

NOZIONE DI IMPRESA E ATTIVITÀ DEL PRIVATO SOCIALE: LA SENTENZA BETANIA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA ED I PROBLEMATICI CONFINI APPLICATIVI DEL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

THE CONCEPT OF ENTERPRISE AND PRIVATE-SOCIAL ACTIVITIES: THE BETANIA JUDGMENT OF THE COURT OF JUSTICE AND THE PROBLEMATIC BOUNDARIES OF THE PROHIBITION OF STATE AID

STEFANO DORIGO*

Recibido: 29/06/2018

Aceptado: 05/11/2018

SOMMARIO: I. PREMessa: LE AGEVOLAZIONI FISCALI TRA TUTELA DI INTERESSI COLLETTIVI E DISCIPLINA DEGLI AIUTI DI STATO. - II. I PRINCIPI ENUNCIATI NELLA SENTENZA BETANIA. - III. L'ANALOGIA CON L'ESENZIONE ICI DELLE SCUOLE ECCLESIASTICHE IN ITALIA. - IV. L'AVANZATA DEL "PRIVATO SOCIALE" E L'INEVITABILE CONTRAZIONE DELL'AMBITO APPLICATIVO DEGLI AIUTI DI STATO. - V. CONCLUSIONI: L'ESIGENZA DI UN RIPENSAMENTO DEI CONFINI DELLA DISCIPLINA EUROPEA SUGLI AIUTI DI STATO.

SUMMARY: I. INTRODUCTION: THE TAX RELIEVES BETWEEN THE PROTECTION OF COLLECTIVE INTERESTS AND THE DISCIPLINE OF STATE AID. - II. THE PRINCIPLES SET OUT IN BETANIA. - III. THE ANALOGY WITH THE EXEMPTION FROM THE MUNICIPAL TAX ON PROPERTY OF ECCLESIASTICAL SCHOOLS IN ITALY. - IV. THE DEVELOPMENT OF THE "PRIVATE SOCIAL" AND THE INEVITABLE CONTRACTION OF THE APPLICATIVE SCOPE OF STATE AID. - V. CONCLUSIONS: THE NEED FOR A RETHINKING OF THE BOUNDARIES OF THE EUROPEAN FRAMEWORK ON STATE AID.

Abstract: Il regime degli aiuti di Stato, pensato con riferimento alle imprese ed orientato a tutela della concorrenza e del mercato, viene oggi riferito soggetti che di per sé nulla hanno con esso a che fare ma che tuttavia, sol perché si pongono in un contesto ove anche solo potenzialmente vi sono altri operatori in grado di offrire i medesimi beni o servizi, vengono assimilati operatori economici. La sentenza *Betania* si colloca pienamente nell'alveo di questo più recente filone interpretativo; tuttavia, essa manifesta un'ulteriore stretta alla libertà degli Stati membri di determinare i caratteri del proprio sistema fiscale con riferimento a settori di attività -come quello della formazione scolastica e universitaria- che dal punto di vista sia soggettivo che oggettivo realizzano funzioni tipicamente pubblicistiche, affiancandosi allo Stato nel loro svolgimento.

Abstract: The State aid regime, originally conceived with enterprises in mind with the aim of guaranteeing competition in the market, is now increasingly being applied to entities that are not commercial in nature. The fact that these subjects sometimes offer

* Ricercatore di diritto tributario, Università degli Studi di Firenze. Dottore di ricerca in diritto internazionale e dell'Unione europea, Università degli Studi di Pisa. L'autore può essere contattato all'indirizzo stefano.dorigo@unifi.it.

their goods and services in a context in which other entities potentially operate leads them to be considered effective economic players. At first glance, the decision in Betania (Case C-74/16) is consistent with this recent interpretative trend. However, it is apparent the ECJ has narrowed the freedom of Member States to decide on the basic features of their tax systems in these delicate areas which on the contrary realize typical public functions.

Parole chiave: Aiuti di Stato; impresa; privato-sociale; funzioni pubblicistiche; agevolazioni fiscali.

Key Words: State Aid; undertaking; private-social; public functions; tax relief.

I. PREMESSA: LE AGEVOLAZIONI FISCALI TRA TUTELA DI INTERESSI COLLETTIVI E DISCIPLINA DEGLI AIUTI DI STATO

Il tema dei trattamenti agevolativi che gli Stati possono riservare - sul piano fiscale - ad enti che svolgono determinate attività di interesse sociale, oggetto della sentenza che si commenta¹, è stato da tempo analizzato sia con riferimento all'assetto del sistema tributario nazionale² sia dal punto di vista del diritto sovranazionale³.

Un fattore di crescente importanza, in questo contesto, è rappresentato dall'influenza che il diritto dell'Unione europea può esercitare sulle scelte del legislatore tributario interno. Ciò può avvenire secondo due diversi approcci. Il primo, che potremmo dire *positivo*, postula un ruolo del diritto UE quale strumento per promuovere l'applicazione di una legislazione fiscale nazionale che agevoli determinati tipi di attività ritenute meritevoli. Esempi di questo indirizzo si rinvencono nelle ormai numerose pronunce della Corte di giustizia con le quali è stata ritenuta contraria alla libera circolazione dei capitali la legislazione nazionale che consente la deduzione dal reddito di parte delle donazioni effettuate a favore di enti pubblici di ricerca, quali università o istituti di insegnamento aventi un analogo status che li sottopone al finanziamento ed al controllo dello Stato, solo qualora essi siano stabiliti nel territorio dello Stato⁴. Secondo i giudici del Lussemburgo, infatti, una simile limitazione può

¹ Corte di Giustizia, 27 giugno 2017, causa C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania v. Ayuntamiento de Getafe*,

² Per l'Italia, come meglio si vedrà in seguito, il tema è stato ampiamente dibattuto con riguardo all'esenzione ICI -e poi IMU- relativa agli immobili di enti ecclesiastici destinati a scopi istituzionali reputati degni di particolare tutela da parte dello Stato, come ad esempio quelli connessi con l'istruzione. Sulla questione, si veda SELICATO, P., "Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare", *Rivista di diritto tributario*, 1994, I, pp. 379 e ss. Si tratta peraltro, come testimonia la vicenda che ha dato origine alla sentenza in commento, di una situazione nota anche ad altri ordinamenti: oltre alla Spagna, legislazioni di tal genere sono rintracciabili anche in altri paesi, come ad esempio gli Stati Uniti.

³ Si vedano, al riguardo, i contributi raccolti in VANISTENDAEL, F., (ed.), *Taxation of Charities*, IBFD, Amsterdam, 2015.

