



COMMISSIONE EUROPEA

Bruxelles, 12.10.2010

C(2010) 6960 definitivo

VERSIONE PUBBLICA

Il presente documento è un documento interno della Commissione ed ha carattere esclusivamente informativo.

**Oggetto: Aiuto di Stato C 26/2010 (ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) – Italia  
Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici**

Signor Ministro,

in seguito all'esame delle informazioni fornite dalle autorità italiane sui provvedimenti in oggetto, la Commissione informa l'Italia di aver deciso di avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea ("TFUE")<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Con effetto dal 1° dicembre 2009, l'articolo 87 e l'articolo 88 del trattato CE sono sostituiti rispettivamente dall'articolo 107 e dall'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), ma non cambiano nella sostanza. Ai fini della presente decisione, i riferimenti agli articoli 107 e 108 del TFUE vanno intesi in riferimento rispettivamente agli articoli 87 e 88 del trattato CE, ove necessario.

S.E. On. Franco Frattini  
Ministro degli Affari Esteri  
P.le della Farnesina 1  
00194 Roma RM  
ITALIA

## 1. PROCEDIMENTO

- (1) Nel 2006 la Commissione ha ricevuto una serie di denunce incentrate fondamentalmente sui due regimi seguenti:
  - 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 di attività di religione e di culto [articolo 7, comma 1, lettera i) del Decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992], e
  - b) la riduzione alla metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche per gli enti elencati all'articolo 6 del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973, ossia principalmente enti di assistenza sociale, istituti di istruzione e di studio senza fine di lucro, ed enti con fini di beneficenza ed istruzione (compresi gli enti ecclesiastici). Tale disposizione contempla anche gli istituti autonomi per le case popolari, nonché fondazioni ed 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 richiesta di informazioni sul regime in questione, cui l'Italia ha risposto con lettera del 7 giugno 2006.
- (3) Con lettera dell'8 agosto 2006, in seguito all'entrata in vigore di alcuni emendamenti alla legislazione ICI, i servizi della Commissione hanno comunicato ai denunciati che, in base ad un'analisi preliminare, non vi era motivo di proseguire l'indagine.
- (4) Il 5 settembre 2006 le autorità italiane hanno presentato ulteriori informazioni relativamente all'ICI, evidenziando le modifiche alla legislazione in materia entrate in vigore nel luglio 2006.
- (5) Con lettera del 25 ottobre 2006 i denunciati hanno nuovamente affermato la non conformità dell'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali con l'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. 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 proseguire ulteriormente l'indagine su tale esenzione.
- (6) Con lettera del 25 gennaio 2007 la Commissione ha chiesto alle autorità italiane ulteriori informazioni sulla riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche applicabile a certi enti. Le autorità italiane hanno fornito le informazioni richieste con lettera del 2 luglio 2007.
- (7) La Commissione ha ricevuto dai denunciati ulteriori lettere in merito all'esenzione dall'ICI nel gennaio e nel settembre 2007. Nella lettera del 12 settembre 2007 i denunciati hanno portato all'attenzione della Commissione l'articolo 149 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 (in appresso "TUIR"), che, a loro avviso, accorderebbe un trattamento fiscale favorevole solo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche.
- (8) Il 5 novembre 2007 la Commissione ha invitato le autorità italiane a presentare ulteriori informazioni su tutte le disposizioni che, secondo i denunciati, concedono un trattamento preferenziale. Lo stesso giorno la Commissione ha anche richiesto ai denunciati di dimostrare gli effetti sulla concorrenza e sugli scambi delle misure

denunciate, e di presentare dati sul presunto pregiudizio subito come conseguenza dell'applicazione di tali misure.

- (9) Le autorità italiane hanno fornito le informazioni richieste con lettere del 3 dicembre 2007 e del 30 aprile 2008.
- (10) Il 21 maggio 2008 i denunciati hanno trasmesso ulteriore documentazione riguardante, a loro dire, l'esenzione dall'ICI applicata agli enti non commerciali e la riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, concentrandosi principalmente sul presunto aiuto accordato agli enti ecclesiastici.
- (11) Il 20 ottobre 2008, i denunciati hanno inviato una lettera di costituzione in mora (art. 265 TFUE), chiedendo alla Commissione di avviare il procedimento di indagine formale e di adottare una decisione formale in merito alle loro denunce.
- (12) Il 24 novembre 2008 la Commissione ha inviato un'ulteriore richiesta di informazioni alle autorità italiane, che hanno risposto con lettera dell'8 dicembre 2008.
- (13) Con lettera del 19 dicembre 2008, i servizi della Commissione hanno comunicato ai denunciati di ritenere, in base ad un'analisi preliminare, che le misure contestate non configurassero un aiuto di Stato e che non fosse quindi necessario continuare l'indagine.
- (14) Il 26 gennaio 2009 le autorità italiane hanno emanato una circolare volta a 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 per la legislazione vigente e criticando la sopra menzionata circolare.
- (15) Il 18 giugno 2009 i denunciati hanno inviato un e-mail ai servizi della Commissione chiedendo informazioni sullo stato dell'indagine, e l'11 gennaio 2010, con un altro e-mail, hanno nuovamente domandato alla Commissione di avviare il procedimento di indagine formale. I servizi della Commissione hanno risposto con lettera del 15 febbraio 2010, confermando le argomentazioni avanzate nella precedente corrispondenza del 19 dicembre 2008 e ribadendo l'assenza di motivi per procedere ulteriormente l'indagine.
- (16) 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<sup>2</sup>.
- (17) Alla luce di ulteriori nuovi elementi e sulla base di tutte le informazioni di cui attualmente dispone, la Commissione è giunta alla conclusione che, a questo stadio, non è possibile escludere che le misure in questione possano costituire regimi di aiuti di Stato, ed ha pertanto deciso di proseguire l'indagine.

