l'obbligo di "frazionare" un immobile destinato a un'utilizzazione mista sarebbe applicabile solo a un numero molto limitato di fabbricati, ovvero i fabbricati delle categorie E7 ed E9.

(90) Le due parti fanno inoltre presente che la dichiarazione prevista dall'articolo 91bis, terzo comma, potrebbe porre problemi di elusione e che la nuova legge lascerebbe troppo potere discrezionale alle amministrazioni pubbliche. A ciò si aggiunge che le nuove norme saranno applicabili solo a partire dal 1° gennaio 2013 e quindi, in ogni caso, la Commissione dovrebbe disporre il recupero degli aiuti concessi in modo illegittimo dal 2006 al 2012 nell'ambito dell'esenzione dall'ICI.

5.3. Osservazioni delle autorità italiane in merito ai commenti delle due parti interessate

(91) Le autorità italiane hanno spiegato che il riferimento all'articolo 2, commi 41, 42 e 44, del decreto-legge n. 262/2006, contenuto all'articolo 91bis, va inteso come un riferimento generale al tipo di procedura da applicare per effettuare il frazionamento di un immobile che abbia un'utilizzazione mista. Detta procedura si applica a prescindere dall'appartenenza a uno specifico gruppo catastale.

(92) L'Italia ha inoltre precisato che, in generale, il sistema tributario italiano si fonda sull'obbligo dichiarativo dei contribuenti e che è prassi legislativa assai comune devolvere la regolamentazione di aspetti specifici a provvedimenti attuativi. Inoltre, dato che la legge adottata nel marzo 2012 introduce un nuovo sistema dichiarativo per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, era necessario differire la data di entrata in vigore del nuovo sistema per tali enti.

(93) In merito al recupero, le autorità italiane hanno specificato che non è possibile individuare retroattivamente quali siano gli immobili appartenenti a enti non commerciali nei quali si sono svolte attività di natura non esclusivamente commerciale (e che hanno quindi beneficiato dell'esenzione dall'ICI). I dati catastali non forniscono infatti informazioni sul tipo dell'attività svolta in un immobile³⁹. Nemmeno le altre banche dati fiscali consentono di individuare gli immobili che enti non commerciali hanno utilizzato per attività istituzionali svolte con modalità non esclusivamente commerciali.

6. VALUTAZIONE

(94) Per accertare se una misura costituisca aiuto di Stato, la Commissione deve valutare se la misura in questione soddisfi tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, che dispone: *“Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.”* Conformemente a tale disposizione, la Commissione esaminerà: i) se la misura sia finanziata dallo Stato o mediante risorse statali; ii) se la misura conferisca un vantaggio selettivo; iii) se la misura incida sugli scambi tra gli Stati membri e falsi o minacci di falsare la concorrenza.

(95) In via preliminare, la Commissione deve valutare se almeno alcuni degli enti non commerciali interessati siano in realtà imprese ai fini della normativa dell'Unione in materia di concorrenza.

6.1. Qualifica di enti non commerciali come imprese

(96) Nella decisione di avvio, la Commissione osservava che gli enti non commerciali interessati dalle misure in questione svolgevano, almeno parzialmente, attività economiche e sono stati quindi classificati come imprese nella misura in cui esercitavano tali attività.

(97) Le autorità italiane e i 78 terzi interessati ritengono che le attività specifiche svolte dagli enti non commerciali non possono essere considerate attività economiche, sostenendo in particolare che, nell'ambito della misura ICI, non costituiscono attività economica l'assistenza a giovani madri in difficoltà o la gestione, nel periodo estivo, di un edificio in montagna dove passano le vacanze i bambini di una parrocchia. In effetti, tali attività – che si rivolgono a categorie ben definite di destinatari – non si configurerebbero come un'offerta di beni e servizi che gli enti non commerciali propongono sul mercato e non sarebbero in concorrenza con le

attività svolte da imprese commerciali. Questi enti non commerciali, operanti nel pubblico interesse, non andrebbero quindi considerati come imprese; verrebbe così meno la condizione preliminare per l'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Inoltre, secondo le autorità italiane e alcuni dei 78 terzi interessati, in molti casi non esiste un mercato vero e proprio per attività del genere. Quasi tutte queste attività presenterebbero poi caratteristiche specifiche che possono essere riassunte come segue:

a) sono fornite a titolo gratuito o a tariffe/prezzi ridotti;

b) sono fornite in un'ottica solidaristica e di utilità sociale estranea alla sfera di azione delle imprese commerciali;

c) hanno una capacità contributiva ridotta rispetto alle imprese commerciali che operano secondo logiche di mercato;

d) producono disavanzi o generano redditi ridotti; tutti gli utili devono essere reinvestiti conformemente alle finalità dell'ente.

(98) In considerazione delle suddette caratteristiche e delle finalità specifiche degli enti non commerciali in esame, non sarebbe possibile considerare tali enti come imprese.

(99) La Commissione osserva che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento⁴⁰. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze, descritte in appresso.

(100) In primo luogo, è ininfluenza lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto. Ciò significa che la forma giuridica e organizzativa è irrilevante. Pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può nondimeno essere considerato come un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica.

(101) In secondo luogo, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato⁴¹.

(102) In terzo luogo, un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività.

(103) Per attività economica si intende ogni attività che preveda l'offerta su un mercato di beni e servizi. Al riguardo, la Commissione osserva che le caratteristiche e gli elementi di cui al punto (97), indicati dall'Italia e dagli altri 78 terzi interessati, che tuttavia per loro stessa ammissione non sono presenti in tutti i casi, non sono di per sé sufficienti ad escludere la natura economica delle attività interessate.

(104) Come già precisato, conformemente all'articolo 7, comma 2bis, del decreto-legge n. 203/2005, modificato dal decreto-legge n. 223/2006 (ora abrogato), le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), della legge sull'ICI potevano avere natura commerciale, a condizione di non avere natura esclusivamente commerciale.

La circolare del 29 gennaio 2009 aveva messo a punto una serie di criteri per ciascuna delle attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), per stabilire quando ciascuna di esse doveva essere considerata di natura non esclusivamente commerciale. Se erano soddisfatte le condizioni indicate nella circolare, gli enti non commerciali erano esentati dall'ICI, anche quando le attività da essi svolte presentavano elementi di natura economica. Di fatto, come

già illustrato nella decisione di avvio, per il settore delle attività sanitarie era essenzialmente richiesto che gli enti non commerciali avessero concluso una convenzione o un contratto con le autorità pubbliche. È evidente che tale condizione non è di per sé sufficiente a escludere la natura economica delle attività in questione. Allo stesso modo, per quanto riguarda le attività didattiche, la scuola doveva soddisfare gli standard di insegnamento, accogliere alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva e garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; gli eventuali avanzi di gestione, inoltre, dovevano essere reinvestiti nell'attività didattica. Nemmeno questi requisiti escludono la natura economica delle attività didattiche svolte secondo le modalità indicate. Per quanto attiene alle sale cinematografiche, esse dovevano proiettare film di interesse culturale, film ai quali fosse stato rilasciato l'attestato di qualità o film per ragazzi. Quanto alle attività ricettive era richiesto che esse non fossero rivolte a un pubblico indifferenziato, ma a categorie predefinite e che il servizio non fosse fornito per l'intero anno solare. Il fornitore di servizi era inoltre tenuto ad applicare tariffe di importo ridotto rispetto ai prezzi di mercato e la struttura non doveva funzionare come un normale albergo. Anche in questo caso, le suddette condizioni non escludono la natura economica delle attività interessate.

(105) La Commissione osserva inoltre che anche se, nella maggior parte dei casi, le attività in questione sono fornite per fini di utilità sociale, tale elemento non basta da solo ad escluderne la natura economica. In ogni caso, infatti, anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica. Inoltre, pur ammettendo che gli enti non commerciali abbiano una capacità contributiva ridotta, ciò non implica l'assenza di un'attività economica e non rileva ai fini di un'imposta sugli immobili basata sul possesso di immobili, che non tiene conto di altri elementi di capacità contributiva.

(106) Alla luce di quanto precede, considerando che la stessa legge del 2005 consentiva l'esenzione dall'ICI anche per attività di natura commerciale e dato che i criteri definiti nella circolare, così come gli elementi evidenziati dall'Italia, non sono di per sé sufficienti ad escludere la natura economica delle attività svolte, la Commissione ritiene che gli enti non commerciali in questione debbano essere classificati come imprese, per quanto concerne le suddette attività. Lo stesso vale per gli enti non commerciali oggetto dell'articolo 149, quarto comma, del TUIR, che sono effettivamente autorizzati a svolgere attività economiche, conclusione, questa, non contestata dalle autorità italiane.

(107) In ogni caso, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia⁴², al fine di qualificare un regime come aiuto di Stato, la Commissione non ritiene necessario dimostrare che tutte le singole misure concesse nell'ambito del regime si configurino come un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. A tal fine, per concludere che un regime presenta elementi di aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, è sufficiente che nell'ambito della sua attuazione si presentino situazioni che si configurano come un aiuto. *Mutatis mutandis*, nell'ambito della presente decisione non è quindi necessario prendere in considerazione la natura di tutte le singole attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92. Come già precisato al punto (104), la Commissione ha infatti accertato che alcune delle applicazioni individuali del regime di aiuto contestato riguardavano imprese.

(108) Alla luce di dette considerazioni, la Commissione conclude che non vi è motivo di rivedere la posizione espressa nella decisione di avvio: il regime in esame comprende anche attività economiche. In base alle caratteristiche specifiche di almeno alcune attività interessate la Commissione è in grado di classificare queste ultime come attività economiche.

Poiché i beneficiari delle misure in questione possono esercitare attività economiche, è quindi possibile classificarli come imprese, nella misura in cui svolgono tali attività.

6.2. L'esenzione dall'ICI

(109) Nella presente sezione la Commissione analizzerà se l'esenzione dall'ICI concessa agli enti non commerciali, di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, nella versione in vigore prima delle modifiche apportate dal decreto-legge n. 1/2012, sia stata finanziata dallo Stato o mediante risorse statali; se abbia conferito un vantaggio selettivo e inoltre se fosse giustificata dalla logica inerente al sistema tributario italiano; se abbia inciso sugli scambi tra gli Stati membri e abbia distorto o minacciato di distorcere la concorrenza.

6.2.1. Risorse statali

(110) La misura implicava l'impiego di risorse statali e comportava la rinuncia a un gettito fiscale per l'importo corrispondente all'abbattimento dell'imposta.