⁴ Ci si riferisce alla sentenza *Commissione c. Austria*, resa il 16 giugno 2011 (causa C-10/10) dalla Corte di Giustizia ed avente ad oggetto il trattamento fiscale delle liberalità dirette ad enti no-profit. Tale sentenza, peraltro, si pone in continuità con quanto in precedenza affermato nelle pronunce *Centro di*

produrre l'effetto di dissuadere i soggetti che intendano effettuare una donazione dall'indirizzarla a favore di enti residenti in altri Stati membri, apparendo più conveniente, proprio per effetto della deduzione, riservarla a organismi nazionali. Ciò si traduce in un ostacolo alla circolazione dei capitali nel contesto dell'Unione. Qui, dunque, si coglie una funzione promozionale del diritto UE - in particolare tramite le sue libertà fondamentali - nel tentativo di delineare una nozione europea di interesse pubblico, alla cui tutela possono indirizzarsi le normative fiscali nazionali oltrepassando così i confini interni nella loro applicazione.

Non si tratta tuttavia dell'unico contributo del diritto europeo al dibattito sulla promozione transnazionale di interessi collettivi. Viene infatti in primo piano in modo crescente una sua funzione *negativa*, che - passando dalla valorizzazione in particolare del divieto di aiuti di Stato - finisce per circoscrivere la possibilità di impiegare lo strumento dell'agevolazione fiscale laddove questa rischi di attentare al libero gioco della concorrenza. In questo contesto, dunque, la disciplina normativa dell'Unione europea circoscrive l'impiego di agevolazioni fiscali da parte degli Stati membri in quanto esse, riguardando solo alcuni operatori, possono alterare la parità di trattamento che deve essere tipica di ogni mercato.

In tempi di crisi, come quella che da quasi un decennio affligge le economie più evolute, l'interesse dell'Unione europea pare essere principalmente quello di preservare la concorrenzialità del mercato rispetto a distorsioni, anche solo potenziali, che misure fiscali possono - secondo questo orientamento - generare. E così anche *certe* agevolazioni fiscali, che a prima vista parrebbero porsi al di fuori dei confini del mercato, sono state giudicate dalla Commissione e poi dalla Corte UE utilizzando la lente della concorrenza e delle correlate regole che vietano gli aiuti di Stato⁵. Il

musicologia Walter Stauffer (sentenza 14 settembre 2006, causa C-386/04) ed *Hein Persche* (sentenza 27 gennaio 2009, causa C-318/07). Su tale orientamento europeo, cfr. SACCHETTO, C., DORIGO S., "Contrasta con il diritto della UE l'ineducibilità delle donazioni ad enti di ricerca non residenti", *Corriere tributario*, n. 3/2012, pp. 188 e ss.

⁵ Va ricordato in questa sede che l'art. 107 TFUE stabilisce che «sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli 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». Secondo tale disposizione, nel perimetro delineato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, un aiuto di Stato è incompatibile con il diritto UE allorché: a) è erogato dallo Stato, da un suo ente territoriale o da un altro ente pubblico che operi nell'ambito di poteri delegati dallo Stato; b) implica un sacrificio finanziario per lo Stato, ovvero un onere diretto o indiretto per il bilancio pubblico, senza che il vantaggio che l'impresa ne trae comporti una contropartita a favore dell'ente erogante; c) ha un carattere selettivo, essendo rivolto a talune imprese o produzioni, anziché riguardare tutte le imprese di un certo tipo o l'economia nazionale nel suo complesso; d) rafforza la posizione di alcune imprese rispetto ad altre. Sul tema dell'applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato alle misure fiscali nazionali, si vedano senza pretesa di esaustività DEL FEDERICO, L., "Agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 3/2006, pp. 19 e ss.; FICHERA, F., "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1998, I, pp. 84 e ss.; INGROSSO, M., TESAURO, F., (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009; MICHEAU, C., "Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation", *European Taxation*, n. 5/2012, pp. 210 e ss.; SALVINI, L., (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007.

collegamento tra agevolazioni fiscali e divieto di aiuti di Stato non è certo nuovo⁶. Da tempo, infatti, la Corte di giustizia ha riconosciuto che possono essere ricondotte alla nozione di aiuto di Stato pure misure di carattere fiscale, come ad esempio i regimi agevolativi limitati a determinate categorie di soggetti⁷. Ciò che rileva è dunque la distinzione tra misure fiscali di carattere generale, le quali -qualificando nel loro insieme la politica impositiva di uno Stato- non ricadono nell'ambito applicativo delle norme sugli aiuti di Stato e, invece, gli incentivi fiscali destinati solo ad alcune imprese, le quali costituiscono una eccezione rispetto alle suddette misure generali e devono quindi essere valutate alla luce delle norme europee sulla concorrenza⁸. Quel che è un elemento di novità è l'estensione dell'applicazione del regime degli aiuti di Stato anche a misure fiscali che mirano a favorire lo svolgimento da parte di soggetti ed enti privati di attività che manifestano una rilevanza sociale e pubblica evidente.

Appare sintomatica, in questo senso, la recente comunicazione della Commissione «*sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'art. 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*», nella quale -sulla scorta proprio della giurisprudenza della Corte di giustizia- si assume una definizione assai ampia di impresa ai fini dell'applicazione di detto regime e, quel che più conta per l'analisi che ci si propone di compiere in questa sede, si afferma che possono essere assoggettate alla disciplina sugli aiuti di Stato ed ai relativi limiti anche attività che in astratto rientrano tra quelle normalmente svolte dai soggetti pubblici, come la sanità, i beni culturali e l'istruzione⁹.

Si registra pertanto una evoluzione nella ricostruzione del fenomeno degli aiuti di Stato da parte delle Istituzioni europee. Un regime pensato con riferimento alle imprese ed orientato a tutela della concorrenza e del mercato¹⁰ viene oggi riferito a soggetti che di per sé nulla avrebbero a che fare con il mondo delle imprese e del correlato fine di lucro; ma che tuttavia, sol perché si pongono in un contesto ove anche solo potenzialmente vi sono altri operatori in grado di offrire i medesimi beni o servizi, vengono assimilati a veri e propri operatori economici, con la conseguente possibilità di sindacare le norme fiscali che ad esse si indirizzino con il metro del libero mercato e degli aiuti di Stato.