---

<sup>2</sup> 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).

## **2. DESCRIZIONE DELLE MISURE**

### **2.1. Osservazioni preliminari. Riduzione alla metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche: aiuto esistente**

- (18) Per quanto riguarda la riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (vedi punto 1, lettera b)), la Commissione è giunta alla conclusione che tale misura potrebbe costituire un aiuto di Stato esistente. Infatti, lo speciale trattamento fiscale per i soggetti di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 601/73 risale almeno alla legge 6 agosto 1954, n. 603. Più precisamente, l'articolo 3 di tale legge prevedeva un'esenzione totale dall'imposta sulle società per una serie di enti, inclusi quelli ora figuranti all'articolo 6 del D.P.R. n. 601/73<sup>3</sup>. Risulta dunque che il trattamento preferenziale per gli enti in questione esisteva prima dell'entrata in vigore del trattato CE, e che le modifiche intervenute successivamente a tale data hanno semplicemente ridotto l'entità del vantaggio fiscale concesso da tale misura. La Commissione ritiene quindi che la misura in oggetto possa configurare un aiuto esistente<sup>4</sup>, e sarà trattata nell'ambito di un procedimento relativo agli aiuti esistenti.
- (19) Ciò posto, il presente procedimento verterà solo sull'esenzione dall'ICI concessa agli enti non commerciali e sull'articolo 149, quarto comma, del TUIR, descritti più dettagliatamente in appresso. Nessuna delle due misure è stata mai notificata alla Commissione.

### **2.2. Esenzione dall'imposta comunale sugli immobili**

- (20) L'attuale sistema relativo all'ICI è stato introdotto col Decreto legislativo n. 504/92. Soggetti passivi dell'imposta sono tutte le persone fisiche e giuridiche in possesso di immobili (per motivi di proprietà, diritto di usufrutto, uso, abitazione od enfiteusi). L'imposta è corrisposta sia da residenti che da non residenti, indipendentemente dall'uso che viene fatto dell'immobile.
- (21) L'importo da corrispondere è calcolato sulla base del valore catastale dell'immobile.
- (22) Ai sensi dell'articolo 7, primo comma, lettera i) del Decreto Legislativo n. 504/92 (in appresso "articolo 7, c. 1, lettera i)"), sono totalmente esenti dall'imposta gli immobili utilizzati da enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché di attività di religione e di culto.
- (23) Ai sensi dell'articolo 7, comma 2-bis del Decreto legge n. 203/2005, convertito con legge 2 dicembre 2005 n. 248, e dell'articolo 39 del Decreto legge n. 223/2006, l'esenzione di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504/92 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera anche se sono di natura

---

<sup>3</sup> Come sottolineato dalla Corte di giustizia, "in una situazione in cui la modifica di un regime esistente ha l'effetto di ridurre l'importo degli aiuti che possono o che devono essere corrisposti, essa non ha lo stesso effetto di un aiuto nuovo, in quanto quest'ultimo implica, per definizione, l'aumento degli oneri a carico dello Stato" (sentenza del 4.3.2009, causa T-265/04, *Tirrenia*, punto 127).

<sup>4</sup> Sentenza del Tribunale del 4.3.2009, cause riunite T-265/04, T-292/04 e T-504/04, *Tirrenia di navigazione contro Commissione*, punto 127.

commerciale, alla sola condizione che tali attività non abbiano natura esclusivamente commerciale.

(24) Le autorità italiane hanno chiarito che l'esenzione dall'ICI di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), si applica se ricorrono due condizioni cumulative:

i) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali<sup>5</sup>. 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) gli immobili devono essere usati esclusivamente per lo svolgimento delle attività elencate all'articolo 7, c. 1, lettera i).

(25) Con circolare n. 2/DF del Ministero delle Finanze, del 26 gennaio 2009 (in appresso "la Circolare"), le autorità italiane hanno precisato quali enti possano essere considerati non commerciali e le caratteristiche che devono presentare le attività svolte dagli enti non commerciali affinché questi possano godere dell'esenzione in questione.