(111) Una perdita di gettito fiscale equivale in effetti al consumo di risorse statali sotto forma di spese fiscali. Consentendo a enti, che potevano essere classificati come imprese, di ridurre i propri oneri fiscali attraverso esenzioni, le autorità italiane hanno rinunciato a entrate che sarebbero spettate loro in assenza di tale esenzione.

(112) Per le ragioni suddette, la Commissione ritiene che la misura in esame sia all'origine di una perdita di risorse statali nella misura in cui garantiva un'esenzione fiscale.

6.2.2. Vantaggio

(113) Secondo la giurisprudenza, il concetto di aiuto designa non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi che in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa⁴³.

(114) Riducendo gli oneri generalmente inclusi nei costi operativi di imprese in possesso di immobili in Italia, l'esenzione dall'ICI ha apportato agli enti interessati un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non hanno potuto beneficiare di tali agevolazioni fiscali.

6.2.3. Selettività

(115) Perché costituisca aiuto di Stato, una misura deve essere selettiva⁴⁴, nel senso che deve favorire determinate imprese o la produzione di determinati beni. Secondo la giurisprudenza consolidata⁴⁵, la qualifica di una misura fiscale nazionale come "selettiva" presuppone in genere, in un primo momento, l'identificazione e l'esame del regime tributario ordinario o "normale" applicabile nello Stato membro interessato. È in relazione a questo regime tributario che occorre, in secondo luogo, stabilire se i vantaggi fiscali apportati dalla misura in questione possano essere selettivi. Per far ciò occorre dimostrare che la disposizione deroga al regime ordinario nella misura in cui opera una differenziazione tra operatori economici che, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime, si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. In terzo luogo, se tale deroga sussiste, è necessario esaminare se essa risulti dalla natura o dalla struttura generale del sistema tributario in cui rientra e se possa quindi essere giustificata dalla natura o dalla struttura generale di tale sistema. In tale contesto, spetta allo

Stato membro dimostrare che il trattamento fiscale differenziato discende direttamente dai principi informativi e basilari del suo sistema tributario⁴⁶.

a) Sistema di riferimento

(116) L'ICI era un'imposta autonoma, dovuta annualmente ai comuni. Nella decisione di avvio, la Commissione ha concluso che il sistema di riferimento per la valutazione dell'esenzione dall'ICI doveva essere la stessa imposta comunale sugli immobili. Tale conclusione non è stata contestata né dall'Italia né dalle altre parti interessate intervenute.

(117) La Commissione conclude pertanto che non vi è motivo di rivedere la posizione espressa nella decisione di avvio: nella fattispecie il sistema di riferimento è la stessa ICI.

b) Deroga al sistema di riferimento

(118) Ai sensi della normativa ICI, erano soggetti passivi dell'ICI⁴⁷ tutte le persone giuridiche in possesso di immobili, indipendentemente dall'uso che ne viene fatto. L'articolo 7 indicava quali categorie di immobili erano esenti dall'imposta.

(119) La Commissione osserva che l'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 derogava al sistema di riferimento, in base al quale era tenuta a pagare l'ICI ogni persona in possesso di un immobile, indipendentemente dall'uso che ne veniva fatto. Come illustrato sopra, gli enti non commerciali in questione potevano svolgere attività di natura commerciale, al pari di qualsiasi altra impresa che svolgeva attività economiche analoghe. Rispetto alle imprese soggette al pagamento dell'ICI, gli enti non commerciali si trovavano quindi in una situazione fattuale e giuridica analoga, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale ICI, vale a dire la tassazione del possesso di immobili da parte dei comuni.

(120) Ad esempio, conformemente alle condizioni disposte dalla circolare, beneficiavano dell'esenzione dall'ICI le sale cinematografiche che erano gestite da enti non commerciali con modalità non esclusivamente commerciali. Questi servizi, se offerti sul mercato in forma organizzata e dietro corrispettivo, costituiscono nondimeno un'attività economica. È incontestato che nei casi in cui le attività di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), sono state svolte da enti non commerciali, questi ultimi abbiano beneficiato dell'esenzione dall'ICI per l'immobile nel quale tali attività si sono svolte, a condizione che fossero rispettate le prescrizioni minime della circolare. Gli enti commerciali non beneficiavano della stessa esenzione fiscale, nemmeno se svolgevano le stesse attività e soddisfacevano le condizioni previste dalla circolare relative alla natura dei film.

(121) La Commissione conclude pertanto che l'esenzione dall'ICI di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), nella versione in vigore prima delle modifiche apportate dal decreto-legge n. 1/2012, derogava al sistema di riferimento e si configurava come una misura selettiva ai sensi della giurisprudenza.

c) *Giustificazione in base alla natura e alla struttura generale del sistema fiscale*

(122) Poiché la Commissione ritiene che l'esenzione fiscale in esame sia selettiva, essa dovrà definire, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, se tale esenzione sia giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema in cui si inserisce. Una misura che deroga all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario se lo Stato membro interessato è in grado di dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema tributario.

(123) Le autorità italiane, sostenute dai 78 terzi interessati, ritengono che l'esenzione dall'ICI costituisca l'applicazione dei principi informativi del sistema tributario italiano. A loro avviso, 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 non commerciali interessati condividerebbero inoltre con lo Stato determinati compiti di rilevanza sociale. La logica dell'esenzione dall'ICI si baserebbe sugli articoli 2 e 3 della Costituzione italiana, che dispongono l'adempimento dei doveri di solidarietà politica, economica e sociale nei confronti dei cittadini, nonché sull'articolo 38 della stessa, che statuisce il diritto all'assistenza sociale per i cittadini sprovvisti dei mezzi necessari per vivere.

(124) Al riguardo, la Commissione ritiene che le autorità italiane non abbiano dimostrato che la misura in questione discende direttamente dai principi informatori o basilari del loro sistema tributario. Gli articoli della Costituzione italiana cui fa riferimento l'Italia, infatti, non si riferiscono ad alcun principio informatore del sistema tributario italiano, ma solo ai principi generali di solidarietà sociale.

(125) In secondo luogo, la Commissione osserva che l'obiettivo perseguito dalle misure statali non è sufficiente a escludere per tali misure la qualifica di "aiuto" ai sensi dell'articolo 107 del trattato⁴⁸. La Corte ha inoltre sostenuto in più occasioni che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato non fa alcuna distinzione fra le cause o le finalità degli aiuti di Stato, ma li definisce in relazione ai loro effetti⁴⁹. Alla luce di quanto precede, la Commissione osserva inoltre che non sono sufficienti a escludere la qualifica di aiuto di Stato della misura in esame né la finalità sociale, né lo svolgimento di attività di interesse sociale.

(126) In terzo luogo, la Commissione osserva anche che, come già richiamato, una misura che deroga all'applicazione del regime tributario ordinario può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario (di riferimento), *in casu* l'ICI. In questo contesto, come anche precisato al punto 26 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese⁵⁰, è necessario operare una distinzione tra due categorie di obiettivi, e cioè gli obiettivi assegnati ad un determinato regime fiscale ed esterni ad esso (in particolare, obiettivi sociali o regionali) e gli obiettivi inerenti al sistema tributario stesso. Di conseguenza, le esenzioni fiscali che discendono da obiettivi esterni al regime fiscale di riferimento non possono eludere quanto disposto dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato⁵¹. La ragion d'essere del regime tributario in esame è la riscossione di entrate per finanziare la spesa statale⁵² mediante imposte sul possesso di immobili. La Commissione ritiene pertanto che gli obiettivi sociali perseguiti dagli enti che rientravano nel campo di applicazione dell'esenzione dall'ICI siano esterni alla logica del sistema tributario dell'ICI e non possano essere quindi invocati per giustificare *prima facie* la selettività della misura.

(127) In quarto luogo, in linea con la giurisprudenza⁵³, per determinare se una misura possa essere giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui rientra, occorre stabilire non solo se la misura è parte integrante dei principi essenziali del sistema tributario applicabile nello Stato membro interessato, ma anche se è conforme ai principi di coerenza e proporzionalità. Tuttavia, dato che la misura in questione non discende direttamente dai principi basilari del sistema tributario di riferimento, la Commissione ritiene superfluo analizzare il sistema di controlli messi in atto dall'Italia per assicurare il rispetto delle condizioni per l'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali, come descritto dalle autorità italiane. In ogni caso, il trattamento fiscale differenziato degli enti non commerciali, introdotto dalla misura in esame, non è né necessario né proporzionato in relazione alla logica del sistema tributario.

(128) Alla luce dei punti da (122) a (127), la Commissione conclude che la natura selettiva della misura fiscale in questione non è giustificata dalla logica del sistema tributario. Va quindi

concluso che la misura contestata concede un vantaggio selettivo agli enti non commerciali che svolgono determinate attività.

6.2.4. Effetti sugli scambi tra Stati membri e distorsione della concorrenza

(129) L'articolo 107, paragrafo 1, del trattato vieta gli aiuti che incidono sugli scambi tra Stati membri e falsano o minacciano di falsare la concorrenza. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia⁵⁴, per qualificare una misura nazionale come aiuto di Stato non è necessario dimostrare un'incidenza effettiva di tale aiuto sugli scambi tra gli Stati membri e un'effettiva distorsione della concorrenza, ma basta esaminare se l'aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza. È inoltre opportuno ricordare, come spiegato al punto (107), che, al fine di giungere a una conclusione in merito alla qualifica di un regime come aiuto di Stato, non è necessario dimostrare che tutte le singole misure concesse nell'ambito del regime si configurino come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. A tal fine, per concludere che un regime presenta elementi di aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, è sufficiente che nell'ambito della sua attuazione si presentino situazioni che si configurano come un aiuto.

(130) Per quanto riguarda più precisamente il requisito dell'incidenza sugli scambi tra Stati membri, dalla giurisprudenza risulta che la concessione di un aiuto da parte di uno Stato membro in forma di sgravio fiscale ad alcuni soggetti passivi deve essere considerata tale da incidere su detti scambi e, conseguentemente, tale da soddisfare il requisito in esame, quando gli stessi soggetti passivi esercitano un'attività economica che costituisce l'oggetto di tali scambi o non può escludersi che essi siano in concorrenza con operatori stabiliti in altri Stati membri⁵⁵. Inoltre, quando l'aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti nell'ambito degli scambi interni all'Unione, questi ultimi devono ritenersi influenzati dall'aiuto. Non è del resto necessario che l'impresa beneficiaria stessa partecipi agli scambi interni all'Unione. Infatti, quando uno Stato membro concede un aiuto a un'impresa, l'attività sul mercato nazionale può risultarne invariata o aumentare, con la conseguenza che le opportunità per le imprese con sede in altri Stati membri di inserirsi nel mercato di quello Stato membro diminuiscono.