La sentenza *Betania*, quanto meno all'apparenza, si colloca pienamente nell'alveo di questo più recente filone interpretativo; tuttavia, come anche emerge dal confronto tra la vicenda risolta dalla Corte di giustizia e quella che a suo tempo ha riguardato il regime ICI degli immobili della Chiesa cattolica nel nostro paese, essa manifesta un'ulteriore stretta alla libertà degli Stati membri di determinare i caratteri del proprio sistema fiscale con riferimento a settori di attività -come quello della formazione scolastica e universitaria- che meriterebbero al contrario una considerazione ispirata a maggiore cautela.

⁶ FORT, E., "EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach", *European Taxation*, n. 9/2017, pp. 370 e ss.

⁷ Cfr. CGUE, Grande Sezione, 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, in Racc. I-10821-

⁸ Si tratta di una distinzione non sempre agevole, dovendo comunque essere effettuata caso per caso (cfr. QUINGLEY, J., "The notion of State aid in the EEC", *European Law Review*, n. 13/1988, p. 242 e ss.).

⁹ Documento 2016/C 262/01 del 19 luglio 2016.

¹⁰ Lo nota PEVERINI, L., "La nozione di impresa", in SALVINI, L., (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., pp. 157 e ss., partic. p. 162.

II. I PRINCIPI ENUNCIATI NELLA SENTENZA *BETANIA*

La sentenza in commento -per quanto formulata con riferimento a principi astratti, essendo invece espressamente rimesso al giudice nazionale il compito di risolvere le questioni in fatto- si allinea ai precedenti della Corte di giustizia su questa tematica, confermando un approccio pragmatico, fondato su una valutazione oggettiva del tipo di attività posta in essere dall'operatore privato.

Il caso era originato dalla richiesta di una congregazione religiosa spagnola di ottenere il rimborso dell'imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere (ICIO) che era stata corrisposta in relazione a lavori di ampliamento e ristrutturazione di una sala per convegni all'interno di una scuola che era gestita dalla medesima congregazione. Si tratta di una imposta comunale indiretta il cui presupposto è rappresentato dalla realizzazione di costruzioni o opere per le quali sia necessario ottenere un permesso dalle competenti autorità edilizie o urbanistiche del comune: tuttavia, la congregazione reputava di non essere tenuta al pagamento in forza di una esenzione a favore della Chiesa Cattolica che, in conseguenza di un accordo internazionale tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede, era stata introdotta con un decreto del Ministero delle Finanze del 2001. La questione ha generato, a seguito del rifiuto delle autorità comunali di effettuare il rimborso, una controversia dinanzi al giudice amministrativo. Questi ha quindi sollevato una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia, ravvisando un potenziale conflitto tra l'esenzione fiscale in parola e le disposizioni del diritto dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato.

La Corte di giustizia, richiamato il contenuto dell'art. 107 TFUE, ha svolto un esame della fattispecie alla luce dei requisiti enunciati in tale disposizione, al fine di verificare se una esenzione fiscale riconosciuta dalla legge spagnola alla congregazione in relazione ad opere edili compiute su un immobile destinato allo svolgimento di attività non immediatamente riconducibili alla sfera religiosa realizzi un aiuto di Stato vietato dal diritto europeo.

La motivazione della sentenza si snoda dunque attraverso una serie di passaggi che conviene ripercorrere dal momento che consentono di ricostruire il fondamento dell'approccio seguito dalla Corte per risolvere la questione.

Il primo elemento essenziale concerne la natura di impresa propria dell'ente religioso in relazione al caso di specie. Qui la Corte, peraltro in continuità con i propri precedenti, sostiene che la qualifica di un soggetto come "impresa" ai sensi del citato art. 107 TFUE non dipende dalla natura soggettiva del medesimo, né dalla finalità che lo muove e neppure dalle modalità con cui esso si finanzia. Si tratta di aspetti, questi, che secondo il diritto dell'Unione non rivestirebbero rilevanza in quanto relativi a profili essenzialmente soggettivi che non si conciliano con l'ottica oggettivistica che caratterizza la disciplina sugli aiuti di Stato. Quel che conta, in ultima analisi, è esclusivamente l'attività in concreto esercitata, la quale deve essere "economica", ovvero sostanzarsi nell'offerta di beni o servizi «su un determinato mercato»¹¹.

Il presupposto è dunque chiarissimo: vi è mercato in tutti i casi nei quali un

¹¹ Corte di giustizia, sent. 10 gennaio 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze*, causa C-222/04, par. 108.

qualsiasi soggetto cede beni o presta servizi in concorrenza con altri operatori. E ciò anche se, come accade per le organizzazioni religiose, il servizio di cui si tratta non ha intrinsecamente un connotato commerciale, riguardando invece funzioni - come quella scolastica - di interesse *lato sensu* pubblicistico.

Il secondo aspetto che viene in considerazione, quale inevitabile conseguenza del primo, è che possono qualificarsi come imprese anche quei soggetti che svolgano una attività di tal genere sul mercato non - come accade per gli altri operatori - per una finalità di lucro, essendo viceversa previsto l'integrale reinvestimento degli eventuali utili nelle funzioni istituzionali dell'ente.

In sostanza, un ente religioso, privo come tale di un fine di lucro, diviene impresa (e rientra quindi nell'ambito applicativo della disciplina sugli aiuti di Stato) nel momento in cui offra sul mercato servizi scolastici dietro remunerazione.

Ciò che rileva a tal fine è l'origine dei fondi con i quali l'ente finanzia l'attività in questione. La Corte osserva che laddove il finanziamento provenga da fondi pubblici, cosicché l'istituto scolastico si inserisca a pieno titolo nell'ambito di un sistema di insegnamento pubblico, non saremmo al cospetto di una attività economica, bensì di un modo alternativo con il quale lo Stato «*adempie la propria missione nei settori sociale, culturale e educativo nei confronti della propria popolazione*»¹². Se, al contrario, le attività scolastiche o universitarie offerte dalla congregazione siano finanziate mediante fondi privati, eventualmente anche tramite l'applicazione di rette non meramente simboliche agli utenti del servizio, allora saremmo in presenza di quello scambio di utilità tra servizio e remunerazione idoneo, nell'ottica della Corte, ad attrarre l'intera fattispecie nell'ambito del mercato e delle sue regole.

