

Le esenzioni fiscali di cui gode la Chiesa cattolica in Spagna possono costituire aiuti di Stato preclusi se e nella misura in cui siano concesse per attività economiche

Rinvio pregiudiziale - Aiuti di Stato - Articolo 107, paragrafo 1, TFUE - Nozione di "aiuto di Stato" - Nozioni di "impresa" e di "attività economica" - Altri presupposti di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE - Articolo 108, paragrafi 1 e 3, TFUE - Nozioni di "aiuti esistenti" e di "aiuti nuovi" - Accordo del 3 gennaio 1979 concluso tra il Regno di Spagna e la Santa Sede - Imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sui lavori - Esenzione a beneficio degli immobili della Chiesa cattolica

Corte di Giustizia CE-UE Sentenza 27 giugno 2017, n. C-74/16

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios) [Congregazione delle Scuole Pie della Provincia Betania (Comunità della Casa delle Scuole Pie di Getafe, Frati Scolopi); in prosiegua: la "Congregazione"] all'Ayuntamiento de Getafe (Comune di Getafe, Spagna; in prosiegua: il "Comune"), e vertente sul rigetto, da parte di quest'ultimo, della domanda della Congregazione volta ad ottenere il rimborso di una somma da essa pagata a titolo dell'imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere (in prosiegua: l'"ICIO").

Contesto normativo

Diritto internazionale

3. L'articolo IV dell'Accordo sulle questioni economiche, concluso tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede il 3 gennaio 1979 (in prosiegua: l'"Accordo del 3 gennaio 1979"), dispone quanto segue:

"1. La Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata, nonché le relative province e case, avranno diritto alle seguenti esenzioni:

(...)

B) esenzione totale e permanente dalle imposte reali o di ricchezza prodotta, sul reddito e sul patrimonio.

Tale esenzione non riguarda i redditi derivanti dall'esercizio di attività economiche, né quelli scaturenti dalla gestione del patrimonio della Chiesa, quando tale gestione sia stata ceduta a terzi, né i redditi di capitale, e neppure i redditi costituenti l'oggetto di ritenuta alla fonte a titolo di imposte sul reddito.

(...)"

4. L'articolo VI di detto accordo così dispone:

"La Santa Sede e il governo spagnolo si sforzeranno di risolvere di comune accordo i dubbi e le ambiguità che potranno sorgere nell'interpretazione o nell'applicazione degli articoli del presente Accordo, ispirandosi ai principi cui quest'ultimo è informato".

Diritto spagnolo

5. L'ICIO è un'imposta comunale che è stata istituita dalla Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales (legge 39/1988 recante disciplina della finanza degli enti locali), del 28 dicembre 1988 (BOE n. 313, del 30 dicembre 1988, pag. 36636). Al momento dei fatti in esame nel procedimento principale, l'imposta suddetta era disciplinata dagli articoli da 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (regio decreto legislativo 2/2004, che approva il testo consolidato della legge recante disciplina della finanza degli enti locali), del 5 marzo 2004 (BOE n. 59, del 9 marzo 2004, pag. 10284; in prosiegua: il "testo consolidato della legge di disciplina della finanza locale").

6. Ai termini dell'articolo 100, paragrafo 1, del testo consolidato della legge di disciplina della finanza locale:

"L'[ICIO] è un'imposta indiretta il cui fatto generatore è costituito dalla realizzazione, nel territorio comunale, di qualsiasi costruzione, impianto od opera per la quale sia necessario ottenere un corrispondente permesso edilizio o urbanistico - indipendentemente dall'ottenimento del medesimo - oppure sia necessario

presentare una dichiarazione di responsabilità o una previa comunicazione, sempre che il rilascio del permesso o l'attività di controllo rientrino nella competenza del comune di imposizione".

7. L'articolo 101, paragrafo 1, del testo suddetto recita:

"Sono assoggettate a tale imposta, quali contribuenti, le persone fisiche, le persone giuridiche o le entità (...) che siano committenti della costruzione, dell'impianto o dell'opera, senza riguardo al fatto che essi siano o no proprietari dell'immobile sul quale i lavori vengono realizzati.

Ai fini previsti al comma precedente, si considera come committente della costruzione, dell'impianto o dell'opera colui che sopporta le spese o i costi di realizzazione".

8. Il Ministero delle Finanze spagnolo, mediante l'Orden por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 [decreto recante precisazione quanto all'inclusione dell'imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere nell'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo sulle questioni economiche, concluso tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede il 3 gennaio 1979], del 5 giugno 2001 (BOE n. 144, del 16 giugno 2001, pag. 21427; in prosieguo: il "decreto del 5 giugno 2001"), ha precisato, al punto 1 del dispositivo di tale decreto, che l'ICIO "rientra tra le imposte reali o di ricchezza prodotta contemplate dall'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979" e, al punto 2 del medesimo dispositivo, che "la Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata, nonché le relative province e case, beneficiano di un'esenzione totale e permanente dall'[ICIO]".