(131) Quanto al requisito della distorsione della concorrenza, occorre ricordare che gli aiuti diretti a sgravare un'impresa dai costi cui avrebbe dovuto normalmente far fronte nell'ambito della propria gestione corrente o delle proprie normali attività falsano in linea di principio le condizioni di concorrenza⁵⁶.

(132) Le autorità italiane non hanno presentato osservazioni al riguardo. Alcuni dei 78 terzi interessati ritengono che l'esenzione dall'ICI non sia stata in grado di produrre effetti significativi sugli scambi o distorsioni rilevanti sulla concorrenza, date le peculiari caratteristiche dei beneficiari della misura e le modalità con le quali questi svolgevano le attività all'origine dell'esenzione.

(133) La Commissione non può dirsi d'accordo con quanto asserito da detti terzi interessati, che sostengono che l'esenzione in questione, concessa ad enti non commerciali operanti a livello locale, non abbia inciso in modo significativo sugli scambi, né provocato distorsioni rilevanti sulla concorrenza. Secondo una giurisprudenza consolidata, infatti, per causare effetti negativi sugli scambi è sufficiente che l'impresa beneficiaria sia attiva su un mercato aperto alla concorrenza (importazione o esportazione di beni o prestazione di servizi transnazionali)⁵⁷. Non è rilevante se i mercati interessati siano locali, regionali, nazionali o a livello di Unione. L'elemento decisivo non è la definizione sul piano sostanziale e geografico

dei mercati rilevanti quanto piuttosto il potenziale effetto negativo sugli scambi all'interno dell'Unione. L'entità relativamente esigua di un aiuto o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria non escludono a priori l'eventualità che vengano influenzati gli scambi all'interno dell'Unione⁵⁸. L'esiguità dell'aiuto o le modeste dimensioni delle imprese beneficiarie non escludono la presenza dell'aiuto⁵⁹.

(134) Nella fattispecie, la Commissione osserva che perlomeno alcuni dei settori che hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI, quali i servizi ricettivi e sanitari, erano e sono effettivamente aperti alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione. Riguardo alla misura in esame, la Commissione ritiene che siano soddisfatte le condizioni definite nella giurisprudenza. La misura apporta infatti un vantaggio in termini di finanziamento delle attività svolte dagli enti interessati, sgravandoli da costi che avrebbe dovuto normalmente sostenere. La misura è pertanto atta a falsare la concorrenza.

(135) La Commissione conclude pertanto che la misura in esame è atta a incidere sugli scambi tra gli Stati membri e a falsare la concorrenza ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

6.2.5. Conclusione sulla qualifica della misura contestata

(136) Alla luce di quanto precede, la Commissione giunge alla conclusione che la misura in esame soddisfa tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che deve essere considerata aiuto di Stato.

6.2.6. Qualificazione della misura come aiuto nuovo

(137) Nella decisione di avvio, la Commissione ha ritenuto che l'esenzione dall'ICI prevista dall'articolo 7, primo comma, lettera i), del Decreto legislativo n. 504/92 si configurasse come un aiuto nuovo. L'ICI, imposta annuale da versare ai comuni introdotta nel 1992, non era stata notificata alla Commissione, né questa l'ha mai approvata. L'esenzione in questione si applicava a un'ampia gamma di attività aperte alla concorrenza al momento della sua introduzione.

(138) L'Italia sostiene che l'impostazione della Commissione nella decisione di avvio non sia corretta, ritenendo che qualora l'esenzione dall'ICI dovesse essere considerata un aiuto, tale aiuto andrebbe classificato come aiuto esistente. In effetti, l'ICI rappresenterebbe la logica evoluzione legislativa delle imposte patrimoniali sugli immobili, presentando con le imposte precedenti uno stretto rapporto di continuità formale e sostanziale. La concessione di un'esenzione agli immobili utilizzati per svolgere attività specifiche di alto valore sociale sarebbe una componente fondamentale di tutte le imposte sui patrimoni immobiliari introdotte a partire dal 1931, quindi ben prima dell'entrata in vigore del trattato CEE.

(139) Le autorità italiane sostengono inoltre che le risposte sull'esenzione dall'ICI fornite dalla Commissione ai denunciatori, in merito alle quali l'Italia è stata informalmente messa al corrente, avrebbero ingenerato negli enti non commerciali un legittimo affidamento quanto alla compatibilità di tale esenzione con il diritto dell'Unione.

(140) L'Italia ha presentato una descrizione dettagliata delle imposte sui beni immobili in vigore prima dell'ICI. Nel 1931, con il Testo unico della finanza locale, l'Italia ha introdotto i contributi di miglioria specifica e generica. Successivamente, nel 1963, la legge del 5 marzo 1963, n. 246 ha istituito un'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili. Infine, il decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 643 ha introdotto l'imposta

sull'incremento di valore degli immobili (la cosiddetta INVIM). Per il calcolo dei contributi di miglioria specifica e generica, si doveva tenere conto dell'incremento di valore dell'immobile. In misura analoga, anche l'imposta del 1963 colpiva il plusvalore delle aree fabbricabili. Tale plusvalore veniva tuttavia tassato in occasione dell'alienazione delle proprietà per atti *inter vivos* e, in generale, al compimento di ogni decennio di possesso del bene immobile. L'INVIM, introdotta nel 1972, ha sostituito sia l'imposta del 1931 che quella del 1963. Conformemente alla legge sull'INVIM, i soggetti passivi erano l'alienante a titolo oneroso o l'acquirente a titolo gratuito e, in ogni caso, l'imposta era dovuta al compimento di ogni decennio di possesso. L'INVIM è stata abolita in occasione dell'introduzione dell'ICI. Secondo l'Italia, tale analisi dimostrerebbe lo stretto rapporto di continuità tra i vari strumenti di imposizione fiscale sui beni immobili utilizzati dal 1931 in poi. L'Italia nota inoltre che le norme relative alle esenzioni dalle imposte sui beni immobili hanno sempre tenuto conto del tipo di attività svolta dall'ente beneficiario dell'esenzione. Il fatto che le categorie dei beneficiari dell'esenzione siano aumentate nel corso degli anni dipende semplicemente dal fatto che, nel tempo, si è ampliata la platea degli enti che svolgono attività di rilevanza sociale.

(141) La Commissione non ritiene che le argomentazioni delle autorità italiane siano corrette. In primo luogo, la Commissione osserva che l'ICI è un'imposta di tipo completamente diverso rispetto alle precedenti imposte sugli immobili cui si è sostituita. In ogni caso vi sono numerose differenze sostanziali tra l'ICI e le precedenti imposte sui beni immobili, a livello di soggetti passivi, di base imponibile e di eventi che davano origine all'obbligo di pagamento delle imposte.

In effetti, mentre fino all'introduzione dell'ICI le imposte sugli immobili venivano calcolate partendo dal plusvalore del bene immobile, l'ICI era calcolata sulla base della rendita catastale del bene. Inoltre, mentre l'INVIM individuava quali soggetti passivi l'alienante a titolo oneroso o l'acquirente a titolo gratuito, l'ICI era dovuta da ciascuna persona fisica o giuridica che possedeva un bene immobile. Infine, mentre l'INVIM era essenzialmente versata ogni dieci anni, l'ICI era dovuta ogni anno. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le modifiche introdotte nel corso del tempo e, in particolare, con la legge sull'ICI, incidano sulla sostanza stessa del regime iniziale e non siano da esso separabili, cosicché il regime iniziale risulta trasformato in un nuovo regime di aiuti⁶⁰. La Commissione non ha motivo di rivedere quanto espresso nella decisione di avvio e conferma che l'esenzione dall'ICI costituiva un aiuto nuovo.

(142) Per quanto riguarda la presunta autorizzazione della misura relativa all'ICI, la Commissione osserva che l'aiuto in questione non è mai stato autorizzato né dalla Commissione né dal Consiglio. Se fosse stato autorizzato, l'aiuto verrebbe considerato un aiuto esistente, conformemente all'articolo 1, lettera b), punto ii), del regolamento (CE) n. 659/1999, ma le lettere contenenti la valutazione preliminare della Commissione, che i servizi della Commissione inviano ai denunciati nel quadro della procedura amministrativa che precede la decisione di avvio, non possono essere assimilate a decisioni della Commissione. Infatti, possono essere considerati aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 1, lettera b), punto ii) soltanto gli aiuti che sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio con una decisione esplicita. In ogni caso, contro la lettera inviata ai denunciati in data 15 febbraio 2010 è stato presentato ricorso dinanzi al Tribunale da parte di due di essi, e pertanto tale lettera non è diventata definitiva; i ricorsi sono stati ritirati solo dopo la decisione di avvio. La Commissione conclude pertanto che, in assenza di una decisione della Commissione o del Consiglio, non trova applicazione l'articolo 1, lettera b), punto ii), del regolamento (CE) n. 659/1999.

Pertanto, l'aiuto in questione non può essere considerato un aiuto esistente. Al contrario, esso rappresenta un aiuto nuovo.

6.2.7. Compatibilità

(143) Nella decisione di avvio, la Commissione ha ritenuto che al regime di aiuto in questione non si potesse applicare nessuna delle deroghe di cui all'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del trattato e che le autorità italiane non avessero dimostrato la compatibilità dell'aiuto ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 2.

(144) Nel corso del procedimento, le autorità italiane non hanno presentato argomenti per dimostrare che al regime in questione si possono applicare le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafi 2 e 3, e all'articolo 106, paragrafo 2, del trattato. Secondo alcuni dei 78 terzi interessati il regime era compatibile a norma dell'articolo 106, paragrafo 2, e dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato. A loro avviso l'esenzione era infatti necessaria per attività di interesse sociale fondate sul principio della solidarietà. Le due parti denuncianti ritengono che non sia applicabile nessuna delle deroghe previste dal trattato.

(145) Secondo la Commissione, le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del trattato che riguardano gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali, e gli aiuti concessi a determinate regioni della Repubblica federale di Germania - non si applicano nella fattispecie.

(146) Lo stesso vale per la deroga di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), che prevede l'autorizzazione di aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si registri una grave forma di sottoccupazione, e delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale. La misura in esame non può nemmeno essere considerata atta a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia dell'Italia, come dispone l'articolo 107, paragrafo 3, lettera b).