Si tratta di un'interpretazione che finisce per porre sullo stesso piano attività realmente economiche e quelle che non lo sono sul piano soggettivo e funzionale. Valorizzare, ai fini della delimitazione della nozione di impresa, l'elemento oggettivo dell'attività svolta imporrebbe infatti di interrogarsi sulla funzione che essa aspira a realizzare nel contesto dell'ordinamento: ciò, nel caso di specie, avrebbe portato a concludere che attività aventi una incontestabile rilevanza per la realizzazione degli scopi essenziali di una comunità organizzata (come è il caso dell'istruzione) non possono essere assimilate a quelle che perseguono interessi privati. La Corte trascura invece siffatto profilo e si riferisce invece ad un aspetto tipicamente finanziario, qual è quello concernente le modalità di finanziamento del servizio. Si delinea, pertanto, una non corretta equazione tra i servizi integralmente finanziati dal bilancio pubblico, che secondo questa impostazione sfuggono ad una valutazione in termini di mercato; e quelli invece che attingono le risorse necessarie al di fuori del circuito pubblico. La Corte pare, dunque, disconoscere le aspirazioni del terzo settore, ovvero di quelle organizzazioni sociali che si sostituiscono, in settori strategici, allo Stato ed agli enti pubblici evitando che la spesa per determinate attività gravino sulla collettività¹³.

Questo approdo conduce quindi la Corte ad affermare il principio secondo cui, nel caso in cui il giudice remittente verifichi che in concreto le attività di insegnamento svolte dalla congregazione anche mediante l'utilizzo della sala per convegni oggetto della contestata esenzione non sono sovvenzionate dallo Stato spagnolo, allora saremmo

¹² Par. 50 della sentenza in commento.

¹³ Sul regime tributario degli enti no-profit, cfr. ZIZZO, G., *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011.

in presenza di attività economiche; ciò che impone di valutare la legittimità dell'esenzione fiscale riconosciuta dal decreto del 2001 alla luce della disciplina sugli aiuti di Stato.

Si può dire che in questa affermazione stia il vero nodo problematico, da un punto di vista teorico, della sentenza in commento. Quello, in altri termini, che qualifica e condiziona ad un tempo la posizione assunta dalla Corte di giustizia, e sul quale si appuntano le considerazioni critiche che andremo in seguito a formulare. Il resto della motivazione della sentenza è infatti, a ben guardare, niente più che una conseguenza di tale assunto.

L'esenzione dall'imposta comunale spagnola viene, infatti, ritenuta selettiva, in quanto non avrebbe una applicazione generalizzata. Essa, invece, comporterebbe una deroga all'applicazione di detta imposta a favore solo di determinati enti religiosi, i quali perciò risulterebbero avvantaggiati rispetto agli altri operatori del sistema scolastico. L'esenzione, poi, costituirebbe un aiuto gravante sulle risorse statali, comportando «una diminuzione in misura corrispondente delle entrate del Comune»¹⁴. Infine, essa inciderebbe sulla concorrenza e minaccerebbe di falsare la concorrenza, essendo idonea - a prescindere cioè da una situazione di attualità - a diminuire l'opportunità per le imprese di altri Stati membri di penetrare sul mercato locale in presenza di un ente capace, proprio per effetto dell'agevolazione fiscale, di rendere «più attraente la fornitura dei suoi servizi di insegnamento rispetto a quella dei servizi offerti da istituti parimenti operanti sul medesimo mercato»¹⁵.

La Corte non risolve la questione se nel caso di specie l'esenzione goduta dalla congregazione sia o meno legittima alla luce delle disposizioni sugli aiuti di Stato: spetterà infatti al giudice del rinvio valutare le molteplici variabili in fatto dalle quali la sentenza fa dipendere l'esito. Tuttavia, essa pone con chiarezza un principio, con il quale i legislatori nazionali sono chiamati a confrontarsi: ovvero che qualsiasi ente, ancorché privo di finalità lucrative ed anche laddove ponga in essere attività che corrispondono a quelle tipiche dello Stato o di un ente pubblico, deve essere assimilato ad una impresa se svolge una attività consistente nell'offerta di beni o servizi sul mercato finanziandola con risorse in tutto o in parte private.

III. L'ANALOGIA CON L'ESENZIONE ICI DELLE SCUOLE ECCLESIASTICHE IN ITALIA

Ad una prima analisi, la vicenda e la soluzione offerte dalla Corte di giustizia nel caso *Betania* parrebbero richiamare la *querelle* che ha riguardato l'ordinamento fiscale italiano in relazione alla discussa esenzione ICI per gli edifici adibiti, tra l'altro, a sede di scuole gestite da enti religiosi cattolici¹⁶.

L'art. 7, primo comma lettera i), del D.Lgs. 504/1992 aveva previsto

¹⁴ Par. 76.

¹⁵ Par. 81.

¹⁶ Su tale vicenda, si vedano tra gli altri CASTALDI, L., "Riflessioni sparse sull'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992 e la Corte di cassazione", *Rassegna tributaria*, n. 3/2009, pp. 794 ss.; e TARIGO, P., "L'esenzione IMU-TASI degli enti non commerciali", *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, pp. 1093 e ss.

un'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali che fossero «*destinati esclusivamente*» a talune attività, tassativamente elencate dalla norma, ritenute dal legislatore meritevoli di sostegno¹⁷. Vi rientrava dunque, almeno in termini astratti, l'attività scolastica e di istruzione svolta da enti religiosi nei locali di propria pertinenza, a prescindere dal modo con cui essa fosse in concreto esercitata ed in particolare dalle modalità di finanziamento dei relativi costi.

Peraltro, in sede applicativa si manifestarono ben presto orientamenti non del tutto in linea con la lettera della disposizione: la giurisprudenza di legittimità, in particolare, sembrò più volte privilegiare una lettura restrittiva dell'esenzione in parola, sganciata dalla qualificazione soggettiva dell'ente che pone in essere l'attività e collegata invece alla natura non commerciale delle modalità di effettiva realizzazione di quest'ultima¹⁸.

In un contesto di tal genere, si produssero dunque due situazioni solo in parte connesse.

Sul versante interno, con due norme di interpretazione autentica di segno opposto (ciascuna approvata da una maggioranza di colore politico diverso, disvelando così il portato ideologico sotteso alla disciplina in questione) il legislatore cercò di ovviare alle incertezze interpretative alimentate in sede applicativa, stabilendo dapprima che l'esenzione concernesse gli immobili utilizzati per le attività elencate dalla norma «*a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse*»¹⁹. Successivamente, che invece il regime fiscale di favore avrebbe dovuto applicarsi solo nel caso di attività «*che non abbiano esclusivamente natura commerciale*»²⁰.

