IMU
Norma di interpretazione autentica e diritto dell'Unione Europea

Alla luce della norma di interpretazione autentica introdotta dall'art. 1, comma 856, della legge 30 dicembre 2025, n. 199 (d'ora in poi, "Norma IMU 2026"), in materia di esenzione IMU per gli enti non commerciali che esercitano attività didattiche con modalità prive di carattere commerciale, nonché di alcune interpretazioni emerse nei primi mesi di applicazione della novella, paiono opportune alcune sintetiche considerazioni.

In particolare, secondo alcune letture della novella legislativa:

a) la Norma IMU 2026 non avrebbe carattere interpretativo poiché non si limiterebbe a chiarire il significato della norma preesistente, ma introdurrebbe nuovi parametri per individuare il perimetro dell'esenzione;

b) proprio perché priva di carattere interpretativo, la Norma IMU 2026 non potrebbe essere applicata retroattivamente alle annualità d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore;

c) anche a voler attribuire un valore retroattivo alla disposizione di cui all'art. 1, comma 856, cit., la stessa dovrebbe essere disapplicata poiché contraria all'ordinamento europeo;

d) la Norma IMU 2026 introdurrebbe criteri difformi rispetto alla nozione di attività commerciale elaborata dal diritto dell'Unione europea e recepita dalla l. 24 marzo 2012, n. 27.

Le conclusioni cui pervengono tali ricostruzioni interpretative non paiono, tuttavia, condivisibili per le ragioni che seguono.

1. Sulla natura interpretativa e retroattiva della Norma IMU 2026

Ai sensi dell'art. 1, co. 2, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), il legislatore può adottare «*norme interpretative in materia tributaria* […] *soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*».

Avendo il legislatore inquadrato la Norma IMU 2026 proprio agli «*effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212*», non sussistono ragioni per negare la portata interpretativa della norma e, come tale, la sua valenza retroattiva.

Infatti, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza costituzionale, non sussiste nel nostro ordinamento un divieto generale di irretroattività della legge, salvo che in materia penale. Secondo la Corte «*la possibilità di adottare norme dotate di efficacia retroattiva (anche indipendentemente dal loro eventuale carattere interpretativo) non può essere esclusa, ove le norme stesse vengano a trovare un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri principi o valori costituzionali specificamente protetti*» (cfr. *ex multis* Corte cost., 26 gennaio 1994, n. 6).

Del resto, la stessa Corte costituzionale ha più volte precisato che devono qualificarsi come norme di interpretazione autentica quelle disposizioni obiettivamente dirette a chiarire il significato di norme preesistenti ovvero a privilegiare uno dei significati già ragionevolmente desumibili dalla disposizione interpretata. In tali ipotesi, la norma

interpretativa non sostituisce quella precedente, ma si salda ad essa, dando luogo ad un precetto normativo unitario (Corte cost., 17 novembre 1992, n. 455; 3 dicembre 1993, n. 424; 23 novembre 1994, n. 397; 30 marzo 1995, n. 94; 12 luglio 1995, n. 311; 5 maggio 2008, n. 132).

Il carattere innovativo della norma, pertanto, non è di per sé sufficiente ad escluderne la portata interpretativa e, conseguentemente, la sua efficacia retroattiva.

2. Sull'asserito contrasto col diritto UE e sulla disapplicazione

Secondo una pronuncia della giurisprudenza tributaria di merito, che allo stato non sembra aver trovato seguito, anche a voler attribuire efficacia retroattiva alla Norma IMU 2026, la stessa dovrebbe essere disapplicata in quanto incompatibile con il diritto dell'Unione europea. In particolare, con tale pronuncia si è sostenuto che ritenere svolta con modalità non commerciale l'attività didattica i cui proventi derivanti dalle rette siano inferiori al costo medio standard per studente si porrebbe in contrasto con il diritto dell'Unione europea, poiché, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, ai fini della qualificazione di un'attività come economica sarebbe sufficiente l'esistenza di un nesso causale diretto tra il corrispettivo percepito e il servizio prestato.

Tale ricostruzione non è condivisibile.

È noto, infatti, che la disapplicazione di una norma interna per contrasto con il diritto dell'Unione Europea è ammessa soltanto nel caso in cui la norma eurounitaria sia *self-executing*, quindi sia dotata di efficacia diretta (cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato contro SpA Simmenthal* e Corte cost., sentenza 8 giugno 1984, n. 170).

Nel caso di specie, il riferimento alla giurisprudenza della CGUE non costituisce un valido parametro per la disapplicazione della norma nazionale.