9. Come precisato dal giudice del rinvio, tale decreto ha riconosciuto, a favore della Chiesa cattolica, un'esenzione totale dall'ICIO in relazione agli immobili da essa detenuti, indipendentemente dalla natura delle attività alle quali questi erano destinati.

10. L'Orden EHA/2814/2009 por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 [decreto EHA/2814/2009 che modifica il decreto del 5 giugno 2001 recante precisazione quanto all'inclusione dell'imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere nell'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo sulle questioni economiche, concluso tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede il 3 gennaio 1979], del 15 ottobre 2009 (BOE n. 254, del 21 ottobre 2009, pag. 88046; in prosieguo: il "decreto del 15 ottobre 2009"), ha sostituito il punto 2 del dispositivo del decreto del 5 giugno 2001 con il testo che segue:

"La Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata, nonché le relative province e case, beneficiano di un'esenzione totale e permanente dall'[ICIO] per tutti quegli immobili che sono esentati dalla Contribuzione Territoriale Urbana (attualmente: imposta sui beni immobili)".

11. Come risulta dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, il risultato di tale modifica era che la Chiesa cattolica beneficiava di un'esenzione dall'ICIO soltanto per i beni immobili destinati a scopi esclusivamente religiosi.

12. Il giudice del rinvio precisa che il decreto del 15 ottobre 2009 è stato annullato da una sentenza in data 9 dicembre 2013 della Sezione per il contenzioso amministrativo della Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) e che tale annullamento è stato confermato da una sentenza del 19 novembre 2014 della Sezione per il contenzioso amministrativo del Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), segnatamente a motivo del fatto che il decreto suddetto riduceva l'estensione dell'esenzione prevista dall'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13. La Congregazione è iscritta nel registro degli enti religiosi tenuto presso il Ministero della Giustizia spagnolo e beneficia dell'Accordo del 3 gennaio 1979. Essa è proprietaria di un complesso di edifici, siti in Getafe, nella cerchia dei quali si trova la scuola "La Inmaculada" che essa gestisce.

14. Il 4 marzo 2011, la Congregazione ha chiesto un permesso per la trasformazione e l'ampliamento dell'edificio che ospita la sala per conferenze della scuola suddetta, destinata in particolare allo svolgimento di riunioni, corsi e conferenze, al fine di dotarla di 450 posti a sedere. Il suddetto permesso è stato concesso il 28 aprile 2011, e la Congregazione ha versato a titolo di ICIO un importo di EUR 23 730,41.

15. Successivamente, la Congregazione ha proposto una domanda di rimborso di tale importo, ritenendo di essere esentata dal pagamento dell'imposta summenzionata in applicazione del decreto del 5 giugno 2001, che attua l'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979.

16. Tale domanda è stata respinta con decisione in data 6 novembre 2013 dell'Órgano de Gestión Tributaria (Ufficio tributi) del Comune, avendo quest'ultimo ritenuto che l'esenzione suddetta non fosse applicabile, dato che veniva richiesta per un'attività della Chiesa cattolica priva di finalità religiosa.

17. Tale decisione, confermata in sede di ricorso in opposizione, è stata impugnata dalla Congregazione con un ricorso dinanzi al giudice del rinvio, mediante il quale essa ha fatto valere che la somma versata a titolo dell'ICIO non era dovuta, dovendosi interpretare l'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979 nel senso che esso la esenta dall'imposta in questione indipendentemente dalla destinazione del bene immobile costituente la base imponibile dell'imposta stessa.

18. Il Comune replica che, in applicazione del decreto del 15 ottobre 2009, l'esenzione dall'ICIO si applica unicamente agli immobili che sono esentati dall'imposta sui beni immobili a motivo della loro destinazione alle finalità religiose della Chiesa cattolica, e che, ove non vi fosse questa limitazione, vista l'importanza dell'esercizio, da parte di tale Chiesa, di attività economiche (gestione di scuole, di ospedali, ecc.), detta esenzione potrebbe rivelarsi incompatibile con le disposizioni del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

19. Il giudice del rinvio rileva che, invero, la questione della conformità al diritto dell'Unione dell'esenzione dall'ICIO di cui beneficia la Chiesa cattolica non è mai stata sollevata dinanzi ai giudici spagnoli, ma la Commissione europea si è trovata ad occuparsene, senza tuttavia assumere una posizione definitiva al riguardo. Detto giudice precisa, a questo proposito, che l'esenzione in questione non è limitata - contrariamente a quanto avrebbe affermato la suddetta istituzione - agli impianti, alle costruzioni e alle opere appartenenti alla Chiesa cattolica e destinati a finalità esclusivamente religiose.