(147) Conformemente all'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività economiche possono essere considerati compatibili sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Alla Commissione non sono stati tuttavia forniti elementi concreti per valutare se l'esenzione fiscale concessa dalla misura in esame fosse relativa a investimenti specifici o a progetti autorizzati a ricevere aiuti ai sensi delle norme e degli orientamenti dell'Unione oppure direttamente compatibili con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c). La Commissione non può quindi dirsi d'accordo con la posizione dei terzi interessati che invocano la compatibilità della misura ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), richiamandosi alla necessità di consentire agli enti non commerciali di svolgere attività che si fondano sul principio di solidarietà e hanno un'elevata funzione sociale. In particolare, alla luce della natura stessa del vantaggio, che è semplicemente collegato all'abbattimento dell'imposta relativa al possesso di immobili, non è possibile stabilirne la necessità e la proporzionalità in rapporto al conseguimento di un obiettivo di interesse comune per i singoli casi. La Commissione ritiene pertanto che la misura in questione non possa considerarsi compatibile in base a nessuno degli orientamenti fondati sull'articolo 107, paragrafo 3, lettera c).

(148) Secondo l'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del trattato possono considerarsi compatibili col mercato interno gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione

del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune. Nella decisione di avvio la Commissione non ha ritenuto possibile escludere a priori che alcuni enti - ad esempio gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività didattiche, culturali e ricreative - avessero a oggetto la promozione della cultura e della conservazione del patrimonio e che potessero quindi rientrare nel campo d'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del trattato. Tuttavia, né l'Italia, né le parti interessate hanno fornito alla Commissione qualsivoglia elemento che avrebbe potuto dimostrare, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del trattato, la compatibilità della misura in questione per determinati enti⁶¹. Anche in questo contesto, per la natura stessa del vantaggio risulta impossibile ritenere l'aiuto necessario e proporzionato in tutti i singoli casi.

(149) Infine, nella decisione di avvio, la Commissione non ha escluso che alcune delle attività beneficiarie delle misure in questione potessero essere classificate ai sensi della legge italiana come servizi di interesse economico generale, conformemente dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato e della giurisprudenza *Altmark*. Alcune parti interessate ritengono che la Commissione debba valutare la misura alla luce dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato, senza tuttavia fornire alcun elemento utile per l'analisi. Le due parti sono del parere che la misura non soddisfi i criteri di cui alla giurisprudenza *Altmark*. Ciò detto e considerando che né l'Italia né i terzi interessati hanno fornito alcuna informazione che permettesse alla Commissione di valutare la misura alla luce dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato, la Commissione conclude che non è possibile stabilire se le attività in questione possano essere classificate come servizi di interesse economico generale conformemente al richiamato articolo. Del pari, non è possibile stabilire se, in ogni singolo caso, l'aiuto sia necessario e proporzionato a coprire i costi generati per assolvere obblighi di servizio pubblico o per prestare servizi di interesse economico generale.

(150) Alla luce di quanto precede, la Commissione conclude che il regime di aiuti in questione è incompatibile con il mercato interno.

6.3. Articolo 149, quarto comma, del TUIR

(151) Nella decisione di avvio, la Commissione ha considerato che la misura in questione sembrava costituire un aiuto di Stato. Nella sezione che segue, la Commissione procederà a verificare se l'articolo 149, quarto comma, del TUIR costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

(152) Le autorità italiane hanno spiegato che l'articolo 149, secondo comma, del TUIR contiene un elenco non esaustivo di parametri di cui si può tenere conto per valutare la natura commerciale di un ente⁶². Il riscontro di uno o più di tali parametri non comporta automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale (non avendo gli stessi valore di presunzioni legali) ma costituisce piuttosto un indizio dell'eventuale natura commerciale dell'ente. Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'Italia ricorda che la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 124/E, del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell'attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica. Pertanto, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR si limita a escludere l'applicazione dei particolari parametri temporali e di commercialità di cui all'articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici e alle

associazioni sportive dilettantistiche, ma non esclude che tali enti possano perdere la qualifica di enti non commerciali.

(153) Le autorità italiane hanno sottolineato che la misura è volta a preservare la competenza esclusiva riconosciuta al CONI per quanto riguarda le associazioni sportive dilettantistiche e al Ministero dell'Interno per quanto riguarda gli enti ecclesiastici.

(154) Più precisamente, per quanto concerne gli enti ecclesiastici, la legge n. 222/1985 di attuazione degli accordi internazionali tra l'Italia e la Santa Sede disciplina, tra l'altro, i poteri attribuiti al Ministero dell'Interno. L'Italia ha sottolineato che il Ministero dell'Interno ha competenza esclusiva tanto per il riconoscimento della personalità giuridica di diritto civile degli enti ecclesiastici quanto per la revoca di tale riconoscimento⁶³. L'articolo 149, quarto comma, del TUIR confermerebbe l'attribuzione di tale competenza esclusiva, impedendo la revoca implicita della personalità giuridica di diritto civile degli enti ecclesiastici da parte delle autorità tributarie. Qualora il Ministero dell'interno revocasse la personalità giuridica di diritto civile di un ente ecclesiastico, quest'ultimo perderebbe la qualifica di ente non commerciale e non potrebbe più beneficiare del trattamento fiscale applicabile agli enti non commerciali. Conformemente al decreto del Presidente della Repubblica n. 361/2000, il Ministero dell'interno, tramite i prefetti, verifica anche che gli enti ecclesiastici continuino a soddisfare i requisiti per mantenere la personalità giuridica di diritto civile.

(155) Con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche, l'Italia ha confermato che il CONI è l'unico organismo che può verificare l'effettivo svolgimento dell'attività sportiva svolta dalle associazioni. Le autorità italiane hanno inoltre chiarito che le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se il CONI conclude che esse non svolgono attività sportive dilettantistiche. Le associazioni sportive dilettantistiche sono tenute a comunicare le pertinenti informazioni fiscali che le riguardano tramite l'apposito modello EAS⁶⁴. Tuttavia, le associazioni sportive dilettantistiche che non svolgono attività commerciali non sono tenute a presentare tale modello. Alla luce di quanto precede risulta che le autorità italiane hanno previsto e attivato strumenti adeguati che permettono di verificare, anche da un punto di vista fiscale, le attività svolte dalle associazioni sportive dilettantistiche.

(156) Inoltre, l'Italia ha spiegato che se le autorità fiscali accertano che gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche svolgono in misura predominante attività commerciali, esse ne informano immediatamente il Ministero dell'interno e il CONI. Resta inteso che il Ministero dell'Interno e il CONI provvedono inoltre ad effettuare autonomamente controlli, conformemente ai poteri loro attribuiti dalla legge. Parallelamente, le autorità fiscali dispongono la rettifica delle dichiarazioni dell'ente non commerciale interessato e procedono al recupero a tassazione della relativa differenza.

(157) Le autorità italiane hanno confermato che sono stati effettivamente realizzati controlli sugli enti non commerciali⁶⁵. A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente diramato istruzioni operative specifiche relative agli enti non commerciali destinate agli uffici territoriali⁶⁶. Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici, il Ministero dell'interno ha inoltre realizzato una serie di controlli d'ufficio su tali enti, senza mai riscontrare casi di abuso.

(158) Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che esistano gli strumenti giuridici per garantire un'efficace prevenzione e repressione degli abusi della qualifica di ente non commerciale da parte di enti ecclesiastici e di associazioni sportive dilettantistiche. Le autorità italiane hanno inoltre dimostrato che le autorità competenti ottemperano agli obblighi di controllo e che, in realtà, tanto gli enti ecclesiastici quanto le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività

prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel sistema di “qualifica permanente di ente non commerciale” di cui parlano i denunciati. Il semplice fatto che si applichino procedure specifiche ai controlli relativi agli enti ecclesiastici con personalità giuridica di diritto civile e alle associazioni sportive dilettantistiche in questione non comporta un vantaggio.

(159) La Commissione conclude quindi che l’articolo 149, quarto comma, del TUIR non conferisce alcun vantaggio selettivo né agli enti ecclesiastici né alle associazioni sportive dilettantistiche. La misura non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

6.4. L’esenzione dall’IMU

(160) In seguito all’introduzione dell’IMU - la nuova imposta municipale sui beni immobili che ha sostituito l’ICI - su richiesta delle autorità italiane e alla luce delle osservazioni dei denunciati in merito alla nuova normativa, la Commissione ha accettato di verificare se la nuova esenzione dall’IMU concernente gli enti non commerciali che svolgono attività specifiche sia conforme alle norme in materia di aiuti di Stato. La Commissione valuterà pertanto se l’esenzione dall’IMU in questione si configuri come un aiuto di Stato ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

(161) La Commissione osserva che, dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 1/2002, convertito con legge n. 27/2012, l’esenzione prevista dall’articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con modalità non commerciali. Le disposizioni relative alla “utilizzo misto” degli immobili, sia nel caso in cui le porzioni di immobili presentino autonomia funzionale e reddituale, sia nel caso in cui risulti necessaria la dichiarazione degli enti interessati, avranno effetto dal 1° gennaio 2013.

(162) Secondo la Commissione, le nuove norme esprimono in modo chiaro che l’esenzione può essere garantita soltanto se non vengono svolte attività commerciali. Non sono quindi più possibili le situazioni ibride create dalla normativa ICI, in base alla quale, in alcuni immobili che beneficiavano di esenzioni fiscali, si svolgevano attività di natura commerciale.

(163) In generale, l’interpretazione del concetto di attività economica dipende, tra le altre cose, dalle circostanze specifiche, dal modo in cui l’attività è organizzata dallo Stato e dal contesto in cui viene organizzata. Per determinare il carattere non economico di un’attività ai sensi della giurisprudenza dell’Unione occorre esaminare la natura, lo scopo e le norme che regolano tale attività. Il fatto che alcune attività possano essere qualificate come “sociali” non basta a escluderne la natura economica. Tuttavia, anche la Corte di giustizia dell’Unione europea ha riconosciuto che alcune attività che adempiono una funzione puramente sociale possono essere considerate non economiche, soprattutto in settori collegati ai doveri e alle responsabilità fondamentali dello Stato.

(164) Ciò detto, per quanto riguarda l’IMU, la Commissione ritiene essenziale determinare in via preliminare se i criteri previsti dal sistema giuridico italiano per escludere la natura commerciale delle attività che beneficiano dell’esenzione dall’IMU siano conformi al concetto di attività non economica previsto dal diritto dell’Unione.