Sul piano europeo, la Commissione apriva un'indagine nei confronti dello Stato italiano, ipotizzando che siffatta esenzione si ponesse in contrasto con il divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE, favorendo in particolare alcuni enti non commerciali e segnatamente quelli di carattere religioso²¹. La posizione della Commissione appare del tutto coerente con le argomentazioni contenute nella sentenza *Betania*. Essa, infatti, criticava la normativa italiana in quanto consentiva di fruire dell'esenzione anche a enti non commerciali in relazione ad immobili adibiti in concreto ad attività di natura commerciale, ovvero svolte verso corrispettivo in concorrenza con altri operatori del settore²².

¹⁷ Secondo la norma, nella sua versione originaria, «*sono esenti dall'imposta (...) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222*».

¹⁸ Si allude, in particolare, alle due sentenze gemelle n. 14225 e n. 14226 del 2015 della Cassazione, nelle quali si trova affermato il principio -peraltro desumibile da numerosi precedenti- che l'esenzione ICI spetta solo in relazione agli immobili destinati ad attività di culto, salvo che essi siano destinati allo svolgimento con modalità non commerciali di una delle attività elencate nel citato art. 7.

¹⁹ Art. 7, comma 2-bis, del D.L. 203/2005.

²⁰ Art. 39 del D.L. 223/2006. Si veda sul punto MASTELLONE, P., "Religion and Taxation in Italy: The Principle of Laïcité and Compliance with EU Law", *European Taxation*, n. 8/2013, pp. 378 e ss.

²¹ Lettera C(2010) 6960 della Commissione al Ministro degli Esteri della Repubblica Italiana del 12 ottobre 2010.

²² Al par. 38 della lettera, la Commissione osserva che non può escludersi la natura economica delle attività elencate, ai fini dell'esenzione ICI, dall'art. 7, lettera i). Con riguardo alle attività didattiche, si legge che né la previsione di obblighi di accesso tali da rendere le scuole private paritarie rispetto a quelle

Ebbene, proprio per sfuggire ad un assai probabile procedimento per infrazione, il legislatore italiano è nel frattempo intervenuto. Con l'art. 91-bis del D.L. 1/2012 esso ha infatti riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo ai fini del suo godimento l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità «*non commerciali*»²³. Pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi. Il decreto attuativo approvato dal Governo ha a sua volta chiarito che tali modalità sono quelle «*prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà*»²⁴.

È in questo brano che si coglie la peculiarità della vicenda italiana rispetto a quella oggetto della sentenza in commento. Per quanto, infatti, il riferimento ora alle modalità di effettuazione del servizio paia anticipare la posizione espressa dalla Corte di giustizia in *Betania*, il contesto appare profondamente differente. Ciò si desume dal tenore della Relazione governativa di accompagnamento al provvedimento, nella quale nessun cenno viene fatto alle modalità di finanziamento dei servizi in questione, che possono dunque prevedere il concorso degli utenti ed altresì comportare un avanzo di gestione. Al contrario, si valorizza la natura dell'attività in questione e la sua sussumibilità tra quelle che sono proprie dello Stato e degli enti pubblici²⁵. Secondo il governo, lo svolgimento di una attività -come quella scolastica- avente una indubbia natura pubblicistica implica che le modalità siano *ex se* non commerciali, a prescindere dalla sussistenza di uno scopo di lucro avente ad oggetto utili destinati tuttavia ad essere reinvestiti per il miglioramento del servizio medesimo.

Appare significativo che, a seguito di tale modifica normativa, la Commissione abbia deciso di archiviare la procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano²⁶. La Commissione ha infatti considerato che la qualificazione delle attività agevolate non sia indifferente nel giudizio di conformità del trattamento fiscale di favore rispetto alle disposizioni sugli aiuti di Stato: anzi, essa ha in qualche modo condiviso la posizione espressa dal governo circa il connotato *naturalmente* non commerciale di quei servizi che enti non commerciali svolgono nell'interesse pubblico affiancandosi così a quelli messi a disposizione della collettività dallo Stato e da altri enti pubblici.

È facile cogliere la novità, rispetto alla vicenda italiana, della posizione adottata nella sentenza in commento. Secondo la Corte di giustizia, infatti, l'eventuale natura pubblicistica delle funzioni svolte da enti non commerciali è irrilevante, così come non viene in considerazione destinazione *interna* degli eventuali avanzi di gestione (e dunque in sostanza l'assenza di un fine di lucro). La Corte assume, perciò, un approccio

pubbliche, né l'esigenza che eventuali avanzi di gestione siano integralmente reinvestiti costituiscono requisiti tali «*da escludere la natura economica dell'attività*».

²³ Si veda l'analisi di SELICATO, P., «L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi», *federalismi.it*, n. 2/2012.

²⁴ Art. 1, comma 1, lettera p), del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2012, n. 200.

²⁵ Se ne veda la descrizione in SELICATO, P., *op. ult. cit.*, p. 18.

²⁶ Decisione della Commissione del 19 dicembre 2012, C(2012) 9461.

assai più restrittivo di quello manifestato dalla Commissione UE nel caso italiano, finendo per privilegiare l'ottica di mercato su quella di tipo funzionale e pervenendo in tal modo ad una eccessiva estensione dell'ambito applicativo della disciplina degli aiuti di Stato e ad una conseguente contrazione delle scelte di politica fiscale degli Stati membri.

IV. L'AVANZATA DEL "PRIVATO SOCIALE" E L'INEVITABILE CONTRAZIONE DELL'AMBITO APPLICATIVO DEGLI AIUTI DI STATO

La restrizione delle politiche fiscali degli Stati a sostegno del "privato sociale", realizzato dalla sentenza *Betania*, non convince. La Corte di giustizia, che pure in tempi recenti è stata motrice dell'espansione del diritto dell'Unione europea e dei diritti (anche e soprattutto) sociali ad esso correlati²⁷, ha effettuato in questo caso una decisa frenata, nonostante l'importanza assunta di recente negli ordinamenti nazionali dalle forme di organizzazione dei privati nello svolgimento di attività di interesse pubblico.

In effetti, la Corte fornisce una chiave interpretativa secondo la quale una attività posta in essere da un soggetto privato deve essere assimilata a quella d'impresa, ai fini dell'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, prescindendo non solo dalla natura dell'ente - e quindi dalle motivazioni che lo muovono e che potrebbero essere, come nel caso deciso dalla sentenza in commento, del tutto avulse da una normale logica di mercato -; ma altresì dalla funzione che quella attività persegue nel contesto dell'organizzazione sociale e politica dello Stato. Dando importanza solo all'esistenza di un lucro oggettivo e, dunque, alle modalità di finanziamento dell'attività medesima, la Corte di giustizia finisce per mettere sullo stesso piano i privati che, per quanto legittimamente, la svolgono al fine di averne un vantaggio economico e gli enti che, al contrario, non solo non manifestano un intento di tal genere ma anzi intendono affiancarsi ai soggetti pubblici nel fornire un servizio di interesse della collettività.