(26) La Circolare ricorda che gli enti non commerciali possono essere sia pubblici che privati. Secondo la Circolare, possono essere considerati enti non commerciali pubblici i seguenti soggetti<sup>6</sup>: 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 figurano: 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.

(27) La Circolare precisa altresì che le attività svolte negli immobili esenti dall'ICI di fatto non dovrebbero essere disponibili sul mercato<sup>7</sup> oppure dovrebbero essere attività svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti che non sono sempre soddisfatti dalle strutture pubbliche né dagli operatori privati commerciali.

(28) La Circolare sviluppa una serie di criteri per ciascuna delle attività elencate all'articolo 7, c. 1, lettera i), per stabilire quando ciascuna di esse debba essere considerata non di natura esclusivamente commerciale. Ad esempio, nei settori delle attività sanitarie e sociali, è richiesto che i beneficiari abbiano concluso una convenzione o un contratto con le pubbliche autorità, condizione necessaria per fornire servizi che siano almeno parzialmente finanziati o rimborsati dal servizio sanitario nazionale o dagli organismi pubblici competenti. Per quanto riguarda le attività didattiche, la scuola deve soddisfare gli standard di insegnamento, deve accogliere alunni portatori di handicap, deve applicare la contrattazione collettiva e deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; gli eventuali avanzi di gestione, inoltre, devono

---

<sup>5</sup> Più precisamente l'articolo 7, lettera i) del Decreto legislativo 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 (TUIR). La definizione contenuta in quest'ultima disposizione è quella di enti non commerciali.

<sup>6</sup> Non è chiaro se l'elenco contenuto nella circolare sia esaustivo o meno.

<sup>7</sup> Cfr. la circolare n. 2/DF del 29 gennaio 2010, punto 5.

essere reinvestiti totalmente nell'attività didattica. Per quanto attiene alle sale cinematografiche, esse devono proiettare film di interesse culturale, film ai quali sia stato rilasciato l'attestato di qualità, o film per ragazzi. Quanto alla ricettività, in particolare alla ricettività turistica, è richiesto che le attività non siano rivolte a un pubblico indifferenziato ma a categorie predefinite, e che il servizio non sia fornito per l'intero anno solare. Il fornitore di servizi deve inoltre applicare rette di importo ridotto rispetto ai prezzi di mercato e non deve comportarsi come un normale proprietario d'albergo.

### **2.3 Articolo 149 del TUIR**

- (29) L'articolo 149 TUIR è contenuto nel Titolo II, Capo III del TUIR. 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 tassazione<sup>8</sup>. L'articolo 149 individua le condizioni che possono portare alla perdita della "qualifica di ente non commerciale".
- (30) 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.
- (31) Il comma 2 dell'articolo 149 del TUIR indica quali criteri per la definizione di "commercialità" dell'ente la prevalenza dei redditi annui derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, nonché la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività. La forma giuridica adottata dagli enti in questione non influisce in alcun modo sulla perdita della "qualifica di ente non commerciale".
- (32) L'articolo 149, quarto comma, stabilisce che le disposizioni di cui all'articolo 149, commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

## **3. POSIZIONE DELLE AUTORITÀ ITALIANE**

- (33) Per quanto riguarda l'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali in relazione allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), le autorità italiane hanno in primo luogo indicato che, di norma, l'uso non commerciale di immobili è generalmente esente da imposizione, mentre l'uso commerciale è tassato interamente. In secondo luogo, le autorità italiane hanno argomentato che la misura in oggetto è giustificata dalla "logica del sistema fiscale". In particolare, sarebbe in linea con la logica del sistema fiscale italiano un trattamento differenziato fra le attività a fini di lucro, da un lato, e le attività di carattere sociale, come quelle assistenziali, caritatevoli e religiose, dall'altro. Tale trattamento preferenziale è stato stabilito al momento dell'entrata in vigore della legislazione sull'ICI, e il regime fiscale più favorevole riservato alla categoria di immobili di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i) riguarderebbe un ampio numero di fabbricati, identificati in base a criteri oggettivi, secondo principi di utilità sociale e beneficio sociale.

---

<sup>8</sup> Vedi articolo 143 e segg. del TUIR.

- (34) Quanto all'articolo 149, quarto comma, del TUIR, le autorità italiane hanno spiegato che tale disposizione è volta a preservare la competenza esclusiva del Ministero dell'Interno, che è la sola autorità competente a revocare il riconoscimento degli enti ecclesiastici come persone giuridiche agli effetti civili. Il riconoscimento di tale ente come persona giuridica agli effetti civili, e quindi indirettamente il riconoscimento della sua qualifica non commerciale, nonché la sua revoca, sarebbe quindi una prerogativa esclusiva del Ministero dell'Interno italiano. Questo potrebbe spiegare il contenuto dell'articolo 149, quarto comma e, secondo le autorità italiane, costituirebbe altresì il motivo per tenere conto del controllo esercitato dal Ministero dell'Interno ai fini della valutazione della misura in termini di aiuto di Stato. Le autorità italiane hanno spiegato che il termine "ente ecclesiastico" non si riferisce solamente agli enti di culto cattolico ma anche a quelli appartenenti ad altre confessioni religiose.