(165) A tale proposito, come illustrato al punto (82) e seguenti, le autorità italiane hanno recentemente approvato le disposizioni di attuazione previste dall’articolo 91bis, terzo

comma, del decreto-legge n. 1/2012. Il regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012 stabilisce, tra l'altro, i requisiti generali e settoriali che permettono di stabilire quando le attività di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 vengono svolte con modalità non commerciali.

(166) Innanzitutto, l'articolo 1, primo comma, lettera p), del regolamento ministeriale del 19 novembre 2012 definisce il concetto di "modalità non commerciali". Le attività istituzionali sono considerate svolte con modalità non commerciali quando a) sono prive di scopo di lucro, b) conformemente al diritto dell'Unione europea, per loro natura, non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro e c) costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà. Al riguardo, il requisito di cui alla lettera b) costituisce una tutela importante poiché, riferendosi espressamente al diritto dell'Unione, garantisce in generale che l'attività non sia in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro, caratteristica, questa, fondamentale per le attività non economiche⁶⁷.

(167) In secondo luogo, l'articolo 3 del regolamento definisce i requisiti generali di carattere soggettivo che devono essere indicati nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente non commerciale affinché le attività previste vengano svolte con modalità non commerciali. I criteri sono i seguenti: a) divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, a meno che la distribuzione non sia imposta per legge ovvero sia effettuata a favore di enti che fanno parte della medesima ed unitaria struttura e svolgono la medesima attività; b) obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo di attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; c) in caso di scioglimento dell'ente non commerciale, obbligo di devolvere il patrimonio ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

(168) In terzo luogo, l'articolo 4 del regolamento individua altri requisiti che devono essere soddisfatti, assieme alle condizioni di cui agli articoli 1 e 3, affinché le attività di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 siano considerate svolte con modalità non commerciali.

(169) In particolare, per quanto riguarda lo svolgimento di attività assistenziali e di attività sanitarie, il regolamento stabilisce che queste sono svolte con modalità non commerciali se risulta soddisfatta almeno una delle seguenti condizioni: a) le attività sono accreditate dallo Stato, e sono fornite nell'ambito di un contratto o di una convenzione con lo Stato, le regioni o gli enti locali e sono svolte in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, fornendo agli utenti un servizio a titolo gratuito o dietro versamento di un importo che rappresenta una semplice partecipazione alla spesa prevista per la copertura del servizio universale; b) se non accreditate e svolte nell'ambito di un contratto o una convenzione, le attività sono fornite a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

(170) Rispetto alla prima condizione, la Commissione osserva innanzitutto che, come hanno spiegato le autorità italiane, gli enti interessati, per poter beneficiare dell'esenzione, devono formare parte integrante del sistema sanitario nazionale, che offre una copertura universale e si basa sul principio di solidarietà. In tale sistema, gli ospedali pubblici sono finanziati direttamente dai contributi sociali e da altre risorse statali. Tali ospedali forniscono il servizio a

titolo gratuito sulla base della copertura universale o dietro versamento di un importo ridotto, che copre soltanto una piccola frazione del costo effettivo del servizio. Gli enti non commerciali che rientrano nella stessa categoria e che soddisfano le stesse condizioni sono anch'essi considerati facenti parte integrante del sistema sanitario nazionale⁶⁸. Alla luce delle caratteristiche precipue del caso di specie e conformemente ai principi stabiliti dalla giurisprudenza dell'Unione⁶⁹, considerato che il sistema nazionale italiano fornisce un sistema di copertura universale, la Commissione conclude che gli enti in parola che svolgono le attività sopra descritte e che soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge, non possono essere considerati imprese.

(171) In merito alla seconda condizione, il regolamento prevede che le attività siano svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico. I servizi forniti a titolo gratuito non costituiscono in generale un'attività economica. In particolare, questo è il caso se, come stabilito all'articolo 1, i servizi non sono offerti in concorrenza con altri operatori del mercato. Lo stesso vale per i servizi forniti dietro versamento di un compenso simbolico; al riguardo si noti, da un lato, che a norma del regolamento, per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole "in ogni caso") e non implica *a contrario* che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite. Pertanto, considerando che le attività assistenziali e quelle sanitarie soddisfano altresì i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento, la Commissione conclude che dette attività, svolte nel rispetto dei principi stabiliti dalla legislazione vigente, non costituiscono attività economica.

(172) Per quanto riguarda le attività didattiche, queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche. In particolare, l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio. Oltre a ciò, l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Al riguardo, la Commissione ricorda che, conformemente alla giurisprudenza⁷⁰, non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici. La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del costo effettivo del servizio e non possano pertanto considerarsi una retribuzione del servizio prestato. Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale⁷¹, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare e gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del

servizio fornito. Pertanto, nella fattispecie, considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerato un'attività economica.

(173) Per quanto riguarda le attività ricettive, culturali, ricreative e sportive, l'articolo 4 del regolamento indica che queste devono essere fornite a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e in ogni caso non superiori alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Tale requisito è identico alla seconda condizione prevista per le attività assistenziali e sanitarie esaminate al punto (171) e quindi valgono le stesse considerazioni di cui sopra. I servizi forniti a titolo gratuito non costituiscono in generale un'attività economica. Lo stesso vale per i servizi forniti dietro versamento di un compenso simbolico; al riguardo si noti, da un lato, che a norma del regolamento, per avere natura simbolica il compenso non deve essere in relazione con il costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nel medesimo ambito territoriale con modalità commerciali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole "in ogni caso") e non implica *a contrario* che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

(174) Inoltre, per le attività ricettive e sportive, la Commissione prende in considerazione altresì i requisiti ulteriori derivanti dalle definizioni di tali attività contenute nell'articolo 1, primo comma, lettere j) ed m) del regolamento. In particolare, per quanto riguarda le attività ricettive, il regolamento limita l'esenzione alle attività svolte da enti non commerciali che prevedono l'accessibilità a determinate categorie di destinatari e la discontinuità nell'apertura. Più nello specifico, per quanto riguarda la "ricettività sociale", il regolamento precisa che le attività devono essere dirette a persone con bisogni speciali temporanei o permanenti o a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Resta inteso che l'ente può richiedere soltanto il versamento di una retta di importo simbolico e in ogni caso non superiore alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte da enti commerciali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Il regolamento chiarisce inoltre che in ogni caso l'esenzione non è applicabile alle attività svolte in strutture alberghiere o paralberghiere, di cui all'articolo 9 del decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 7972. L'esenzione risulta pertanto esclusa per quanto riguarda le attività svolte, tra l'altro, in alberghi, motel e bed and breakfast. Considerato che nella fattispecie gli enti non commerciali che offrono attività ricettive devono soddisfare i requisiti generali soggettivi ed oggettivi di cui agli articoli 1, 3 e 4 del regolamento, la Commissione ritiene che, alla luce delle peculiarità del caso in questione, le attività in oggetto, che presentano le sopracitate caratteristiche, non costituiscano un'attività economica ai sensi del diritto dell'Unione.

(175) Pertanto, considerate le circostanze specifiche del caso in esame e visto che gli enti non commerciali che svolgono attività ricettive, culturali, ricreative e sportive devono soddisfare altresì i requisiti di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento, la Commissione conclude che tali attività, svolte nel rispetto dei principi stabiliti dalla legge, non sono considerate attività economiche.

(176) Concludendo, la Commissione ritiene che, in base alle informazioni trasmesse dalle autorità italiane, alla luce delle caratteristiche specifiche e peculiari del caso in oggetto, le attività esaminate nei punti che precedono, svolte da enti non commerciali nel pieno rispetto

dei criteri generali soggettivi ed oggettivi di cui agli articoli 1, 3 e 4 del regolamento, non hanno natura economica. Pertanto, gli enti non commerciali in questione, quando svolgono le attività suindicate rispettando integralmente le condizioni previste dalla legislazione italiana non agiscono come imprese ai sensi del diritto dell'Unione. Dato che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato si applica soltanto alle imprese, nel caso di specie la misura non risulta rientrare nel campo di applicazione di tale articolo.

(177) La Commissione ricorda infine che, a partire dal 1° gennaio 2013, in caso di utilizzazione mista di un immobile la legislazione italiana consentirà di calcolare il rapporto proporzionale dell'uso commerciale dell'immobile e di applicare l'IMU solo alle attività economiche. La Commissione osserva al riguardo che, nei casi in cui un ente svolga attività sia economiche che non economiche, l'esenzione parziale, di cui beneficia per la frazione dell'immobile utilizzata per attività non economiche, non rappresenta un vantaggio per tale ente quando presta un'attività economica in quanto impresa. In una situazione del genere la misura non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

6.5. Recupero

(178) Conformemente alle disposizioni del trattato e alla giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia dell'Unione europea, qualora abbia accertato l'incompatibilità dell'aiuto con il mercato interno, la Commissione è competente per decidere se lo Stato interessato debba abolire o modificare l'aiuto⁷³. Sempre secondo la giurisprudenza costante della Corte, l'obbligo imposto a uno Stato di sopprimere un aiuto che la Commissione considera incompatibile con il mercato interno è finalizzato al ripristino della situazione preesistente⁷⁴. Al riguardo, la Corte ha stabilito che tale obiettivo è raggiunto quando il beneficiario ha rimborsato gli importi concessi a titolo di aiuti illeciti, perdendo quindi il vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti, ed è ripristinata la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto⁷⁵.

(179) Sulla base di tale giurisprudenza, l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/9976 stabilisce che "nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di prendere tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario".

(180) Pertanto, dal momento che la misura di esenzione dall'ICI deve essere considerata un aiuto illegale e incompatibile, in linea di principio, l'importo dell'aiuto deve essere restituito al fine di ripristinare la situazione di mercato precedente la concessione dell'aiuto.

(181) Tuttavia, il regolamento (CE) n. 659/99 impone limiti alle disposizioni di recupero.

In particolare, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, *"la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario"*, ad esempio la tutela del legittimo affidamento. La Corte di giustizia ha anche ammesso un'eccezione all'obbligo posto a carico di uno Stato membro di dare esecuzione a una decisione di recupero ad esso destinata, ossia l'esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione alla decisione⁷⁷.

(182) Considerato che tali eccezioni sono state invocate dalle autorità italiane nel contesto dell'indagine formale, la Commissione deve esaminare se esse siano applicabili al caso di specie, al fine di determinare se sia necessario procedere al recupero.

6.5.1. Legittimo affidamento

(183) Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia e la prassi decisionale della Commissione, un ordine di recupero di un aiuto comporta una violazione di un principio generale del diritto dell'Unione qualora, per effetto dell'azione della Commissione, sia sorto nel beneficiario il legittimo affidamento che l'aiuto è stato accordato conformemente alla normativa dell'Unione.