20. Facendo altresì riferimento ai punti da 19 a 23 della sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), il giudice del rinvio si chiede se l'esenzione dall'ICIO di cui beneficia la Chiesa cattolica, anche quando la destinazione del bene immobile interessato da tale misura rientri nell'esercizio di un'attività economica da parte di quest'ultima, possa costituire un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

21. Sulla scorta di tali circostanze, lo Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (Tribunale amministrativo n. 4 di Madrid) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se contrasti con l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE l'esenzione dall'[ICIO] prevista a favore della Chiesa cattolica, in relazione alle costruzioni, agli impianti e alle opere realizzati in immobili destinati all'esercizio di attività economiche che non hanno una finalità strettamente religiosa".

Sulla questione pregiudiziale

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

22. Il governo spagnolo contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale. Secondo tale governo, da un lato, la questione pregiudiziale è ipotetica, in quanto, senza dimostrare l'esistenza di un rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, essa mira ad ottenere un parere consultivo a carattere generale in merito all'esenzione dall'ICIO di cui beneficia la Chiesa cattolica alla luce del regime degli aiuti di Stato.

23. Dall'altro lato, la domanda di pronuncia pregiudiziale presenterebbe gravi lacune per quanto riguarda la descrizione degli elementi di fatto e di diritto necessari per consentire alla Corte di fornire una risposta utile alla questione sollevata. La decisione di rinvio non conterrebbe alcuna descrizione né dell'attività svolta dalla Congregazione, in particolare nell'ambito dell'immobile interessato dall'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale, né della sua struttura e della sua organizzazione economica. Il giudice del rinvio avrebbe inoltre omesso di indicare le ragioni precise che lo hanno portato a considerare necessario il rinvio pregiudiziale.

24. A questo proposito, occorre ricordare che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, nell'ambito della cooperazione tra quest'ultima e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte è, in via di principio, tenuta a statuire (sentenza del 21 dicembre 2016, Vervloet e a., C-76/15, EU:C:2016:975, punto 56 e la giurisprudenza ivi citata).

25. Ne consegue che le questioni vertenti sul diritto dell'Unione sono assistite da una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti in modo manifesto che la richiesta interpretazione del diritto

dell'Unione non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica, o anche quando la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 21 dicembre 2016, Vervloet e a., C-76/15, EU:C:2016:975, punto 57).

26. A questo proposito, occorre ricordare che la necessità di giungere ad un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso, perlomeno, spieghi le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate. Tali esigenze valgono in modo del tutto particolare nel settore della concorrenza, che è caratterizzato da situazioni di fatto e di diritto complesse (sentenza del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 20).

27. Secondo la giurisprudenza della Corte, è altresì importante che il giudice nazionale indichi le ragioni precise che l'hanno indotto ad interrogarsi sull'interpretazione del diritto dell'Unione e a ritenere necessaria la formulazione di questioni pregiudiziali alla Corte (sentenza del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 21).

28. Nel caso di specie, anzitutto, risulta dalla decisione di rinvio che il giudice remittente si trova a dover statuire, in particolare, sulla questione se l'articolo 107 TFUE osti a che la Congregazione possa beneficiare, in applicazione del decreto del 5 giugno 2001, che attua l'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979, dell'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale.

29. Risulta da detta decisione che il giudice del rinvio ritiene che, per pronunciarsi sul ricorso di cui è investito, esso debba verificare la conformità di detta esenzione all'articolo 107 TFUE, tenendo presente che i dubbi da esso nutriti in proposito risultano chiaramente dal medesimo provvedimento di rinvio alla Corte.

30. Date tali circostanze, non risulta in maniera manifesta che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta dal giudice del rinvio riguardi un problema ipotetico o non abbia alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale.

31. Poi, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 25 delle sue conclusioni, la decisione di rinvio presenta le pertinenti disposizioni dell'Accordo del 3 gennaio 1979 e del diritto tributario spagnolo, nonché la prassi amministrativa e la giurisprudenza nazionale ad esse correlate, e d'altronde il governo spagnolo non identifica alcun elemento che sarebbe utile alla comprensione della controversia e che il giudice del rinvio avrebbe omesso di menzionare.

32. Infine, quanto alla descrizione del contesto fattuale, la decisione di rinvio contiene i dati sufficienti per comprendere tanto la questione pregiudiziale quanto la portata della stessa.

33. Occorre pertanto considerare che la decisione di rinvio contiene gli elementi di fatto e di diritto che consentono alla Corte di fornire una risposta utile al giudice del rinvio. Del resto, tale decisione ha consentito agli interessati, contemplati dall'articolo 23, secondo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, di presentare le loro osservazioni, ai sensi di tale disposizione.

34. Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Nel merito

35. Mediante la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un'esenzione fiscale, quale quella controversa nel procedimento principale, di cui beneficia una congregazione della Chiesa cattolica per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività prive di finalità strettamente religiosa, possa ricadere sotto il divieto enunciato dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

36. In limine, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice a quo una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In quest'ottica, la Corte è tenuta, se del caso, a riformulare le questioni ad essa sottoposte. Il fatto che un giudice nazionale abbia, sul piano formale, formulato una questione pregiudiziale facendo riferimento a talune disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte fornisca a detto giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dalla circostanza che esso vi abbia fatto o no riferimento nell'enunciazione delle sue questioni. A questo proposito, spetta alla Corte ricavare dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale, e segnatamente dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia (sentenza del 15 ottobre 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, punto 17 e la giurisprudenza ivi citata).

37. Nel caso di specie, tenuto conto in particolare delle osservazioni presentate dal Regno di Spagna e dalla Commissione, occorre, al fine di fornire al giudice del rinvio siffatti utili elementi di interpretazione,

rispondere alla questione sollevata facendo riferimento non soltanto all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ma anche all'articolo 108, paragrafi 1 e 3, TFUE.

Sulla nozione di "aiuto di Stato", ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE

38. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la qualificazione come "aiuto di Stato", ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, esige che siano soddisfatte tutte le condizioni enunciate da tale disposizione. Più in particolare, in primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo a incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 40, nonché del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53).

39. Inoltre, le norme dell'Unione in materia di concorrenza e, in particolare, il divieto enunciato all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE riguardano le attività delle imprese (v., in tal senso, sentenze del 23 marzo 2006, Enirisorse, C-237/04, EU:C:2006:197, punti 27 e 28, nonché del 5 marzo 2015, Commissione e a./Versalis e a., C-93/13 P e C-123/13 P, EU:C:2015:150, punto 88).

40. Ne consegue che, nel caso di specie, occorre esaminare, in primo luogo, se la Congregazione possa essere qualificata come "impresa", ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in secondo luogo, se l'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale tenda a concedere un vantaggio economico selettivo alla Congregazione, in terzo luogo, se tale misura costituisca un intervento dello Stato spagnolo o effettuato mediante risorse di tale Stato membro e, infine, in quarto luogo, se l'esenzione di cui sopra sia idonea a incidere sugli scambi tra gli Stati membri e a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza nell'ambito del mercato interno.

Sulle nozioni di "impresa" e di "attività economica"

41. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la nozione di "impresa" comprende, nel contesto del diritto dell'Unione in materia di concorrenza, qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di tale entità e dalle sue modalità di finanziamento (sentenza del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a., C-222/04, EU:C:2006:8, punto 107).

42. Ne consegue che il carattere pubblico o privato dell'entità che esercita l'attività di cui trattasi non può influire sulla questione volta a stabilire se tale entità rivesta o no la qualità di "impresa".

43. Inoltre, laddove l'attività in questione possa essere qualificata come "economica", la circostanza che essa sia esercitata da una comunità religiosa non impedisce l'applicazione delle norme del Trattato, tra cui quelle che disciplinano il diritto della concorrenza (v., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 1988, Steymann, 196/87, EU:C:1988:475, punti 9 e 14).

44. Per stabilire se le attività in questione sono quelle di un'"impresa", ai sensi del diritto dell'Unione in materia di concorrenza, occorre verificare quale sia la natura di tali attività, tenendo presente che la qualificazione come "attività economica" deve essere esaminata per ciascuna delle diverse attività esercitate da una stessa determinata entità (v., in tal senso, sentenze del 24 ottobre 2002, Aéroports de Paris/Commissione, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punto 75, e del 1° luglio 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punto 25).

45. Costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (sentenza del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a., C-222/04, EU:C:2006:8, punto 108).

46. La circostanza che l'offerta di beni o di servizi sia fatta senza scopo di lucro non osta a che l'entità che effettua tali operazioni sul mercato debba essere considerata come un'impresa, poiché tale offerta si pone in concorrenza con quella di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro (sentenza del 1° luglio 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punto 27).

47. Costituiscono servizi suscettibili di essere qualificati come "attività economiche" le prestazioni fornite normalmente dietro remunerazione. La caratteristica essenziale della remunerazione va ravvisata nella circostanza che essa costituisce il corrispettivo economico della prestazione di cui trattasi (v., per analogia, sentenza dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, punti 37 e 38 nonché la giurisprudenza ivi citata).