## 4. VALUTAZIONE

### 4.1. Esistenza dell'aiuto

- (35) L'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE stabilisce che: *"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."*
- (36) 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 finanziamento"*<sup>9</sup>. Analogamente, il fatto che un'entità non persegua scopi di lucro non è un criterio determinante per stabilire se si tratti o meno di un'impresa<sup>10</sup>.
- (37) Per quanto riguarda l'esenzione dall'ICI concessa agli enti non commerciali, la Commissione ritiene, a questo stadio del procedimento, che a beneficiarne possano essere delle imprese, poiché la disposizione di legge si riferisce ad attività che risultano, almeno parzialmente, rientrare nel campo d'applicazione del diritto UE della concorrenza<sup>11</sup>. Analogamente, per quanto riguarda l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, la Commissione ritiene che i beneficiari di tale disposizione possano svolgere attività economiche e quindi essere qualificati come imprese relativamente a tali attività.

---

<sup>9</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 23 aprile 1991, causa C-41/90, *Höfner contro Macroton GmbH*, Racc. 1991, pag. I-1979, punto 21.

<sup>10</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 1.7.2008, causa C-49/07, *MOTOE*, Racc. 2008, pag. I-4863, punti 27 e 28.

<sup>11</sup> Ad esempio, la Commissione ministeriale si riferisce a quattro sentenze della Corte di Cassazione, la n. 4573, 4642, 4644 e 4645 dell'8 marzo 2004, relative a un ente ecclesiastico che gestiva una casa di cura e un pensionato secondo modalità commerciali (punto 1.3). Contrariamente all'interpretazione data dalla Corte di Cassazione, basata sulla versione originale dell'articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto legislativo n. 504/92, la Commissione ministeriale indica che, in base alle disposizioni dell'articolo 7, comma 2-bis del Decreto legge n. 203/2005, convertito con legge 2 dicembre 2005 n. 248, e dell'articolo 39 del Decreto legge n. 223/2006, tali situazioni dovrebbero rientrare nell'esenzione dall'ICI.

- (38) A questo stadio del procedimento, la Commissione ritiene inoltre che i criteri stabiliti dalla Circolare per escludere la natura commerciale (ai sensi della legislazione italiana) delle attività di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), non possano escludere la natura economica (ai sensi del diritto UE della concorrenza) delle stesse attività. Ad esempio, nei settori delle attività sanitarie e sociali, la Circolare richiede una convenzione con le pubbliche autorità. Ciò, tuttavia, risulta semplicemente essere la condizione necessaria per ottenere almeno un parziale rimborso dal servizio sanitario nazionale. Per quanto riguarda le attività didattiche, la Circolare, da un lato, sembra esigere il rispetto di una serie di obblighi affinché l'attività svolta sia paritaria rispetto a quella statale, e d'altro lato richiede che gli eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti nella stessa attività didattica. Questi obblighi non sembrano tali da escludere la natura economica dell'attività. Quanto alle sale cinematografiche, i requisiti della Circolare, piuttosto che escludere la natura economica del servizio fornito, sembrano imporre agli operatori interessati di essere attivi in particolari segmenti di mercato (qualità, interesse culturale, film per ragazzi) qualora intendano ottenere l'esenzione fiscale. Lo stesso sembra verificarsi relativamente alle attività ricettive, laddove l'obbligo di applicare rette di importo ridotto rispetto ai prezzi di mercato e di non comportarsi come un normale albergo non sembra a sua volta escludere la natura economica dell'attività, come sostenuto anche dai denunciati.

#### *4.1.1. Risorse statali*

- (39) La Commissione osserva che il provvedimento comporta l'impiego di risorse statali, poiché il Tesoro italiano rinuncia a un gettito fiscale per l'importo corrispondente all'abbattimento dell'imposta.
- (40) Una perdita di gettito fiscale equivale in effetti al consumo di risorse statali sotto forma di spese fiscali. Consentendo ad enti, che possono essere classificati come imprese, di ridurre gli oneri fiscali attraverso esenzioni, le autorità italiane rinunciano ad entrate che spetterebbero loro se non vi fosse l'esenzione. Pertanto l'esenzione dall'ICI – nella misura in cui prevede un'esenzione dal pagamento di tale imposta – comporta una perdita di risorse statali. Analogamente, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR implica una perdita di risorse statali e interessa risorse statali nella misura in cui prevede la non applicazione, agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche, delle norme riguardanti la perdita della qualifica di ente non commerciale e dei vantaggi fiscali legati a tale status (vedi sezione in appresso) nel caso in cui detti enti svolgano prevalentemente attività commerciali.