(184) La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a tutti i soggetti nei confronti dei quali un'istituzione dell'Unione abbia fatto sorgere aspettative fondate. Una persona non può tuttavia invocare la tutela del legittimo affidamento se le autorità amministrative non le hanno fornito assicurazioni precise⁷⁸.

(185) Nel caso in oggetto, le autorità italiane e i 78 terzi interessati hanno essenzialmente invocato la tutela del legittimo affidamento sulla base di una risposta ad un'interrogazione parlamentare scritta del 2009⁷⁹. Nella risposta a tale interrogazione, la Commissione dichiara 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".

(186) La Commissione ritiene che tale risposta non abbia ingenerato alcun legittimo affidamento, per i seguenti motivi.

(187) Innanzitutto, la dichiarazione della Commissione si basava semplicemente su una "valutazione preliminare"; la Commissione non ha dichiarato di aver preso una decisione, ma ha semplicemente ritenuto che non vi fosse motivo di effettuare ulteriori indagini. In secondo luogo, la Commissione si è espressa in termini dubitativi, sostenendo che era improbabile che l'esenzione dall'ICI conferisse un vantaggio alle istituzioni ecclesiastiche. In terzo luogo, l'interrogazione e la risposta fanno esclusivamente riferimento agli enti ecclesiastici, che rappresentano una sottocategoria degli enti non commerciali interessati dall'esenzione dall'ICI.

(188) Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene di non avere fornito assicurazioni specifiche, incondizionate e concordanti di natura tale da indurre i beneficiari della misura in questione a nutrire fondate aspettative che il regime fosse legittimo, nel senso che non rientrasse nel campo d'azione delle norme in materia di aiuti di Stato e che pertanto gli eventuali vantaggi derivanti da tale misura non potessero essere oggetto di procedure di recupero. In conclusione, la Commissione ritiene di non avere reso alcuna dichiarazione precisa e incondizionata volta ad assicurare che l'esenzione dall'ICI in questione non avrebbe dovuto essere considerata un aiuto di Stato.

(189) L'Italia ha inoltre sostenuto che le risposte sull'esenzione dall'ICI fornite dalla Commissione ai denunciati, in merito alle quali le autorità italiane sono state informalmente messe al corrente, avrebbero ingenerato un legittimo affidamento negli enti non commerciali a proposito della compatibilità di tale esenzione con il diritto dell'Unione. La Commissione non concorda con le osservazioni dell'Italia. In effetti, le lettere contenenti una valutazione preliminare che i servizi della Commissione hanno inviato ai denunciati, delle quali lo Stato membro viene messo a conoscenza soltanto in modo informale, non rappresentano la posizione definitiva della Commissione. Mentre le decisioni della Commissione sono rese pubbliche e sono pubblicate nella Gazzetta ufficiale, ciò non avviene nel contesto di una semplice procedura amministrativa in cui, sulla base dei dati disponibili, i servizi della Commissione non nutrono seri dubbi sulla compatibilità delle misure in esame. Inoltre, contro la lettera inviata ai denunciati in data 15 febbraio è stato presentato ricorso dinanzi al

Tribunale da parte di due di essi, e pertanto tale lettera non è diventata definitiva; i ricorsi sono stati ritirati solo dopo la decisione di avvio.

(190) La Commissione conclude pertanto che nel caso di specie, l'Italia e i 78 terzi interessati non hanno ricevuto alcuna garanzia da parte di una istituzione dell'Unione che giustificasse il legittimo affidamento, impedendo quindi alla Commissione di disporre un recupero.

6.5.2. Circostanze eccezionali: assoluta impossibilità di dare esecuzione al recupero.

(191) Conformemente all'articolo 288 del trattato, lo Stato membro cui è destinata una decisione di recupero è tenuto a eseguirla. Come indicato sopra, esiste un'eccezione a tale obbligo, rappresentata dal caso in cui lo Stato membro dimostri l'esistenza di circostanze eccezionali che rendono la corretta esecuzione della decisione assolutamente impossibile.

(192) Solitamente, gli Stati membri invocano tale possibilità nel quadro delle discussioni con la Commissione successive all'adozione della decisione⁸⁰. Nella fattispecie, tuttavia, l'Italia ha sostenuto, prima dell'adozione della decisione, che non si doveva disporre il recupero, in quanto sarebbe stato assolutamente impossibile darvi esecuzione. Poiché l'Italia ha sollevato tale questione in sede di indagine formale e poiché, secondo un principio generale di diritto, nessuno può essere obbligato a fare l'impossibile, la Commissione ritiene necessario che la questione venga affrontata nella presente decisione.

(193) Occorre innanzitutto ricordare che la Corte di giustizia ha costantemente dato un'interpretazione molto restrittiva della nozione di "assoluta impossibilità". La condizione dell'assoluta impossibilità di procedere al recupero non è soddisfatta quando lo Stato membro si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che l'esecuzione della decisione comporta ⁸¹.

L'unico caso in cui può essere accolta l'impossibilità assoluta è quello in cui il recupero sia fin dall'origine, e in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare⁸².

(194) Nel caso in oggetto, le autorità italiane hanno sostenuto che sarebbe assolutamente impossibile definire, sia quali immobili appartenenti agli enti non commerciali erano destinati all'esercizio di attività non aventi esclusivamente natura commerciale, sia recuperare le informazioni necessarie per determinare l'importo dell'imposta che avrebbe dovuto essere versato.

(195) Le autorità italiane, infatti, hanno spiegato che, a causa della struttura del catasto, risulta impossibile estrapolare, con effetto retroattivo, dalle banche dati catastali i dati relativi agli immobili appartenenti ad enti non commerciali destinati ad attività non aventi esclusivamente natura commerciale del tipo indicato nelle disposizioni di esenzione dall'ICI. Le informazioni presenti nel catasto non permettono di risalire alle attività svolte nell'immobile. In altri termini, sulla base dei dati presenti nel catasto, non è possibile determinare se, in un determinato immobile, un ente ha svolto attività commerciali o non commerciali. Infatti, ogni singolo immobile (comprese le porzioni di immobili aventi un classamento separato) è censito in catasto soltanto sulla base delle sue caratteristiche oggettive, che riflettono gli elementi fisici e strutturali riconducibili alla sua destinazione d'uso.

(196) Con riferimento alle banche dati fiscali e, in particolare, agli archivi delle dichiarazioni dei redditi presentate dagli enti non commerciali, l'Italia ha chiarito che le stesse consentono solo di individuare gli immobili utilizzati con modalità non commerciali. In tal caso, infatti, i fabbricati che generano reddito devono essere indicati nel Modello Unico della dichiarazione dei redditi nel Quadro RB relativo al reddito dei fabbricati, mentre non va compilato il Quadro RS relativo ai costi e ricavi promiscui. D'altra parte, nel caso in cui un ente non commerciale possieda immobili in cui si svolgono anche attività commerciali, vanno compilati sia il Quadro RB che il Quadro RS. Tuttavia, se nel Quadro RB vengono dichiarati più fabbricati, non risulta

possibile individuare l'immobile in cui si è svolta l'attività che ha generato il reddito indicato nella dichiarazione. In ogni caso, va osservato che il Quadro RS del Modello Unico comprende dati aggregati su costi e redditi relativi a beni e servizi utilizzati con modalità commerciali e non commerciali (beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività). Ciò detto, anche quando nel Quadro RB viene indicato un solo fabbricato, a causa delle caratteristiche strutturali del sistema catastale (che non permettono una ripartizione proporzionale tra gli usi commerciali e non commerciali del fabbricato), non risulta possibile individuare in quale porzione dell'immobile sono state realizzate le attività economiche che hanno generato il reddito denunciato nella dichiarazione.

(197) La Commissione ritiene pertanto che le autorità italiane abbiano dimostrato che i beneficiari dell'aiuto in questione non possono essere identificati e che l'aiuto non può essere oggettivamente calcolato a causa della mancanza di dati disponibili. In effetti, le banche dati fiscali e catastali non consentono di individuare gli immobili appartenenti ad enti non commerciali, che sono stati destinati ad attività non esclusivamente commerciali del tipo indicato nelle disposizioni sull'esenzione dall'ICI, né, di conseguenza, consentono di ottenere le informazioni necessarie per calcolare l'importo dell'imposta da recuperare. Pertanto, l'attuazione di un'eventuale ingiunzione di recupero risulterebbe impossibile in termini oggettivi e assoluti.

(198) Per concludere, la Commissione ritiene che, alla luce della specificità del caso in esame, risulterebbe assolutamente impossibile per l'Italia procedere al recupero di eventuali aiuti illegittimamente concessi nel quadro delle disposizioni di esenzione dall'ICI. Non si procede dunque al recupero degli aiuti derivanti dall'esenzione illegittima ed incompatibile relativa all'imposta comunale sugli immobili.

7. CONCLUSIONE

(199) La Commissione conclude che l'Italia ha illegittimamente attuato l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista dall'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.

(200) Poiché per il regime in questione non è possibile individuare alcun motivo di compatibilità, lo stesso risulta incompatibile con il mercato interno. Tuttavia, alla luce delle circostanze eccezionali invocate dall'Italia, non deve essere disposto il recupero dell'aiuto, avendo l'Italia dimostrato l'impossibilità assoluta di darvi esecuzione.

(201) La Commissione ritiene che l'articolo 149, quarto comma, del TUIR non costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

(202) Infine, alla luce delle specifiche caratteristiche della misura di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali, che svolgono esclusivamente specifiche attività non commerciali nel rispetto delle condizioni imposte dalla legislazione nazionale, la Commissione conclude che tali attività non possono essere considerate attività economiche ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato e che pertanto la misura non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

L'aiuto di Stato accordato sotto forma di esenzione dall'ICI, concesso a enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma,

lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, illecitamente posto in essere dall'Italia in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno.

