

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E
POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE E TRIBUTARIE

GLI AIUTI FISCALI TRA POTESTA' TRIBUTARIA NAZIONALE E VINCOLI COMUNITARI

Coordinatore
Chiar.mo Prof.
Raffaele Perrone Capano

Candidata
Dott.ssa
Chiara Fontana

XVIII Ciclo

INDICE

Premessa >> 7

CAPITOLO I

LA NOZIONE COMUNITARIA DI AIUTO DI STATO: *RATIO* DELLA DISCIPLINA ED INDIVIDUAZIONE DELLA FATTISPECIE

1. La <i>ratio</i> della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato: l’instaurazione di un mercato aperto e concorrenziale	>> 18
2. Gli interessi coinvolti nella disciplina degli aiuti di Stato	>> 26
3. Il quadro sistematico della disciplina degli aiuti di Stato	>> 30
3.1 La nozione di aiuto di Stato: individuazione della fattispecie	>> 32
3.2 Gli “ <i>effetti sensibili</i> ” sul mercato infracomunitario	>> 47
3.3 Le forme degli aiuti	>> 53
4. Le deroghe al principio d’incompatibilità	>> 58
5. Gli aiuti di Stato nei servizi d’interesse economico generale	>> 68
6. Il controllo di compatibilità degli aiuti	>> 73
7. Libera concorrenza e riequilibrio territoriale nella disciplina degli aiuti di Stato	>> 96

CAPITOLO II

GLI AIUTI FISCALI: DISCIPLINA COMUNITARIA

1. Le misure di agevolazione fiscale nel quadro del diritto europeo in materia di aiuti di Stato	>> 101
2. Armonizzazione e discriminazione fiscale	>> 104

3. Il divieto di aiuti fiscali	>> 112
4. Aiuti di Stato ed istituti fiscali	>> 120
5. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali	>> 127
6. Il principio di capacità contributiva come misura internazionale di uguaglianza tributaria	>> 129
7. La valenza interpretativa delle deroghe al divieto di aiuti fiscali	>> 133
8. Considerazioni conclusive	>> 136

CAPITOLO III

ORDINAMENTI FISCALI NAZIONALI E DIVIETO DI AIUTI DI STATO

1. Ordinamento tributario italiano; agevolazioni fiscali e Unione europea >> 139	
2. Profili delle agevolazioni fiscali in Italia	>> 150
3. Agevolazioni in materia di <i>Irap</i> e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato	>> 159
4. Riforma del Titolo V della Costituzione, concorrenza fiscale ed aiuti di Stato	>> 168
5. Autonomie territoriali e divieto di aiuti fiscali	>> 174
5.1 La potestà tributaria della Regione siciliana tra regionalismo, federalismo e vincoli comunitari	>> 180
5.2 L'esperienza dei Paesi Baschi	>> 184
5.3 Il "modello irlandese"	>> 192
6. La fiscalità di vantaggio alla luce dei nuovi orientamenti della Commissione europea	>> 196
6.1 La fiscalità di vantaggio in Italia: vincoli di sistema e brevi considerazioni prospettive	>> 204

CAPITOLO IV

LA FUNZIONE “QUASI NORMATIVA” DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E DELLA COMMISSIONE IN MATERIA DI AIUTI FISCALI

1. Divieto di aiuti di Stato e misure fiscali nella prassi della Commissione C.E.: l'efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni “negative”
>> 212

2. La funzione “quasi normativa” della Corte di Giustizia delle comunità europee >> 219

3. Profili problematici dell'adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle decisioni della Commissione CE ed alle sentenze della Corte di Giustizia >> 225

3.1. Il recupero degli aiuti illegalmente corrisposti >> 227

3.2 Cenni in tema di evoluzione giurisprudenziale del legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato >> 231

4. La tutela da parte del giudice nazionale secondo la giurisprudenza comunitaria >> 235

5. Brevi considerazione sull' efficacia diretta degli aiuti e il sistema legale italiano >> 241

5.1 Norme fiscali configgenti con l'efficacia diretta >> 244

Conclusioni >> 246

Bibliografia >> 258

Giurisprudenza comunitaria >> 288

Giurisprudenza nazionale >> 292

Premessa

La fiscalità costituisce, indubbiamente, uno dei tratti caratterizzanti dei sistemi istituzionali, in quanto vale a denotare un potere essenziale per l'attuazione concreta delle funzioni che si ricollegano alla sovranità¹.

Quest'ultima si esprime, nelle democrazie costituzionali e pluraliste, attraverso poteri regolatori degli interessi primari e dei bisogni di vita della collettività, in base a una logica di bilanciamento e ponderazione dei conflitti di interesse, che comporta il passaggio necessario attraverso la gestione delle risorse finanziarie, quale strumento imprescindibile per la realizzazione dei fini generali perseguiti.