48. Alla luce di tali premesse, occorre considerare che i corsi impartiti da istituti di insegnamento finanziati, essenzialmente, mediante fondi privati non provenienti dal prestatore dei servizi stesso costituiscono servizi, posto che, infatti, lo scopo perseguito da tali istituti consiste nell'offrire un servizio in cambio di una remunerazione (v., per analogia, sentenze dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05,

EU:C:2007:492, punto 40, nonché dell'11 settembre 2007, Commissione/Germania, C-318/05, EU:C:2007:495, punto 69).

49. Non è necessario che tale finanziamento privato sia assicurato principalmente dagli studenti o dai loro genitori, dal momento che il carattere economico di un'attività non dipende dal fatto che il servizio sia pagato da coloro che ne beneficiano (v., per analogia, sentenze dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, punto 41, nonché dell'11 settembre 2007, Commissione/Germania, C-318/05, EU:C:2007:495, punto 70).

50. Ciò premesso, lo stesso non vale nel caso dei corsi impartiti da taluni istituti che facciano parte di un sistema di insegnamento pubblico e che siano finanziati, interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici. Infatti, istituendo e mantenendo un siffatto sistema di insegnamento pubblico, finanziato di norma dal bilancio pubblico e non dagli studenti o dai loro genitori, lo Stato non intende impegnarsi in attività remunerate, bensì adempie la propria missione nei settori sociale, culturale e educativo nei confronti della propria popolazione (v., per analogia, sentenze dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, punto 39, nonché dell'11 settembre 2007, Commissione/Germania, C-318/05, EU:C:2007:495, punto 68).

51. In tale contesto, non è escluso che uno stesso istituto possa esercitare più attività, al tempo stesso economiche e non economiche, a condizione che esso tenga una contabilità separata per quanto riguarda i diversi finanziamenti ricevuti, in modo da escludere qualsiasi rischio di sovvenzione "incrociata" delle sue attività economiche mediante fondi pubblici di cui esso beneficia a titolo delle sue attività non economiche.

52. Nel caso di specie, è pacifico che la Congregazione esercita tre tipi di attività in seno alla scuola "La Inmaculada", vale a dire attività strettamente religiose, un insegnamento sovvenzionato dallo Stato spagnolo e un insegnamento libero, senza contributo finanziario di tale Stato membro. Inoltre, tale entità fornisce servizi complementari di ristorazione e di trasporto ai propri studenti.

53. Tuttavia, dato che l'esenzione fiscale in discussione nel procedimento principale concerne la trasformazione e l'ampliamento della sala per conferenze della scuola "La Inmaculada" e che la Congregazione ha sottolineato, in occasione dell'udienza dinanzi alla Corte, che tale sala è destinata soltanto alle attività di insegnamento che essa propone, l'esenzione in parola non sembra presentare alcun collegamento né con le attività a carattere strettamente religioso dell'entità suddetta, né con i servizi complementari menzionati al punto precedente.

54. In tale contesto, ai fini dell'applicabilità del divieto dettato dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE all'esenzione di cui sopra, spetta al giudice del rinvio stabilire, alla luce delle indicazioni contenute nei punti da 41 a 51 della presente sentenza, se e, eventualmente, quali tra le attività pedagogiche esercitate dalla Congregazione presentino carattere economico o meno.

55. A questo proposito, alla luce delle precisazioni concordanti fornite, in occasione dell'udienza dinanzi alla Corte, dalla Congregazione, dal Comune e dal governo spagnolo, risulta che le attività di insegnamento sovvenzionate dallo Stato spagnolo si inscrivono nel contesto del sistema di insegnamento primario e secondario pubblico di tale Stato membro, e l'insegnamento in seno alla scuola "La Inmaculada" viene fornito sulla scorta e in conformità delle condizioni stabilite in una convenzione conclusa tra la Congregazione e la Comunità autonoma di Madrid ed è finanziato interamente dal bilancio pubblico.

56. Qualora tali informazioni dovessero rivelarsi esatte - ciò che spetta al giudice del rinvio verificare -, le attività di insegnamento della Congregazione sovvenzionate dallo Stato spagnolo non potrebbero essere qualificate come "economiche", in conformità della giurisprudenza della Corte presa in esame ai punti da 41 a 50 della presente sentenza.

57. Per contro, alla luce degli elementi di informazione forniti, in occasione dell'udienza dinanzi alla Corte, dalla Congregazione, dal Comune e dal governo spagnolo, le attività di insegnamento della Congregazione non sovvenzionate dallo Stato spagnolo, rientranti nell'insegnamento prescolare, extrascolare e post-obbligatorio, sembrano soddisfare tutti i criteri enunciati ai punti da 44 a 49 della presente sentenza per poter essere qualificate come "attività economiche" - ciò che però spetta al giudice del rinvio verificare.

58. Infatti, tali attività non sarebbero finanziate dallo Stato spagnolo. Si tratterebbe invece di attività organizzate dalla stessa Congregazione e finanziate essenzialmente mediante contribuzioni finanziarie private alle spese scolastiche, versate segnatamente dagli studenti e dai loro genitori.