Giudicare un'attività di impronta sociale come quella legata all'istruzione alla luce dei principi del libero mercato e delle logiche imprenditoriali che li sottendono va contro la recente tendenza a valorizzare la sussidiarietà orizzontale²⁸ e, quindi, quelle

²⁷ Sul ruolo propulsivo della Corte di giustizia per l'ordinamento europeo, si vedano -con particolare riferimento alla materia tributaria- CHITI, M.P., "The role of the European Court of Justice in the development of general principles and their possible codification", *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 3-4/1995, pp. 661 e ss.; e SACCHETTO, C., "Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di giustizia UE in materia di imposte dirette", *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura* (a cura di Uckmar), Cedam, Padova, 2007, pp. 45 e ss.

²⁸ La bibliografia in tema di sussidiarietà orizzontale è molto vasta. Senza pretesa di esaustività, si vedano ALBANESE, A., "Il principio di sussidiarietà orizzontale: autonomia sociale e compiti pubblici", *Diritto pubblico*, n. 1/2002, pp. 51 e ss.; ANTONINI, L., "Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2000, I, pp. 110 e ss.; ARENA, G., "Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118 u.c. della Costituzione", *Studi in onore di Giorgio Berti*, Jovene, Napoli, 2005, I, pp. 179 e ss.; GRIMALDI, L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, Cacucci, Bari, 2006; SALERNO, G., *Servizi di interesse generale e sussidiarietà orizzontale fra ordinamento costituzionale e ordinamento dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2010. Nella dottrina tributaristica, cfr. GALLO, F.,

forme di organizzazione di privati che svolgono servizi di natura pubblicistica affiancandosi all'ente pubblico o talvolta addirittura sostituendosi ad esso. Una tendenza che, per certi aspetti, deriva da una vera e propria necessità per molti Stati che, in conseguenza della crisi economica, vedono moltiplicarsi le richieste di interventi di *welfare* ma allo stesso tempo non dispongono delle risorse per farvi fronte direttamente. In un contesto come questo, ci si colloca al di fuori dell'ottica di impresa, trattandosi di attività pubblicistiche che lo Stato non svolge direttamente e che conferisce perciò ai privati, agevolandoli mediante esenzioni fiscali o altre norme tributarie di favore²⁹.

Va in sostanza preso atto che diverse sono oggi le modalità attraverso le quali lo Stato realizza le proprie funzioni nell'interesse dei consociati. Quella classica, nella quale i privati, nell'adempire al proprio dovere fiscale, forniscono ai soggetti pubblici le risorse con le quali questi ultimi svolgeranno le attività necessarie per il benessere collettivo. E quella alternativa, nella quale invece alcuni privati "attivi" si sobbarcano parte di quelle attività, facilitati da un vantaggio fiscale: cosicché lo Stato, pur rinunciando ad una parte del gettito - quello corrispondente all'agevolazione concessa - acquisisce tuttavia un servizio che ridonda a vantaggio dell'intera collettività e del quale è correlativamente sgravato³⁰.

Anzi, se vogliamo uno *scambio* di tal genere finisce per generare una maggiore utilità per il settore pubblico: nel caso, infatti, in cui il servizio (ad esempio scolastico) fosse stato svolto direttamente dal soggetto pubblico, questi avrebbe potuto investire un importo pari al gettito dell'imposta, laddove sia invece il privato a farsene carico l'investimento è pari all'imponibile. Conseguentemente, se è vero che la collettività *paga* l'ammontare dell'imposta che, essendo oggetto di agevolazione, non viene incassata, tuttavia non solo essa viene integralmente veicolata sul bene o sul servizio da parte del privato, ma addirittura su di esso affluisce un *surplus* che rappresenta il vero e proprio apporto del privato.

Risulta discutibile l'affermazione della Corte secondo cui saremmo in presenza di un aiuto consistente nella messa a disposizione di risorse statali³¹: al contrario, si ha solo un mutamento qualitativo di ciò di cui può disporre lo Stato, il quale rinuncia ad un gettito atteso ma acquisisce un servizio che altrimenti avrebbe dovuto finanziare impiegando proprio quel gettito. Per quanto la formula del "baratto amministrativo" di recente coniata nell'ordinamento italiano³² appaia non del tutto adatta in un contesto

"L'applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune", *Rassegna tributaria*, n. 2/2014, pp. 222 e ss.

²⁹ Parla di un vero e proprio «dilemma» al riguardo BARNARD, C., "Eu Citizenship and the Principle of Solidarity", M. DOUGAN, E. SPAVENTA (eds.), *Social Welfare and EU Law. Essays in European Law*, Oxford/Portland, 2005, pp. 157 e ss., p. 161.

³⁰ Cfr. ancora SELICATO, P., *op. ult. cit.*, p. 4.

³¹ Par. 76 della sentenza *Betania*: «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».

³² Ci si riferisce all'art. 190 del D.L. 50/2016 (codice degli appalti), che così recita: «Gli enti territoriali definiscono con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano

quale quello di cui ci stiamo occupando, essa è comunque utile per comprendere che l'assetto pensato dal legislatore nazionale in casi come quello oggetto della sentenza *Betania* implica un saldo neutro (o addirittura, come si è visto, positivo) per le casse pubbliche, impedendo così di configurare quell'impiego di risorse pubbliche che caratterizza il regime degli aiuti di Stato.

Al contrario, trattandosi di un modo diverso per lo svolgimento di una funzione pubblica, appare evidente che ci si trova al di fuori delle regole (e delle logiche) del mercato, divenendo pertanto irragionevole pretendere di sottoporre le misure fiscali a sostegno di un tale assetto alla disciplina degli aiuti di Stato. Del resto, quest'ultima serve proprio per evitare che risorse pubbliche vengano direttamente o indirettamente veicolate a soggetti privati in modo da favorire talune imprese o talune produzioni a danno di altre, falsando così la concorrenza. Nel caso deciso dalla Corte di giustizia siamo invece al cospetto di una situazione affatto diversa, nella quale lo Stato non fa altro che aiutare in sostanza se stesso, agevolando lo svolgimento da parte di un terzo di una attività che altrimenti avrebbe dovuto realizzare (e pagare) in prima persona.