#### *4.1.2. Vantaggio*

- (41) Secondo la giurisprudenza, il concetto di aiuto vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi che in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa<sup>12</sup>.
- (42) Poiché l'esenzione dall'ICI riduce gli oneri generalmente inclusi nei costi operativi di imprese in possesso di immobili in Italia, essa sembra pertanto concedere agli enti interessati un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non possono beneficiare di tali agevolazioni fiscali pur svolgendo attività economiche analoghe.

---

<sup>12</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 8.11.2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Racc. 2001, pag. I-8365, punto 38.



- (43) L'articolo 149, quarto comma, del TUIR, consentendo agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche di beneficiare delle disposizioni fiscali applicabili agli enti non commerciali (più precisamente, per gli enti ecclesiastici, la possibilità di optare per il regime forfetario applicabile agli enti non commerciali, e per le associazioni sportive dilettantistiche la possibilità di beneficiare del regime forfetario previsto dalla legge n. 389 del 16 dicembre 1991)<sup>13</sup>, anche qualora gli enti in questione non possano più essere considerati come enti non commerciali, permette a tali enti di godere di un trattamento fiscale più vantaggioso. L'articolo 149, quarto comma risulta quindi apportare un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non possono beneficiare di tale trattamento fiscale vantaggioso pur svolgendo attività analoghe.

#### 4.1.3. Selettività

- (44) La comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese<sup>14</sup> (in appresso la "comunicazione della Commissione") indica che: "*Il principale criterio per applicare l'articolo 92, paragrafo 1 [ora articolo 107, paragrafo 1, del TFUE] ad una misura fiscale è dunque il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario. Occorre quindi determinare innanzitutto quale sia il sistema generale applicabile. Si dovrà poi valutare se l'eccezione a tale sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato.*"
- (45) In altre parole, per valutare la selettività di una misura, occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, detta misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. La determinazione del contesto di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso delle misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto ad un livello di tassazione definito "normale"<sup>15</sup>.
- (46) Tuttavia, come chiarito anche dalla Corte di giustizia, "*una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario. In proposito va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi*"<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Cfr. l'articolo 145 del TUIR.

<sup>14</sup> GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

<sup>15</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 6.9.2006, causa C-88/03, *Portogallo contro Commissione*, Racc. 2006, pag. I-7115, punto 56.

<sup>16</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 6.9.2006, causa C-88/03, *Portogallo contro Commissione*, Racc. 2006, pag. I-7115, punto 81. Cfr. Anche la sentenza della Corte di giustizia del 29.4.2004, causa C-308/01, *GIL Insurance*, Racc. 2004, pag. I-4777, punto 68.

- (47) La Corte di giustizia ha inoltre sostenuto in più occasioni che l'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE non fa alcuna distinzione fra le cause o le finalità degli aiuti di Stato, ma li definisce in relazione ai loro effetti<sup>17</sup>. Il concetto di aiuto di Stato non si applica tuttavia ai provvedimenti statali che operano delle differenziazioni fra le imprese, laddove tale differenziazione scaturisca dalla natura o dalla struttura generale del sistema cui appartengono. Come spiegato nella comunicazione della Commissione, *"talune condizioni possono essere giustificate da differenze oggettive tra i contribuenti"*.
- (48) Pertanto, in linea con la giurisprudenza, la Commissione valuterà la selettività delle misure fiscali in oggetto seguendo tre fasi. In primo luogo verrà definito il regime comune o "normale" del sistema fiscale applicabile, che costituisce il sistema di riferimento. Occorrerà in secondo luogo valutare e stabilire se i vantaggi apportati dalla disposizione fiscale in questione derogano rispetto al sistema di riferimento, nella misura in cui la disposizione porta ad una differenziazione fra 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, sarà necessario esaminare se la stessa risulta dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in cui rientra e se potrebbe quindi essere giustificata dalla natura o dalla logica di tale sistema. In tale contesto, in linea con la giurisprudenza, uno Stato membro deve dimostrare se tali differenziazioni discendono direttamente dai principi informatori o basilari del sistema.

*a) Sistema di riferimento*

- (49) L'ICI è stata introdotta nel 1992 ed è un'imposta autonoma, dovuta ai comuni. La Commissione ritiene pertanto che il sistema di riferimento per la valutazione della misura in questione sia l'ICI in sé.
- (50) Per quanto riguarda l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, figurante, come sopra indicato (cfr. punto 29 e segg.), nella sezione relativa al trattamento fiscale degli enti non commerciali, la Commissione ritiene che il sistema di riferimento per la valutazione della misura in questione sia il trattamento fiscale di altri enti non commerciali.