59. Qualora il giudice del rinvio, al termine di tale verifica, dovesse giudicare che le attività di insegnamento della Congregazione non sovvenzionate dallo Stato spagnolo costituiscono un'"attività economica", sarebbe ulteriormente tenuto ad accertare se la sala per conferenze della scuola "La Inmaculada" viene dedicata a un

uso rientrante esclusivamente nell'una o nell'altra delle suddette attività di insegnamento, oppure a un uso misto.

60. Infatti, se il suo uso fosse riservato alle sole attività di insegnamento sovvenzionate dallo Stato spagnolo e rispondenti a tutti i criteri enunciati al punto 50 della presente sentenza, l'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale non potrebbe ricadere sotto il divieto enunciato dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

61. Se invece l'uso di tale sala per conferenze fosse dedicato unicamente alle attività di insegnamento fornite dalla Congregazione senza sovvenzioni dello Stato spagnolo e rispondenti a tutti i criteri enunciati ai punti da 44 a 49 della presente sentenza, l'esenzione in discussione nel procedimento principale potrebbe ricadere sotto il divieto summenzionato.

62. Nell'ipotesi di un uso misto della sala di cui sopra, l'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale sarebbe idonea a ricadere sotto il divieto suddetto nella misura in cui tale sala viene destinata ad attività rispondenti ai criteri enunciati ai punti da 44 a 49 e 51 della presente sentenza.

63. Risulta dall'insieme delle suesposte considerazioni che l'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale può ricadere sotto il divieto enunciato dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE soltanto qualora, da un lato, almeno una parte delle attività di insegnamento fornite dalla Congregazione nell'ambito della scuola "La Inmaculada" debba essere qualificata come "attività economica", ai sensi della giurisprudenza presa in esame ai punti da 44 a 49 della presente sentenza, e, dall'altro lato, la sala per conferenze di tale scuola sia destinata, perlomeno in parte, a siffatte attività economiche.

64. Pertanto, unicamente nel presupposto che il giudice del rinvio giunga a ritenere, sulla base di una valutazione in punto di fatto, che la suddetta sala per conferenze è destinata ad attività svolte dalla Congregazione che devono qualificarsi come "economiche", occorre qui di seguito verificare se, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, le quattro condizioni enunciate al punto 38 della presente sentenza siano soddisfatte.

Sulla nozione di "vantaggio economico selettivo"

65. Per quanto riguarda la questione se l'esenzione fiscale in discussione nel procedimento principale debba essere interpretata nel senso che essa conferisce un vantaggio al suo beneficiario, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, sono considerati aiuti di Stato gli interventi che, sotto qualsiasi forma, sono atti a favorire direttamente o indirettamente determinate imprese, o che devono essere considerati come un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni di mercato normali (sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21).

66. Così, sono considerati aiuti, in particolare, gli interventi che, sotto varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni nel senso stretto del termine, hanno rispetto a queste uguale natura e producono identici effetti (sentenza del 19 marzo 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione e a. e Commissione/Francia e a., C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punto 101).

67. Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio, da un lato, che, in conformità dell'articolo 100, paragrafo 1, e dell'articolo 101, paragrafo 1, del testo consolidato della legge di disciplina della finanza locale, qualsiasi impresa che faccia eseguire lavori quali quelli di cui al procedimento principale è assoggettata all'ICIO, e che la Congregazione ha versato l'imposta dovuta a tale titolo. Dall'altro lato, consta da detta decisione che l'esenzione fiscale controversa nel procedimento principale avrebbe come effetto che l'imposta già pagata dalla Congregazione le verrebbe rimborsata.

68. Date tali circostanze, occorre considerare che l'ICIO costituisce un'imposta normalmente dovuta da tutti i contribuenti che effettuano lavori di costruzione o di ristrutturazione interessati da tale imposta e che l'esenzione di cui trattasi nel procedimento principale avrebbe come effetto di alleviare gli oneri che gravano sul bilancio della Congregazione. Di conseguenza, risulta che una siffatta esenzione fiscale conferirebbe un vantaggio economico alla Congregazione.

69. Inoltre, risulta dal decreto del 5 giugno 2001 che la Santa sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie ed altre circoscrizioni territoriali, le congregazioni e gli ordini religiosi e gli istituti di vita consacrata, nonché le relative province e case, beneficiano di un'esenzione totale e permanente dall'ICIO.

70. Pertanto, risulta che il suddetto decreto costituisce non già una misura generale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici, bensì una misura selettiva a priori.