Uno spunto in tal senso può forse rintracciarsi nel brano della sentenza *Betania* nel quale la Corte riconosce che un trattamento differenziato tra le imprese può essere nondimeno compatibile con il diritto UE nel caso in cui esso derivi «*dalla natura o dalla struttura del sistema in cui dette misure si inseriscono*», scaturendo «*dai principi fondamentali o direttivi del sistema fiscale*» del singolo Stato membro³³. Tale espressione potrebbe forse interpretarsi nel senso che anche per la Corte, laddove le attività destinatarie di una agevolazione fiscale siano parte dell'organizzazione pubblica e si inseriscano pertanto nella sua struttura, saremmo al di fuori dell'orizzonte prettamente economico con la conseguente impossibilità di valutare siffatta misura fiscale con il metro degli aiuti di Stato. Come si è osservato, sarebbe arduo sostenere che gli attori del terzo settore, impegnati a fianco delle istituzioni pubbliche dello Stato per migliorare l'offerta dei servizi a vantaggio della collettività, non si inseriscano come parte integrante nella struttura della gran parte degli Stati economicamente più evoluti.

L'apertura che si rinviene nella sentenza in commento potrebbe, pertanto, rivelarsi feconda nella direzione che si è tentato di delineare, per quanto nel merito la Corte - oltre a non sviluppare affatto tale punto - si sia di fatto collocata in una posizione decisamente difforme rispetto a quella auspicata.

V. CONCLUSIONI: L'ESIGENZA DI UN RIPENSAMENTO DEI CONFINI DELLA DISCIPLINA EUROPEA SUGLI AIUTI DI STATO

La sentenza *Betania* segna dunque un arretramento nell'attitudine della Corte di giustizia a valorizzare le istanze sociali all'interno degli Stati membri e le correlate misure (anche fiscali) che i legislatori nazionali possono introdurre per sostenerle. La

riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa». Come si vede, alla base dell'istituto -peraltro avente una portata piuttosto circoscritta- sta l'idea di uno scambio tra lo svolgimento di un intervento di interesse pubblico da parte del privato e l'applicazione di una misura agevolativa di carattere fiscale.

³³ Parr. 71 e 72 della sentenza.

lettura delle motivazioni della pronuncia rivela l'intento di privilegiare le ragioni del mercato rispetto a quelle che giustificano (ancor più in tempo di crisi) un coinvolgimento dei privati nello svolgimento di funzioni di rilievo pubblico. Pare difficile ritenere che la Corte non si sia neppure posta la questione della rilevanza del privato-sociale nell'organizzazione dei moderni Stati sociali: ha piuttosto verosimilmente prevalso il timore di offrire una legittimazione troppo ampia a fenomeni ancora in divenire, non sempre agevolmente inquadrabili sotto l'aspetto del fondamento giuridico e dei conseguenti regimi di responsabilità, alimentando così il rischio di forme di abuso o approfittamento.

Si tratterebbe, se davvero fosse questa la ragione della posizione assunta dalla Corte, di motivi in astratto condivisibili, ma la cui estrinsecazione concreta rischia non di penalizzare il concorso dei privati alle funzioni proprie dello Stato con negative ricadute sul benessere sociale dei cittadini europei. Vi sono, del resto, casi nei quali la possibilità di un uso distorto delle agevolazioni fiscali per finalità solo apparentemente altruistiche potrebbe essere esclusa *a priori* proprio per la natura degli enti coinvolti. È ciò che può dirsi con riferimento ad enti religiosi, come quelli coinvolti nel caso *Betania*, che verosimilmente svolgerebbero i servizi di cui si trattasi (ad esempio quelli scolastici) a prescindere dall'agevolazione fiscale, costituendo essi parte della loro vocazione istituzionale. D'altra parte, sarebbe sufficiente imporre a ciascuno Stato di prevedere, al di fuori di tali casi, adeguati strumenti di verifica e correlati sistemi di responsabilità, come accade già in altri settori³⁴.

L'esperienza italiana può offrire un valido riferimento. Già l'art. 118 della Costituzione riconosce l'esigenza che lo Stato e gli altri enti pubblici favoriscano «l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà», collocando perciò saldamente le misure fiscali a sostegno di tale assetto nell'ambito della struttura del sistema normativo italiano cui la Corte fa riferimento per giustificare normative di carattere selettivo. Come dimostrano le molteplici discipline che si sono susseguite in tempi recenti a sostegno dell'intervento dei privati nel sociale, prevedendo l'applicazione di regimi fiscali di favore sia per i soggetti direttamente impegnati sia per coloro che intendano sostenerne finanziariamente le attività³⁵, lo strumento fiscale

³⁴ Va osservato che la Nota tecnica del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel commentare l'emendamento proposto dal Governo in sede di conversione del D.L. 1 del 2012 e concernente proprio l'esenzione IMU di cui all'art. 91-bis, ha dato espressamente atto che «il sistema dei controlli posti in essere per quanto di rispettiva competenza dalla Amministrazione finanziaria e dal Ministero dell'interno rappresenta comunque un valido presidio per contrastare fenomeni elusivi ed abusi nella fruizione dell'agevolazione» (prot. 18117 del 1° marzo 2012).

³⁵ Esempio di tale attenzione è il Codice del Terzo Settore di recente introdotto dal D.Lgs. 117/2017 in attuazione della legge delega per la riforma del "terzo settore" (legge 106/2016). Da un lato, infatti, si prevede che una serie di soggetti privati (le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, secondo quanto stabilito nell'art. 4) siano chiamati a svolgere una serie di "attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale", elencate nell'art. 5. Dall'altro, vengono introdotte molteplici agevolazioni fiscali tanto per gli enti del terzo settore (determinazione forfettaria del reddito d'impresa

rappresenta un mezzo per attuare l'assetto di interessi prefigurato proprio dalla citata disposizione costituzionale, collocandosi pienamente nella fisiologia dell'ordinamento fiscale e pertanto non potendo rappresentare una eccezione rispetto ad esso.

Una plastica rappresentazione di tale approccio si rinviene nella scelta, già ricordata, del legislatore italiano di riservare l'esenzione dall'IMU agli immobili destinati allo svolgimento di attività aventi un rilevante impatto sociale purché svolte con modalità non commerciali. Si tratta di una scelta che inevitabilmente collega il regime agevolato con il perseguimento di finalità di interesse collettivo (quindi connotate in senso solidaristico), così come peraltro era già stato riconosciuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze allorquando aveva indicato l'esigenza di privilegiare quelle attività nelle quali «*siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza) ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione*»³⁶.