*b) Deroga al sistema di riferimento*

*i. Esenzione dall'ICI*

- (51) Ai sensi degli articoli 1 e 3 del Decreto Legislativo n. 504/92, soggetti passivi dell'ICI sono tutte le persone giuridiche in possesso di immobili, indipendentemente dall'uso che ne viene fatto. L'articolo 7 indica quali categorie di immobili sono esenti dall'imposta<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Si vedano ad esempio: sentenza della Corte di giustizia del 29.2.1996, causa C-56/93, *Belgio contro Commissione*, Racc. 1996, pag. I-723, punto 79; sentenza della Corte di giustizia del 26.9.1996, causa C-241/94, *Francia contro Commissione*, Racc. 1996, pag. I-4551, punto 20; sentenza della Corte di giustizia del 17.6.1999, causa C-75/97, *Belgio contro Commissione*, Racc. 1999, pag. I-3671, punto 25, e sentenza della Corte di giustizia del 13.2.2003, causa C-409/00, *Spagna contro Commissione*, Racc. 2003, pag. I-10901, punto 46.

<sup>18</sup> Come indicato sopra, al par. 37, al presente stadio del procedimento non può essere escluso che gli immobili di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), possano essere usati per lo svolgimento di attività economiche.

- (52) Pertanto, a questo stadio, va ritenuto che l'esenzione dall'ICI per gli immobili di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504/92 deroghi al sistema di riferimento, secondo il quale è tenuta a pagare l'ICI ogni persona giuridica, e quindi ogni impresa, in possesso di immobili, indipendentemente dall'uso che ne viene fatto.
- (53) La Commissione ha chiesto alle autorità italiane di fornire ulteriori informazioni riguardo agli enti e alle attività di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto Legislativo 504/92, che sono stati l'oggetto delle denunce ricevute. Le autorità italiane hanno argomentato che una tale esenzione potrebbe essere giustificata da differenze oggettive tra i contribuenti. Di norma è esente dall'ICI l'uso non commerciale di un fabbricato, mentre l'uso commerciale è tassato interamente.
- (54) Tuttavia, a questo stadio, la Commissione ritiene che gli enti non commerciali possano svolgere, in certi casi, attività economiche. In tal caso potrebbero trovarsi nella stessa situazione giuridica e fattuale di qualsiasi altra società che eserciti un'attività economica. La Commissione ha ricevuto ad esempio dai denunciatori informazioni riguardanti presunte prestazioni, da parte degli enti ecclesiastici, di servizi sanitari o ricettivi, che sono in concorrenza con servizi analoghi offerti da altri operatori economici. A tale riguardo, le autorità italiane hanno indicato alla Commissione che un ente ecclesiastico che svolga un'attività economica, né marginale né direttamente legata alle attività di culto, deve essere trattato come qualunque altro operatore economico che eserciti la stessa attività. Le autorità italiane hanno inoltre precisato che gli enti ecclesiastici sono soggetti a controlli amministrativi da parte delle autorità competenti, come qualsiasi altro ente e contribuente. Tuttavia, come sopra indicato, risulta che gli enti non commerciali possano svolgere attività commerciali, che sono necessariamente di natura economica ai sensi del diritto UE della concorrenza. Ad esempio, la relazione finale della *Commissione ministeriale di studi sulle problematiche applicative dell'esenzione dall'ICI disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i) del D.Lgs. 504/1992*, nella versione inviata dai denunciatori alla Commissione, precisa che le attività sanitarie e didattiche sono necessariamente di natura commerciale, poiché sono fornite in forma organizzata verso corrispettivi (paragrafo 3.2.). Attività di siffatta natura sono qualificate come attività di natura economica ai sensi del diritto UE della concorrenza. Tuttavia, se tali attività sono svolte da un ente non commerciale (e non sono prevalenti<sup>19</sup>), l'ente interessato godrà dell'esenzione dall'ICI per l'immobile utilizzato nell'esercizio di tali attività, a condizione che siano soddisfatti i requisiti minimi previsti dalla Circolare. Se un ente commerciale svolge la stessa attività non godrà dell'esenzione fiscale, anche se soddisfa i requisiti della Circolare.
- (55) A questo stadio del procedimento la Commissione ritiene quindi che l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista per le categorie di cui all'articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504/92 configuri *prima facie* una misura selettiva ai sensi della giurisprudenza.

ii. *Articolo 149, quarto comma, del TUIR*

- (56) Quanto all'articolo 149, quarto comma, del TUIR, a questo stadio la Commissione stima che tale disposizione configuri *prima facie* una misura selettiva: solo gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche, difatti, hanno la possibilità di

---

<sup>19</sup> Se tali attività fossero prevalenti, generalmente l'ente non sarebbe considerato non commerciale (si veda: Commissione ministeriale, paragrafo 2.2.1.).

mantenere la qualifica di ente non commerciale anche qualora non possano più essere considerati enti non commerciali.