Articolo 2

L'articolo 149, quarto comma, del TUIR non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

Articolo 3

L'esenzione dall'IMU, concessa ad enti non commerciali che svolgono negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

Articolo 4

La Repubblica italiana è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 19.12.2012

Nota

Ove la presente decisione contenga elementi riservati da non divulgare, si prega informarne la Commissione entro 15 giorni lavorativi a decorrere dalla data di ricezione della presente. Qualora

non riceva una richiesta motivata entro il termine stabilito, la Commissione presupporrà il tacito accordo alla pubblicazione del testo integrale della decisione. La richiesta indicante le informazioni riservate deve essere inviata mediante lettera raccomandata o fax al seguente indirizzo: Commissione europea Direzione generale Concorrenza Protocollo aiuti di Stato B-1049 Bruxelles Fax: (00)(32)2 296 12 42

ALLEGATO 1

ELENCO DELLE PARTI INTERESSATE CHE HANNO TRASMESSO LE PROPRIE OSSERVAZIONI IN MERITO ALLA DECISIONE DI AVVIO

Nome-Denominazione/indirizzo

1. Santa Maria Annunciata in Chiesa Rossa, Via Neera 24, Milano, Italia
2. Fondazione Pro-Familia, Piazza Fontana 2, Milano, Italia
3. Pietro Farracci, San Cesareo, Italia
4. Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l., Roma, Italia
5. Parrocchia S. Luca Evangelista, Via Negarville 14, Torino, Italia
6. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Principe Napoli 3, Tortorici (Messina), Italia
7. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Libertà 30, Caronia (Messina), Italia
8. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Matrice, S. Stefano di Camastra (Messina), Italia
9. Parrocchia S. Orsola, Contrada S. Orsola, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia
10. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Frazione Galbato, Gioiosa Marea (Messina), Italia
11. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Corso Matteotti 51, Patti (Messina), Italia
12. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
13. Istituto Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italia
14. Parrocchia Santi Nicolò e Giacomo, Discesa Sepolcri, Capizzi (Messina), Italia
15. Istituto Diocesano Sostentamento Clero, Via Cattedrale 7, Patti (Messina), Italia

16. Parrocchia Madonna del Buon Consiglio e S. Barbara, Con. Cresta, Naso (Messina), Italia
17. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Frazione Marina, Marina di Caronia (Messina), Italia
18. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Battisti, Militello Rosmarino (Messina), Italia
19. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Monte di Pietà 131, Cesarò (Messina), Italia
20. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza S. Pantaleone, Alcara Li Fusi (Messina), Italia
21. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Oberdan 6, Castell'Umberto (Messina), Italia
22. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza Duomo, Tortorici (Messina), Italia
23. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Roma 33, Mirto (Messina), Italia
24. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Contrada Scala, Patti (Messina), Italia
25. Parrocchia Maria SS. Della Scala, Contrada Sceti, Tortorici (Messina), Italia
26. Parrocchia Maria SS. Della Visitazione, Contrada Casale, Gioiosa Marea (Messina), Italia
27. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Campanile 3, Montagnareale (Messina), Italia
28. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Cappellini 2, Castel di Lucio (Messina), Italia
29. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Piazza Regina Adelasia 1, Frazzanò (Messina), Italia
30. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Contrada Sfaranda, Castell'Umberto (Messina), Italia
31. Parrocchia Maria SS. Di Lourdes, Frazione Gliaca, Piraino (Messina), Italia
32. Parrocchia S. Giuseppe, Contrada Malvicino, Capo d'Orlando (Messina), Italia
33. Parrocchia s. Maria del Carmelo, Piazza Duomo 20, S. Agata Militello (Messina), Italia
34. Parrocchia S. Maria di Gesù, Via Giovanni XXIII 43, Raccuja (Messina), Italia
35. Parrocchia S. Maria Maddalena, Contrada Maddalena, Gioiosa Marea (Messina), Italia
36. Parrocchia S. Maria, Via S. Maria, San Angelo di Brolo (Messina), Italia
37. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via San Michele 5, Patti (Messina), Italia
38. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Roma, Sinagra (Messina), Italia
39. Parrocchia S. Antonio, Via Forno Basso, Capo d'Orlando (Messina), Italia
40. Parrocchia S. Caterina, Frazione Marina, Marina di Patti (Messina), Italia
41. Parrocchia Cattedrale S. Bartolomeo, Via Cattedrale, Patti (Messina), Italia
42. Parrocchia Maria SS. Addolorata, Contrada Torre, Tortorici (Messina), Italia
43. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Risorgimento, San Marco d'Alunzio (Messina), Italia
44. Parrocchia Immacolata Concezione, Frazione Landro, Gioiosa Marea (Messina), Italia
45. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Mazzini 11, Tusa (Messina), Italia
46. Parrocchia Maria SS Assunta, Frazione Torremuzza, Motta d'Affermo (Messina), Italia
47. Parrocchia Maria SS Assunta, Salita Madre Chiesa, Ficarra (Messina), Italia
48. Parrocchia Maria SS. Della Catena, Via Madonna d. Catena 10, Castel di Tusa (Messina), Italia
49. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via N. Donna 2, Pettineo (Messina), Italia
50. Parrocchia Ognissanti, Frazione Mongiove, Mongiove di Patti (Messina), Italia
51. Parrocchia S. Anna, Via Umberto 155, Floresta (Messina), Italia
52. Parrocchia S. Caterina, Vico S. Caterina 2, Mistretta (Messina), Italia
53. Parrocchia S. Giorgio Martire, Frazione S. Giorgio, San Giorgio di Gioiosa M. (Messina), Italia
54. Parrocchia S. Giovanni Battista, Frazione Martini, Sinagra (Messina), Italia
55. Parrocchia S. Lucia, Via G. Rossini, S. Agata Militello (Messina), Italia
56. Parrocchia S. Maria delle Grazie, Via Normanni, S. Fratello (Messina), Italia
57. Parrocchia S. Maria, Piazzetta Matrice 8, Piraino (Messina), Italia
58. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Piazza Chiesa Madre, Librizzi (Messina), Italia

59. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Umberto I, Longi (Messina), Italia
60. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza S. Nicola, Patti (Messina), Italia
61. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Ruggero Settimo 10, Gioiosa Marea (Messina), Italia
62. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via S. Nicolò, S. Fratello (Messina), Italia
63. Parrocchia Santa Maria e San Pancrazio, Via Gorgone, S. Piero Patti (Messina), Italia
64. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Convento, S. Fratello (Messina), Italia
65. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Via Provinciale 7, Caprileone (Messina), Italia
66. Parrocchia Maria SS Assunta, Via Monachelle 10, Caprileone (Messina), Italia
67. Parrocchia Maria SS del Tindari, Via Nazionale, Caprileone (Messina), Italia
68. Parrocchia S. Febronia, Contrada Case Nuove, Patti (Messina), Italia
69. Parrocchia Maria SS. della Stella, Contrada S. Maria Lo Piano, S. Angelo di Brolo (Messina), Italia
70. Parrocchia S. Erasmo, Piazza del Popolo, Reitano (Messina), Italia
71. Parrocchia Maria SS. della Catena, Via Roma, Naso (Messina), Italia
72. Parrocchia S. Benedetto il Moro, Piazza Libertà, Acquedolci (Messina), Italia
73. Parrocchia S. Giuseppe, Frazione Tindari, Tindari (Messina) , Italia
74. Parrocchia Santi Filippo e Giacomo, Via D. Oliveri 2, Naso (Messina), Italia
75. Parrocchia SS. Salvatore, Via Cavour 7, Naso (Messina), Italia
76. Santuario Maria SS del Tindari, Via Mons. Pullano, Tindari (Messina), Italia
77. Parrocchia S. Maria Assunta, Via Roma, Galati Mamertino (Messina), Italia
78. Fondazione Opera Immacolata Concezione O.N.L.U.S., Padova, Italia
79. Parrocchia San Giuseppe, Piazza Dante 11, Oliveri (Messina), Italia
80. Parrocchia S. Leonardo, Frazione San Leonardo, Gioiosa Marea (Messina), Italia

 1 GU C 348 del 21.12.2010, pag. 17.

2 Cfr. le cause T-192/10, *Ferracci/Commissione* (GU C 179 del 3.7.2010 pag. 45) e T-193/10, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione* (GU C 179 del 3.7.2010 pag. 46).

3 GU C 30 del 29.1.2011, pag. 57.

4 Nella decisione di avvio la Commissione è giunta alla conclusione che la riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 601/73 potesse configurare un aiuto esistente (punto 18), specificando al contempo che avrebbe trattato tale misura nell'ambito di un procedimento separato, relativo ad aiuti esistenti, avviato successivamente nel febbraio 2011. I soggetti di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 601/73 sono: a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro; corpi scientifici; accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche aventi scopi esclusivamente culturali; c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; c bis) istituti autonomi per le case popolari e loro consorzi.

5 Cfr. nota 1.

6 Convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

7 Convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

8 Più precisamente l'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 si riferisce ai soggetti di cui all'articolo 87 [ora articolo 73], primo comma, lettera c), del D.P.R. n. 917/86. La definizione di enti non commerciali è contenuta in quest'ultima disposizione.

9 Cfr. la circolare, punto 5.

10 Ad esempio, come già indicato nella decisione di avvio, nei settori delle attività sanitarie e sociali, la circolare richiede una convenzione con le pubbliche autorità. Per quanto riguarda le attività didattiche, la circolare, da un lato, sembra esigere la conformità con i principi di base obbligatori affinché l'attività svolta sia paritaria rispetto a quella statale, dall'altro richiede che gli eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti nella stessa attività didattica. Per quanto concerne le sale cinematografiche, agli operatori che vogliono beneficiare dell'esenzione, la circolare sembra imporre di operare solo in determinati segmenti di mercato (film riconosciuti di interesse culturale, film ai quali sia stato rilasciato l'attestato di qualità, film per ragazzi). Analogamente, per quanto riguarda le attività ricettive in generale, le strutture che vogliono beneficiare dell'esenzione devono applicare prezzi inferiori a quelli di mercato e non funzionare come normali alberghi.

11 Vedi articolo 143 e seguenti del TUIR. In termini generali, il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, di capitale di impresa e diversi (articolo 143 del TUIR). Gli enti non commerciali possono optare per sistemi semplificati di determinazione del reddito, purché siano soddisfatte determinate condizioni (articolo 145 del TUIR).

12 Gli elementi che possono essere utilizzati ai fini della valutazione ai sensi dell'articolo 149, secondo comma, del TUIR sono: prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività; prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali (ovvero contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative).

13 Cfr. tra l'altro la causa C-88/03, *Portogallo/Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-7115, punto 56), e la causa C-487/06 P *British Aggregates* (Raccolta 2008, pag. I-10505, punti 81-83).

14 Causa C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg* (Raccolta 2003, pag. I-7747).

15 GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.

16 Ex articolo 111bis del TUIR.

17 Cfr. nota 1.

18 Inoltre, gli enti in questione operano principalmente in un ambito territoriale limitato (a livello locale) e le attività sono destinate a specifiche categorie di utenti/beneficiari.