Risulta, pertanto, pacifico che il potere tributario rappresenti uno degli attributi più intimi della sovranità, atto a caratterizzarla da un punto di vista ideologico.

Invero, la relazione tra sovranità e fiscalità assume forme e contenuti diversi negli assetti costituzionali degli Stati europei; nell'ambito dei quali, emerge, tuttavia, con chiarezza, l'antinomia tra valori collettivi, ascrivibili ad esigenze di tutela e sviluppo della comunità generale; e valori individuali, riferiti alla difesa e alla promozione dei diritti e delle libertà dell'individuo.

In tale prospettiva, si potrebbe addirittura affermare che la fiscalità realizza una sorta di condizione trascendentale della vita in comune, funzionale al raggiungimento degli snodi fondamentali della costellazione di valori definita sul piano costituzionale, quanto alla auto-realizzazione della personalità di ciascun individuo, all'interno della comunità.

Nel percorso diacronico della storia costituzionale moderna si è, infatti, rilevata una sostanziale connessione tra l'idea di sovranità, accolta in ambito costituzionale e l'impostazione generale della fiscalità.

L'esercizio dei poteri normativi in materia tributaria è stato, così, tradizionalmente, attribuito alle competenze parlamentari, ad indicare una

¹ Per un inquadramento generale della relazione tra fiscalità e sovranità, con specifico riferimento all'evoluzione degli ordinamenti giuridici degli Stati europei, si rimanda a: ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

chiara connessione tra la sovranità democratica e popolare e la regolazione del fenomeno impositivo. Tali considerazioni, pur valide su di un piano generale, assumono, tuttavia, un diverso significato, alla luce dell'avvento dell'ordinamento comunitario.

Invero, il processo di integrazione europeo² si è determinato, storicamente, a seguito di un percorso lungo ed articolato, in cui, alle finalità essenzialmente economiche enucleabili, agevolmente, dal Trattato CEE, si sono, progressivamente, affiancati obiettivi ulteriori, riconducibili all'avvio di una unione politica e monetaria.

Ne è derivata l'espansione delle competenze comunitarie, cui sono stati affidati compiti rivolti a promuovere ed assicurare: a) lo sviluppo equilibrato delle attività economiche nel rispetto dell'ambiente; b) la convergenza dei risultati economici; c) il perseguimento di un'elevata occupazione e protezione sociale; d) il miglioramento della qualità della vita e la coesione sociale, a vantaggio delle regioni meno favorite; e) la solidarietà tra gli Stati membri, anche attraverso meccanismi di contribuzione finanziaria, a favore delle regioni meno sviluppate.

Il perseguimento di tali obiettivi, connotati da un elevato valore simbolico, ma fortemente ancorati all'idea di una centralità del processo di cooperazione, da realizzare sul piano dello sviluppo economico, ha determinato la progressiva abdicazione, degli Stati membri, dall'esercizio di funzioni tradizionalmente legate alla sovranità nazionale.

In siffatto contesto, la stessa disciplina fiscale comunitaria risponde a logiche che si discostano, notevolmente, dalle direttrici di sviluppo del diritto tributario moderno; essa, infatti, svincola la fiscalità dal suo potenziale carico ostruttivo, rispetto alla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali, per proporsi come un sistema di regole neutrali verso il mercato ed il libero gioco delle forze economiche.

² Sulla ricostruzione dell'integrazione economica come un processo distinto in una molteplicità di fasi, destinate succedersi, progressivamente, si veda la consolidata teoria di BALASSA B., *The theory of economic integration*, Londra, 1961, in cui si individuano ben cinque fasi: 1) zona di libero scambio; 2) unione doganale; 3) mercato comune; 4) unione economica; e 5) integrazione economica piena.

Tale sistema risulta totalmente estraneo a quei valori della tradizione costituzionale europea³ che caratterizzano la dialettica di fondo del fenomeno tributario, adempiendo, piuttosto, ad una funzione “negativa”, destinata a limitare e contenere gli effetti distorsivi della fiscalità e non, anche, ad incidere “positivamente” sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito.

Le norme tributarie comunitarie mirano, così, fondamentalemente, a contenere la sovranità tributaria degli Stati membri, senza sostituirsi ad essa, attraverso l’affermazione di valori e regole ulteriori.

In proposito, autorevole dottrina parla di un “*anti-sovrano*”⁴ che annulla la sovranità fiscale altrui, senza sostituirla con una sovranità propria, con ciò determinando una sorta di “*terra di nessuno*”, priva di valori di riferimento⁵.