Si tratta di prendere atto che vi sono attività che, per quanto svolte da privati, si sottraggono ad una valutazione basata sul mercato in quanto protese a realizzare obiettivi solidaristici prevalenti rispetto a qualsiasi movente di carattere egoistico. Con la naturale conseguenza che risulta tagliato alla radice ogni collegamento con il regime di cui all'art. 107 TFUE.

L'atteggiamento di favore con il quale la Commissione UE aveva accolto tale orientamento, archiviando la procedura di infrazione avviata nei confronti dello Stato italiano, stride dunque con l'approccio di segno contrario manifestato dalla Corte di giustizia in *Betania*. È auspicabile che anche i giudici del Lussemburgo accolgano una visione più protesa a valorizzare i caratteri sociali della costruzione europea. Il recente dibattito sulla riforma del sistema delle risorse proprie dell'Unione va proprio in questa direzione, dal momento che le varie proposte oggi in discussione assumono come riferimento necessitato proprio l'esigenza di dotare l'Unione di adeguate risorse per meglio soddisfare le richieste di *welfare* cui gli Stati singolarmente non sono adeguatamente in grado di rispondere. Tale posizione presuppone, peraltro, che il diritto UE - prima ancora di svilupparsi direttamente in questa direzione - si preoccupi di valorizzare le politiche statali a favore del coinvolgimento dei privati nel perseguimento degli obiettivi sociali³⁷.

Da questo punto di vista, una applicazione troppo rigorosa delle regole della

relativamente ai ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali), quanto per coloro che intendano effettuare erogazioni liberali a loro vantaggio (c.d. social bonus).

³⁶ Circolare n. 2/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 gennaio 2009.

³⁷ Se c'è una lezione che la crisi globale ha impartito è invece quella di marginalizzare le ragioni dell'economia e della finanza nelle scelte politiche dei governi. Non si tratta di negarne, entro certi limiti, l'importanza; ma esse devono rappresentare solo una parte degli interessi che lo Stato deve perseguire, senza poter prevalere - come accaduto nell'esperienza recente - sugli altri. Si tratta di un convincimento che sta prendendo forza anche nelle posizioni politiche dei *leaders* europei. Così, il presidente francese Macron, appena eletto, ha affermato che «*la mia elezione è l'inizio del rinascimento francese ed europeo: bisogna ripartire da un'Europa che protegga i suoi cittadini*» (*Repubblica*, 22 giugno 2017, p. 13). Va quindi recuperata la dimensione sociale dell'intervento pubblico. Si osserva che, proprio nel contesto europeo, «*la forma di pensiero che ora nuovamente ci serve è quella insieme propria del pensiero comunitario e del pensiero sociale*» (TREMONTI, *Uscita di sicurezza*, Mondadori, Milano, 2012, p. 155), aggiungendo programmaticamente che la ciò deve tradursi in un'azione che «*contenga, sviluppi e promuova l'idea del bene comune, così di nuovo facendo pieno riferimento alla famiglia, alle comunità, allo Stato*» (*ibid.*, p. 156).

concorrenza - come quella realizzata dalla sentenza *Betania* - rischia di inaridire lo sviluppo dell'ordinamento europeo verso approdi ulteriori (ed auspicabili) rispetto a quelli, tipici delle sue origini, legati alla mera creazione di un mercato comune.

BIBLIOGRAFIA CITATA

-ALBANESE, A., "Il principio di sussidiarietà orizzontale: autonomia sociale e compiti pubblici", *Diritto pubblico*, n. 1/2002, pp. 51 e ss.

-ANTONINI, L., "Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare Society", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2000, I, pp. 110 e ss.

-ARENA, G., "Il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118 u.c. della Costituzione", *Studi in onore di Giorgio Berti*, JOVENE, NAPOLI, 2005, I, pp. 179 e ss.

-BARNARD, C., "Eu Citizenship and the Principle of Solidarity", DOUGAN, M., SPAVENTA, E., (EDS.), *Social Welfare and EU Law. Essays in European Law*, Oxford/Portland, 2005, pp. 157 e ss.

-CASTALDI, L., "Riflessioni sparse sull'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992 e la Corte di cassazione", *Rassegna tributaria*, n. 3/2009, pp. 794 ss.

-CHITI, M.P., "The role of the European Court of Justice in the development of general principles and their possible codification", *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 3-4/1995, pp. 661 e ss.

-DEL FEDERICO, L., "Agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 3/2006, pp. 19 e ss.;

-FORT, E., "EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach", *European Taxation*, n. 9/2017, pp. 370 e ss.

-FICHERA, F., "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1998, I, pp. 84 e ss.

-GALLO, F., "L'applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune", *Rassegna tributaria*, n. 2/2014, pp. 222 e ss.

-GRIMALDI, L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, Cacucci, Bari, 2006

-INGROSSO, M., TESAURO, F., (A CURA DI), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009

-MASTELLONE, P., "Religion and Taxation in Italy: The Principle of Laïcité and Compliance with EU Law", *European Taxation*, n. 8/2013, pp. 378 e ss.

-MICHEAU, C., "Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation", *European Taxation*, n. 5/2012, pp. 210 e ss.

-PEVERINI, L., "La nozione di impresa", SALVINI, L., (A CURA DI), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, pp. 157 e ss.

-QUINGLEY, J., "The notion of State aid in the EEC", *European Law Review*, n. 13/1988, p. 242 e ss.

-SALERNO, G., *Servizi di interesse generale e sussidiarietà orizzontale fra ordinamento costituzionale e ordinamento dell'Unione europea*, Giappichelli, Torino,

2010

-SALVINI, L., (A CURA DI), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova,

2007

- SACCHETTO, C., “Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di giustizia UE in materia di imposte dirette”, *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura* (a cura di Uckmar), Cedam, Padova, 2007, pp. 45 e ss.

-SACCHETTO, C., DORIGO S., “Contrasta con il diritto della UE l’indeducibilità delle donazioni ad enti di ricerca non residenti”, *Corriere tributario*, n. 3/2012, pp. 188 e ss.

-SELICATO, P., “Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell’imposizione immobiliare”, *Rivista di diritto tributario*, 1994, I, pp. 379 e ss.

-SELICATO, P., “L’imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi”, *federalismi.it*, n. 2/2012

-TARIGO, P., “L’esenzione IMU-TASI degli enti non commerciali”, *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, pp. 1093 e ss.

-TREMONTI, *Uscita di sicurezza*, Mondadori, Milano, 2012

-VANISTENDAEL, F., (ED.), *Taxation of Charities*, IBFD, Amsterdam, 2015

-ZIZZO, G., *La fiscalità del terzo settore*, Giuffré, Milano, 2011