71. Ciò premesso, risulta dalla costante giurisprudenza della Corte che la nozione di "aiuto di Stato" non riguarda le misure statali che introducono una differenziazione tra le imprese e, pertanto, selettive a priori, qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema in cui dette misure si

inseriranno, circostanza questa la cui dimostrazione incombe allo Stato membro interessato (sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 42).

72. Tuttavia, nel caso di specie, non risulta da alcun elemento del fascicolo sottoposto alla Corte che l'esenzione fiscale prevista dal decreto del 5 giugno 2001 scaturisca direttamente dai principi fondanti o direttivi del sistema fiscale del Regno di Spagna e che essa sia necessaria al funzionamento e all'efficacia di tale sistema.

73. Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre considerare che, nel caso di specie, il presupposto relativo all'esistenza di un vantaggio economico selettivo può risultare soddisfatto.

Sulla nozione di "aiuto concesso dallo Stato, ovvero mediante risorse statali"

74. Perché determinati vantaggi possano essere qualificati come aiuti ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, essi devono, da un lato, essere concessi direttamente o indirettamente mediante risorse statali e, dall'altro, essere imputabili allo Stato (sentenza del 19 dicembre 2013, Association Vent De Colère! e a., C-262/12, EU:C:2013:851, punto 16).

75. Per quanto riguarda, in primo luogo, la condizione attinente all'imputabilità della misura, è sufficiente constatare che l'esenzione fiscale in questione nel procedimento principale discende direttamente dal decreto del 5 giugno 2001, adottato dal Ministero delle Finanze dello Stato spagnolo, e trae origine dall'Accordo del 3 gennaio 1979, concluso e attuato dal suddetto Stato membro.

76. Per quanto riguarda, in secondo luogo, la condizione attinente al fatto che il vantaggio venga concesso direttamente o indirettamente mediante risorse statali, è pacifico che l'esenzione controversa nel procedimento principale, la quale determina l'eliminazione di un onere che dovrebbe normalmente gravare sul bilancio della Congregazione, ha come corollario una diminuzione in misura corrispondente delle entrate del Comune.

77. Date tali circostanze, la condizione relativa ad un intervento dello Stato mediante risorse statali risulta soddisfatta.

Sulle nozioni di aiuti che "incidono sugli scambi tra Stati membri" e che "falsano o minacciano di falsare la concorrenza"

78. Per quanto riguarda le condizioni relative all'incidenza di un vantaggio economico sugli scambi tra gli Stati membri e alla distorsione della concorrenza che esso può determinare, si deve ricordare che, ai fini della qualificazione di una misura nazionale come aiuto di Stato, non deve dimostrarsi una reale incidenza dell'aiuto di cui trattasi sugli scambi tra gli Stati membri e un'effettiva distorsione della concorrenza, bensì occorre solo verificare se detto aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza (sentenza del 21 dicembre 2016, Vervloet e a., C-76/15, EU:C:2016:975, punto 102).

79. In particolare, allorché un aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di alcune imprese rispetto a quella di altre imprese concorrenti negli scambi tra gli Stati membri, tali scambi debbono ritenersi influenzati dall'aiuto. A tale riguardo, non è necessario che le imprese beneficiarie partecipino direttamente agli scambi tra gli Stati membri. Infatti, quando uno Stato membro concede un aiuto a delle imprese, l'attività sul piano interno può risultarne mantenuta o incrementata, con conseguente diminuzione delle opportunità per le imprese stabilite in altri Stati membri di penetrare nel mercato di tale Stato membro (sentenza del 21 dicembre 2016, Vervloet e a., C-76/15, EU:C:2016:975, punto 104).

80. Quanto alla condizione relativa alla distorsione della concorrenza, occorre sottolineare che gli aiuti diretti a sgravare un'impresa dai costi cui essa avrebbe dovuto normalmente far fronte nell'ambito della propria gestione corrente o delle proprie normali attività falsano in linea di principio le condizioni di concorrenza (sentenza del 26 ottobre 2016, Orange/Commissione, C-211/15 P, EU:C:2016:798, punto 66).

81. Nel procedimento principale, è possibile che l'esenzione dall'ICIO di cui potrebbe beneficiare la Congregazione abbia come effetto di rendere più attraente la fornitura dei suoi servizi di insegnamento rispetto a quella dei servizi offerti da istituti parimenti operanti sul medesimo mercato.

82. Ciò premesso, ai sensi dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli [107 e 108 TFUE] agli aiuti d'importanza minore ("de minimis") (GU 2006, L 379, pag. 5), letto alla luce del considerando 8 del medesimo regolamento, si reputa che gli aiuti non eccedenti un tetto massimo di EUR 200 000 sull'arco di tre anni non incidano sugli scambi tra gli Stati membri e non falsino o minaccino di falsare la concorrenza, di modo che misure di questo tipo sono escluse dalla nozione di aiuti di Stato (sentenza dell'8 maggio 2013, Libert e a., C-197/11 e C-203/11, EU:C:2013:288, punto 81).