19 Per tutti i culti ammessi nello Stato, inclusa la Chiesa cattolica, la legge stabilisce che, agli effetti tributari, il fine di culto è equiparato a quello di beneficenza e di istruzione.

20 Cfr. le sentenze n. 20776 del 26 ottobre 2005, n. 23703 del 15 novembre 2007, n. 5485 del 29 febbraio 2008 e n. 19731 del 17 settembre 2010. Cfr. inoltre la sentenza n. 8495 del 9 aprile 2010.

21 Cfr. parere n. 266 del 18 giugno 1996.

22 Interrogazione scritta E-177/2009 (GU C 189 del 13.7.2010).

23 Cfr. nota 12.

24 Cfr. il precedente punto (31) e seguenti.

25 Ciò garantisce altresì il rispetto degli accordi internazionali conclusi tra l'Italia e la Santa Sede per quanto concerne gli enti ecclesiastici.

26 Dei denunciati iniziali, solo Pietro Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. hanno presentato osservazioni in merito alla decisione di avvio.

27 Decreto-legge n. 203/2005 convertito con legge n. 248 del 2 dicembre 2005.

28 Decreto-legge n. 223/2006 convertito con legge n. 248 del 4 agosto 2006.

29 Articolo 7, comma 2-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203; articolo 91bis, quarto comma, del decreto-legge n. 1/2012.

30 In merito, cfr. l'articolo 13, comma 13, del decreto-legge n. 201/2011 e anche l'articolo 9, comma 8, del decreto legislativo n. 23/2011, che rinvia all'articolo 7, primo comma, della legge sull'ICI. Per la descrizione dell'articolo 7, primo comma, lettera i), della legge sull'ICI si veda il punto (23).

31 Cfr. articolo 9, paragrafo 6, del decreto-legge del 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modifiche dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012 (GU n. 286 del 7 dicembre 2012).

32 Cfr. parere n. 4802/2012, depositato il 13 novembre 2012 (numero affare n. 10380/2012).

33 Decreto 19 novembre 2012, n. 200, pubblicato nella GU n. 274 del 23 novembre 2012.

34 Cfr. articolo 1, primo comma, lettera p), del regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012.

35 Articolo 3 del regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012.

36 Articolo 4 del regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012.

37 Ulteriori requisiti si rinvengono nelle definizioni contenute nell'articolo 1 del regolamento. In particolare, per quanto riguarda le attività ricettive, l'articolo 1, primo comma, lettera j), del regolamento prevede che venga accordato l'accesso soltanto a determinate categorie di destinatari e che vi sia una discontinuità nell'apertura Più nello specifico, per quanto riguarda la "ricettività sociale", il regolamento precisa che le attività devono essere dirette a persone con bisogni speciali temporanei o permanenti o a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. In ogni caso, l'esenzione non è prevista per le attività svolte in strutture alberghiere o paralberghiere, di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79. Per quanto riguarda le "attività sportive", l'articolo 1, primo comma, lettera m) prevede che gli enti destinatari siano associazioni sportive senza scopo di lucro affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti che promuovono lo sport riconosciuti dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

38 Cfr. il precedente punto (84).

39 Cfr. anche la circolare n. 4/2006 dell'Agenzia del Territorio del 16 maggio 2006.

40 Cfr. tra le altre causa C-41/90, *Höfner* (Raccolta 1991, pag. I-1979, punto 21); causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, (Raccolta 2006, pag. I-289, punto 107 e sgg.).

41 Cause riunite da 209/78 a 215/78 e 218/78, *Van Landewyck* (Raccolta 1980, pag. 3125, punto 21); causa C-244/94, *FFSA e altri* (Raccolta 1995, pag. I-4013); causa C-49/07, *MOTOE* (Raccolta 2008, pag. I-4863, punti 27 e 28).

42 Cfr. cause da C-471/09 P a C-473/09 P, *Diputación Foral de Álava e altri/Commissione* (non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 98); cfr. inoltre cause riunite C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, *Comitato «Venezia vuole vivere»/Commissione* (non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 130 e la giurisprudenza ivi citata).

43 Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, (Raccolta 2001, pag. I-8365, punto 38).

44 Cfr. la causa C-66/02, *Italia/Commissione* (Raccolta 2005, pag. I-10901, punto 94).

45 Cfr. tra l'altro la causa C-88/03, *Portogallo/Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-7115, punto 56) e le cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* (non ancora pubblicata, punto 49).

46 Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, (Raccolta 2001, pag. I-8365, punto 42).

47 Cfr. gli articoli 1 e 3 del decreto legislativo 504/92.

48 Cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, punto 67; cfr. anche la causa C-487/06, *British Aggregates/Commissione* (Raccolta 2008, pag. I-10505, punto 84) e la giurisprudenza ivi citata.

49 Causa C-487/06, *British Aggregates/Commissione* (Raccolta 2008, pag. I-10505, punto 85).

50 GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

51 Cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, punto 70.

52 Cfr. punto 26 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.

53 Cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, punto 73 e sgg.

54 Causa C-372/97, *Italia/Commissione* (Raccolta 2004, pag. I-3679, punto 44); causa C-148/04, *Unicredito Italiano* (Raccolta 2005, pag. I-11137, punto 54); causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, (Raccolta 2006, pag. I-289, punto 140); cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, punto 78 (non ancora pubblicate); causa T-303/10, *Wam Industriale Spa/Commissione*, punto 25 e sgg. (non ancora pubblicata).

55 Cfr. causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, punto 91 e causa C-172/03, *Heiser* (Raccolta 2005, pag. I-1627, punto 35); causa C-494/06 P, *Commissione/Wam* (Raccolta 2009, pag. I-3639 punto 51).

56 Cfr. causa C-156/98, *Germania/Commissione* (Raccolta 2000, pag. I-6857, punto 30) e *Heiser*, punto 55.

57 Cfr. causa T-298/97, *Alzetta* (Raccolta 2000, pag. II-2319, punti 93 e sgg.).

58 Cfr. causa C-142/87, *Belgio/Commissione* (Raccolta 1990, pag. I-959, punto 43); cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, *Spagna/Commissione* (Raccolta 1994, pag. I-4103, punto 42); causa C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg* (Raccolta 2003, pag. I-7747, punto 81).

59 Causa T-171/02, *Sardegna/Commissione* (Raccolta 2005, pag. II-2123, punti 86 e sgg.); causa C-113/00, *Spagna/Commissione* (Raccolta 2002, pag. I-7601, punto 30); causa T-288/97, *Van den Bergh Foods/Commissione* (Raccolta 2001, pag. II-1169, punti 44 e 46).

60 Cfr. cause riunite T-195/01 e T-207/01, *Gouvernement of Gibraltar/Commissione* (Raccolta 2002, pag. II-2309, punto 111).

61 Nelle osservazioni sui commenti espressi dai terzi interessati, le autorità italiane hanno sostenuto che l'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del trattato avrebbe potuto essere applicabile, in linea teorica, soltanto ad alcune attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i). Tuttavia, non sono state presentate ulteriori argomentazioni a questo proposito.

62 Cfr. nota 12.

63 In particolare, per quanto riguarda la revoca, cfr. l'articolo 19 della legge del 20 maggio 1985, n. 222.

64 Cfr. l'articolo 30 della legge del 29 novembre 2008, n. 185. Cfr. anche la circolare n. 12/E dell'Agenzia delle Entrate del 9 aprile 2009 e il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 settembre 2009.

65 Per quanto riguarda il biennio 2010-2011, l'Italia ha realizzato 2030 verifiche su enti non commerciali, emettendo 5086 avvisi di accertamento.

66 Cfr. circolare n. 20/E dell'Agenzia delle entrate del 16 aprile 2010.

67 Cfr. causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze* (Raccolta 2006, pag. I-289, punti 121-123).

68 Vedasi in particolare l'articolo 1, comma 18 del decreto legislativo n. 502 del 30 dicembre 1992.

69 Cfr. causa T-319/99, *FENIN/Commissione* (Raccolta 2003, pag. II-357, punto 39, confermata dalla causa C-205/03 P, *FENIN/Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-6295); cause riunite C-

264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband e altri* (Raccolta 2004, pag. I-2493, punti da 45 a 55); cfr. anche causa T-137/10, *CBI/Commissione*, non ancora pubblicata.

70 Causa 263/86, *Humbel and Edel* (Raccolta 1988, pag. 5365, punti 17 e 18); causa C-109/92, *Wirth* (Raccolta 1993, pag. I-6447, punti 15 e 16); causa C-76/05, *Schwarz* (Raccolta 2007, pag. I-6849, punto 39). Cfr. anche la sentenza della Corte dell'EFTA del 21 February 2008 nella causa E-5/07, *Private Barnehagers Landsforbund/EFTA Surveillance Authority*, punti 80-83.

71 GU C 8 dell'11.1.12, pag. 4.

72 Decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 79, Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio (GU n. 129 del 6.6.2011 - Supplemento Ordinario n. 139). L'articolo 9 del decreto legislativo definisce come strutture alberghiere e paralberghiere le seguenti strutture ricettive: a) gli alberghi; b) i motels; c) i villaggi-albergo; d) le residenze turistico alberghiere; e) gli alberghi diffusi; f) le residenze d'epoca alberghiere; g) i bed and breakfast organizzati in forma imprenditoriale; h) le residenze della salute - beauty farm; i) ogni altra struttura turistico-ricettiva che presenti elementi collegabili a una o più delle precedenti categorie.

73 Causa C-70/72, *Commissione/ Germania* (Raccolta 1973, pag. 813, punto 13).

74 Cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, *Spagna/Commissione* (Raccolta 1994, pag. I-4103, punto 75).

75 Causa C-75/97, *Belgio/Commissione* (Raccolta 1999, pag. I-030671 , punti 64-65).

76 GU L 83 del 27.3.1999, pag. 17.

77 Comunicazione della Commissione - Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili, GU C 272 del 15.11.2007, pag. 4, punto 18.

78 Cause C-182/03 e C-217/03, *Belgio e Forum 187 ASBL/ Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-5479, punto 147).

79 Interrogazione scritta E-177/2009 (GU C 189 del 13.7.2010).

80 Causa C 214/07, *Commissione/ Spagna* (Raccolta 2008, pag. I-08357, punti 13 e 22).

81 Causa C-404/00, *Commissione/Spagna* (Raccolta 2003, pag. I-6695, punto 47).

82 Causa C-75/97, *Belgio/Commissione ('Maribel I')* (Raccolta 1999, pag. I-3671, punto 86); causa C-214/07 *Commissione/ Francia* (Raccolta 2008, pag. I - 08357, punti 13 e 22 e 48).