Inoltre, il giudice nazionale non può svolgere alcuna valutazione di compatibilità dell'aiuto con il mercato interno. Infatti, come già evidenziato dalla Corte costituzionale, «*in base alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, la valutazione della compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice dell'Unione, con la conseguenza che ai giudici nazionali non è consentito pronunciarsi sul punto (ex plurimis, Corte di giustizia, sentenza 26 ottobre 2016, in causa C-590/14 P, Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE; sentenza 15 settembre 2016, in causa C-574/14, PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna SA; sentenza 19 marzo 2015, in causa C-672/13, OTP Bank Nyrt)*» (Corte cost., sentenza 15 luglio 2018, n. 142).

3. Il criterio del costo medio standard per studente alla luce della giurisprudenza dell'UE in tema di attività di pubblica istruzione

Nell'ambito del diritto dell'Unione europea è ormai pacifico che l'attività di istruzione non costituisce attività economica quando essa è impartita da istituti che fanno parte del sistema di insegnamento pubblico finanziato interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici.

Infatti, come sancito dalla Corte di giustizia, nel caso *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (sentenza 27 giugno 2017, causa C-74/16, punto 50), non sono riconducibili alla nozione di attività economica i «*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)*».

Non sussistendo attività economia non trova, quindi, applicazione la disciplina in materia di aiuti di Stato.

Considerato che, ai sensi dell'art. 1 l. 10 marzo 2000, n. 62, le scuole paritarie sono parte integrante del sistema nazionale di istruzione, l'attività didattica che esse svolgono non è qualificabile come esercizio di attività economica nella misura in cui il finanziamento di tale servizio pubblico derivi prevalentemente da fondi pubblici.

Tale ricostruzione trova conferma anche nella sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (Grande Sezione, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l. e a.*).

In quella pronuncia, infatti, la Corte, tra le diverse questioni devolute al suo esame, ha confermato la decisione della Commissione europea nella parte in cui aveva escluso che il regime di esenzione IMU *ratione temporis* applicabile costituisse un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 TFUE, distinguendolo dal previgente regime di esenzione ICI.

La Corte ha ritenuto, in particolare, che il regime di esenzione IMU non configurasse un aiuto di Stato, poiché circoscritto ad attività prive di carattere economico e, pertanto, non esteso alle attività didattiche svolte dietro remunerazione.

Ne consegue che il criterio introdotto dalla Norma IMU 2026, secondo cui l'attività didattica si considera svolta con modalità non commerciali nel caso in cui il contributo pagato dalle famiglie sia inferiore al costo medio standard per studente, sia pienamente conforme al diritto dell'Unione. Il criterio adottato dal legislatore, infatti, si pone a conferma della natura pubblica dell'attività, riconoscendo la prevalenza del finanziamento pubblico nel sistema di istruzione.

Pertanto, sotto il profilo del diritto dell'Unione, l'esenzione IMU a favore delle scuole paritarie non si configura come un aiuto di Stato illegittimo.

A ulteriore conferma di ciò, il modello di finanziamento delle scuole paritarie garantisce l'efficienza economica del sistema di istruzione pubblica, consentendo un parziale risparmio per lo Stato e il mantenimento del servizio in condizioni di equilibrio economico sul piano di bilancio.

Pertanto, in questa prospettiva, il criterio del costo medio risulta conforme alla giurisprudenza dell'Unione che, in più occasioni, ha affermato che l'affidamento di un servizio di interesse generale a enti che perseguono statutariamente finalità pubbliche «*può trovare motivazione nei principi di universalità e di solidarietà nonché in ragioni di efficienza economica e di adeguatezza, in quanto consente che tale servizio di interesse*

generale sia garantito in condizioni di equilibrio economico sul piano di bilancio, da organismi costituiti essenzialmente al fine di soddisfare interessi generali»[1].

PROF. ANDREA PERRONE
Professore Ordinario di Diritto Commerciale
Direttore del CESEN - Centro Studi sugli Enti Ecclesiastici
Universita' Cattolica del Sacro Cuore

PROF.SSA CHIARA AMALFITANO
Professore Ordinario di Diritto dell'Unione Europea
Università degli Studi di Milano

PROF. MARCO ALLENA
Professore Ordinario di Diritto Tributario
Universita' Cattolica del Sacro Cuore

[1] Così Corte giust., 14 luglio 2022, causa C-436/20, *Asociación Estatal de Entidades de Servicios de Atención a Domicilio (ASADE) v. Consejería de Igualdad y Políticas Inclusivas*, punto 90. Cfr. anche Corte giust., 11 dicembre 2014, causa C-113/13, *Azienda sanitaria locale n. 5 «Spezzino» e altri v. San Lorenzo Soc. coop. sociale e altri*, punto 60; Corte giust., 28 gennaio 2016,causa C-50/14, *Consorzio Artigiano Servizio Taxi e Autonoleggio (CASTA) e altri v. Azienda sanitaria locale di Ciriè, Chivasso e Ivrea*, punto. 57.