*c) Giustificazione in base alla logica del sistema tributario*

- (57) Una misura può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora discenda direttamente dai principi informatori di tale sistema. Come costantemente sostenuto dalla Corte di giustizia, spetta allo Stato membro fornire tale giustificazione.
- (58) Nelle loro dichiarazioni, le autorità italiane hanno sostenuto che le misure in oggetto non derogano alla logica inerente del sistema tributario italiano (vedi sopra, sezione 3). Tuttavia, a questo stadio del procedimento, esse non hanno fornito prove sufficienti che consentano alla Commissione di ritenere che le misure in questione possano essere giustificate sulla base dei principi inerenti a tale sistema.
- (59) In particolare, per quanto riguarda l'esenzione dall'ICI, a questo stadio la Commissione non può condividere la posizione delle autorità italiane, secondo cui il valore sociale di un'attività costituisce un valido motivo per giustificare una misura secondo la logica del sistema tributario. La nozione di aiuto di Stato, infatti, non dipende dall'obiettivo perseguito dalla misura, e in ogni caso l'esenzione dall'ICI non si applica a tutte le imprese che esercitano tali attività di alto valore sociale, ma solo ad alcune di esse (quelle svolte da enti non commerciali). In sintesi, l'approccio delle autorità italiane risulta essere in contrasto con quanto statuito dalla Corte di giustizia nella causa *Cassa di Risparmio di Firenze*<sup>20</sup>, anch'essa riguardante un'agevolazione fiscale concessa a persone giuridiche senza scopo di lucro che perseguivano fini di utilità sociale. La Corte di giustizia ha dichiarato che:

*“L'agevolazione fiscale in parola è concessa in considerazione della natura giuridica dell'impresa, persona giuridica di diritto pubblico o fondazione, e dei settori in cui tale impresa svolge la propria attività.*

*L'agevolazione deroga al regime fiscale generale senza essere giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui si inserisce. La deroga non è basata sulla logica della misura o sulla tecnica impositiva, ma deriva dall'obiettivo del legislatore nazionale di favorire finanziariamente enti ritenuti socialmente meritevoli.*

*Una tale agevolazione è quindi selettiva.”*

- (60) Con riferimento alla disposizione di cui all'articolo 149, quarto comma, del TUIR, le autorità italiane hanno altresì spiegato che tale disposizione è volta a preservare la competenza esclusiva del Ministero dell'Interno. A tale riguardo, senza alcun pregiudizio in ordine alla valutazione di tale giustificazione, a questo stadio la Commissione ritiene che la misura in questione non sia comunque giustificata sulla base dei principi inerenti al sistema tributario italiano, ma eventualmente in base ad altre considerazioni che non riguardano tale sistema.

---

<sup>20</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 10.1.2006, causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Racc. 2006, pag. I-289, punti 136-138.

#### *4.1.4. Effetti sugli scambi tra Stati membri e distorsione della concorrenza*

- (61) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, la misura deve incidere sugli scambi tra Stati membri e falsare, o minacciare di falsare, la concorrenza. Nella fattispecie, almeno alcuni dei settori che beneficiano dell'esenzione dall'ICI, come quelli relativi all'offerta di servizi ricettivi e sanitari, sono aperti alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione europea. Parimenti potrebbero esserlo anche altri settori, come ad esempio l'istruzione. Pertanto, a questo stadio la Commissione stima che sia la misura ICI che la disposizione riguardante gli enti non commerciali, potenzialmente applicabili a diversi settori economici, incidano sugli scambi tra gli Stati membri e falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

#### *4.1.5. Nuovi aiuti*

- (62) Entrambe le misure possono essere qualificate come nuovi aiuti. L'ICI è stata in effetti introdotta nel 1992, e l'esenzione fiscale in questione non è stata notificata né altrimenti approvata dalla Commissione. L'esenzione si applica a un'ampia gamma di attività che non erano chiuse alla concorrenza quando l'ICI è stata introdotta, ed ha carattere annuo. Pertanto, ogni deroga alle normali disposizioni di questo regime fiscale configura necessariamente un nuovo aiuto nella misura in cui ricorrono le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. Analogamente, l'articolo 149 (ex articolo 111-*bis*) del TUIR è stato introdotto nel 1998, e neanch'esso è stato notificato o altrimenti approvato dalla Commissione. Per questo motivo la deroga di cui all'articolo 149, quarto comma del TUIR può essere qualificata come nuovo aiuto, nella misura in cui ricorrono le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

#### *4.1.6. Conclusioni*

- (63) Poiché risultano ricorrere tutte le condizioni enunciate all'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, a questo stadio del procedimento la Commissione ritiene che la misura di esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici (articolo 7, c. 1, lettera i), del Decreto Legislativo n. 504/92), e l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, comportino un aiuto di Stato che può essere qualificato come nuovo aiuto.