83. A questo proposito, spetta al giudice del rinvio verificare se tale soglia venga raggiunta nel caso di specie, prestando attenzione al fatto che possono essere presi in considerazione, ai fini del calcolo richiesto,

soltanto i vantaggi dei quali la Congregazione abbia beneficiato a titolo delle sue eventuali attività economiche, dovendosi invece escludere da tale calcolo le attività non economiche, conformemente alle indicazioni fornite ai punti da 41 a 63 della presente sentenza.

84. Spetta dunque al giudice del rinvio valutare in fatto, alla luce degli elementi interpretativi che precedono e sulla base di tutte le circostanze pertinenti della controversia di cui è investito, se l'esenzione controversa nel procedimento principale possa incidere sugli scambi tra gli Stati membri e se il regolamento n. 1998/2006 risulti applicabile a tale controversia.

85. A questo proposito, qualora detto giudice dovesse nutrire dubbi o incontrare difficoltà per quanto riguarda la determinazione dell'importo degli aiuti di cui la Congregazione può aver beneficiato a titolo delle sue eventuali attività economiche, esso ha la facoltà, oltre che di chiedere la collaborazione di altri organi dello Stato membro interessato, di sollecitare a tal fine l'aiuto della Commissione, in conformità del principio di leale cooperazione, come risulta in particolare dai punti da 77 a 96 della comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (GU 2009, C 85, pag. 1) (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punto 30).

**Sulle nozioni di "aiuti esistenti" e di "aiuti nuovi", ai sensi, rispettivamente,
dei paragrafi 1 e 3 dell'articolo 108 TFUE**

86. Vista l'allegazione formulata dal governo spagnolo nell'ambito delle sue osservazioni dinanzi alla Corte, secondo cui, poiché l'Accordo del 3 gennaio 1979 è stato concluso prima dell'adesione del Regno di Spagna all'Unione europea e l'esenzione controversa nel procedimento principale è fondata su tale accordo, tale esenzione configura, in ogni caso, un aiuto esistente, occorre ricordare che, nell'ambito del sistema di controllo degli aiuti statali, istituito dagli articoli 107 e 108 TFUE, la procedura differisce a seconda che gli aiuti siano esistenti o nuovi. Mentre gli aiuti esistenti possono, a norma dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE, essere regolarmente messi in atto fintantoché la Commissione non abbia constatato la loro incompatibilità, l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE dispone che i progetti diretti a istituire aiuti nuovi o a modificare aiuti esistenti devono essere notificati, in tempo utile, alla Commissione e non possono essere messi ad esecuzione finché la procedura non si sia conclusa con una decisione definitiva (sentenza del 26 ottobre 2016, DEI e Commissione/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, punto 45).

87. Costituiscono "aiuti esistenti", fatte salve le disposizioni dell'atto di adesione dello Stato membro interessato, tutti gli aiuti che esistevano prima dell'entrata in vigore del Trattato in tale Stato membro, ossia i regimi di aiuti e gli aiuti individuali messi ad esecuzione prima di tale entrata in vigore ed ancora applicabili dopo questa data (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punto 42).

88. Nel caso di specie, se invero l'articolo IV, paragrafo 1, lettera B), dell'Accordo del 3 gennaio 1979, il quale prevede un'esenzione generale dalle imposte reali a favore della Chiesa cattolica spagnola, è antecedente all'adesione del Regno di Spagna all'Unione, resta il fatto che l'ICIO è stata introdotta nell'ordinamento giuridico spagnolo soltanto dopo tale adesione e che l'esenzione fiscale in discussione nel procedimento principale è derivata dal decreto del 5 giugno 2001.

89. Date tali circostanze, qualora il giudice del rinvio dovesse constatare l'esistenza di un aiuto di Stato a beneficio della Congregazione, potrebbe trattarsi soltanto di un aiuto nuovo, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

90. Alla luce dell'insieme delle considerazioni di cui sopra, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che un'esenzione fiscale, come quella in discussione nel procedimento principale, di cui beneficia una congregazione appartenente alla Chiesa cattolica per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività prive di finalità strettamente religiosa, può ricadere sotto il divieto enunciato dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE se, e nella misura in cui, tali attività siano economiche, circostanza questa la cui verifica incombe al giudice del rinvio.

Sulle spese

91. Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

Dichiara:

Un'esenzione fiscale, come quella in discussione nel procedimento principale, di cui beneficia una congregazione appartenente alla Chiesa cattolica per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività prive di finalità strettamente religiosa, può ricadere sotto il divieto enunciato dall'articolo 107,

paragrafo 1, TFUE se, e nella misura in cui, tali attività siano economiche, circostanza questa la cui verifica incombe al giudice del rinvio.