## **4.2. Compatibilità**

- (64) Le misure che costituiscono aiuti di Stato possono essere considerate compatibili sulla base delle deroghe previste all'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del TFUE.
- (65) Ad oggi la Commissione nutre dubbi sul fatto che le misure in questione possano considerarsi compatibili col mercato interno. Le autorità italiane non hanno presentato alcuna argomentazione atta ad indicare che nella fattispecie si applichi una delle deroghe di cui all'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del TFUE, in base alle quali un aiuto di Stato può essere considerato compatibile col mercato interno.
- (66) Non risultano applicarsi, nella fattispecie, le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del TFUE, riguardanti 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.

- (67) Non risultano applicarsi neppure le deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, del TFUE, che prevedono l'autorizzazione degli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 TFUE, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale. Parimenti, non sembra si possa ritenere che le misure in questione siano destinate a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia italiana, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE.
- (68) L'articolo 107, paragrafo 3, lettera d), del TFUE prevede che possano 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. Secondo la Commissione non si può escludere che alcuni enti, come gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività didattiche, culturali e ricreative, abbiano ad oggetto la promozione della cultura e della conservazione del patrimonio, e possano quindi rientrare nel campo d'applicazione di tale articolo.
- (69) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE gli aiuti concessi per agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche possono essere considerati compatibili sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. A questo stadio, tuttavia, la Commissione non ha elementi per valutare se i vantaggi fiscali apportati dalle misure in esame siano legati a specifici investimenti idonei a beneficiare di aiuti sulla base di regole e orientamenti comunitari, alla creazione di posti di lavoro o a progetti specifici. La Commissione ritiene, al contrario, che le misure in questione sembrino costituire una riduzione degli oneri che gli enti interessati dovrebbero normalmente sostenere nel corso della propria attività, e che debbano pertanto essere considerate come aiuti al funzionamento. In base alla prassi della Commissione, questi aiuti non possono essere considerati compatibili col mercato interno poiché non agevolano lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, e poiché gli incentivi in questione non sono limitati nel tempo, decrescenti e proporzionati a quanto necessario per porre rimedio a specifici svantaggi economici delle regioni interessate.
- (70) La Commissione non può infine escludere, a questo stadio, che alcune delle attività beneficiarie delle misure in questione possano essere classificate ai sensi della legge italiana come servizi di interesse economico generale a norma dell'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE e secondo la giurisprudenza *Altmark*. Le autorità italiane non hanno tuttavia fornito alcuna informazione che consenta alla Commissione di valutare se sia così e di esprimersi sull'eventuale qualifica di aiuto di queste misure e sulla loro compatibilità col mercato interno.

## 5. CONCLUSIONI

- (71) In considerazione di quanto sopra esposto, la Commissione ha deciso di avviare un procedimento di indagine formale, conformemente all'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE, in relazione al regime previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del Decreto Legislativo n. 504/92 e in relazione alla disposizione di cui all'articolo 149, quarto comma, del TUIR.

## Decisione

- (72) La Commissione invita l'Italia a presentare le proprie osservazioni e a fornire tutte le informazioni utili ai fini della valutazione dell'aiuto, entro un mese dalla data di ricezione della presente.
- (73) La Commissione invita inoltre le autorità italiane a trasmettere senza indugio copia della presente lettera ai beneficiari potenziale dell'aiuto.
- (74) La Commissione fa presente al governo italiano che l'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE ha effetto sospensivo e che in forza dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, essa può imporre allo Stato membro di recuperare un aiuto illegalmente concesso presso il beneficiario.
- (75) Con la presente la Commissione comunica all'Italia che informerà gli interessati attraverso la pubblicazione della presente lettera e di una sintesi della stessa nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*. Inoltre informerà gli interessati nei paesi EFTA firmatari dell'accordo SEE attraverso la pubblicazione di un avviso nel supplemento SEE della *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* e informerà infine l'Autorità di vigilanza EFTA inviandole copia della presente. Tutti gli interessati anzidetti saranno invitati a presentare osservazioni entro un mese dalla data di detta pubblicazione.
- (76) Ove la presente lettera dovesse contenere informazioni riservate da non divulgare, si prega informarne la Commissione entro quindici giorni lavorativi dalla data di ricezione della presente. Qualora non riceva una domanda motivata in tal senso entro il termine indicato, la Commissione presumerà il tacito assenso alla pubblicazione del testo integrale della lettera. La richiesta, con l'indicazione delle pertinenti informazioni, deve essere inviata a mezzo lettera raccomandata o fax al seguente indirizzo:

Commissione europea  
Direzione generale della Concorrenza  
Protocollo Aiuti di Stato  
B-1049 Bruxelles  
Fax : +32-2-296.1242

Per la Commissione

Joaquín ALMUNIA  
Vicepresidente della Commissione