Si realizza, in tal modo, un modello di integrazione negativa che “ortopedizza” gli ordinamenti fiscali nazionali, espungendo le norme che pregiudichino le finalità di neutralizzazione della lèva fiscale, nei confronti del mercato e della concorrenza⁶.

Ed è, proprio, nei principi dell’“unità di mercato” e delle quattro libertà fondamentali che vanno ricercati i valori fondanti dell’U.E. .

Essi esprimono, infatti, l’esigenza di promuovere un abbattimento delle barriere fisiche e delle restrizioni giuridiche che segnano la divisione tra Stati nazionali, al fine di favorire un’integrazione essenzialmente economica e commerciale.

In siffatta prospettiva, la costituzione economica europea potrebbe considerarsi come la prima fase di un più vasto processo di integrazione politica e costituzionale tra Stati, che muove dalla “destrutturazione” della sovranità nazionale, attraverso l’abbattimento delle barriere doganali e protezionistiche, piuttosto che come l’epicentro di una politica liberista.

³ MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 35 ss.

⁴ BORIA P., *L'anti-sovrano*, Torino, 2004.

⁵ Così BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Il Sole 24 Ore, 2005, p. 27.

⁶ In tal senso, BORIA P., *op.ult. cit.*, p. 27.

Ad ogni modo, la fiscalità rappresenta uno strumento irrinunciabile per garantire la corretta attuazione dei principi fondanti l'Unione europea. Il sottofondo culturale della disciplina del potere tributario ivi configurata è da ricercarsi nella dottrina economica che afferma il principio della neutralità⁷.

Quest'ultimo può assumere molteplici aspetti, potendosi configurare come criterio di regolazione delle politiche fiscali, tanto dal punto di vista di chi effettui transazioni commerciali o finanziarie in uscita, quanto di chi le compia in entrata⁸.

In entrambe le ipotesi, la variabile fiscale è considerata in termini fondamentalmente negativi, come fattore suscettibile di determinare distorsioni rispetto alla "capacità naturale" di funzionamento del mercato; e, dunque, quale elemento ostativo da circoscrivere, se non, addirittura, da eliminare⁹.

Tale impostazione teorica è stata assunta a fondamento delle decisioni comunitarie, in merito alla regolazione del fenomeno impositivo.

In tal senso, appare esemplare il Rapporto Ruding, in cui si è apertamente manifestato il convincimento che l'obiettivo primario dell'U.E., in materia fiscale, consista nella eliminazione delle distorsioni e delle inefficienze determinate dai singoli sistemi fiscali nazionali, rispetto alla piena efficienza allocativa delle risorse produttive.

Dopo avere, sia pure, brevemente esaminato il *background* teorico della fiscalità comunitaria, appare opportuno soffermarsi sui criteri

⁷ Per un'analisi delle teorie economiche sulla neutralità, con specifico riferimento ai processi di integrazione comunitaria, si veda: AA.VV., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 44 ss.

⁸ Si è, così, parlato sia di *capital export neutrality*, sia di *capital import neutrality*. La dottrina economica ha puntualizzato, in proposito, che tali forme possono essere adottate, contestualmente, dai singoli Stati solo allorché i singoli sistemi fiscali nazionali mostrino una fondamentale identità; il che è una mera astrazione teorica.

Al riguardo, MUSGRAVE R.A., *Fiscal systems*, Yale university press, New Haven, 1969; ID., *Criteria for foreign tax credit*, in AA.VV., *Corporate tax harmonisation and economic efficiency*, Londra, 1989.

⁹ Sui temi dell'integrazione fiscale transnazionale, si veda: LUPI R., *L'amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, p. 1129, in cui l'Autore rileva come l'integrazione europea e, più generalmente, la globalizzazione suggeriscano l'accoglimento di criteri di tassazione altri rispetto alla capacità contributiva.

normativi elaborati per la definizione del fenomeno impositivo, nell'ambito dell'U.E. .

Il relativo quadro assiologico può, infatti, essere definito attraverso un'analisi della disciplina comunitaria di primo livello, verificando l'esistenza di principi generali della materia tributaria, suscettibili di concorrere alla definizione degli scopi fondamentali dell'U.E.

L'attenzione deve fermarsi, in primo luogo, sull'art. 3, punto *a*), del Trattato U.E., in cui è fissato il divieto di istituire dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci, in entrata ed in uscita dallo Stato.

Si tratta di una regola imprescindibile per l'istituzione del mercato comune e per lo stesso processo di integrazione comunitaria, da considerare come un corollario necessario della fiscalità negativa comunitaria, dato che vale a statuire l'eliminazione di un fattore idoneo a disincentivare o, comunque, alterare la neutralità delle scelte di allocazione delle risorse produttive nei diversi Stati nazionali.

Collegato a tale valore, è il criterio dell'unione doganale, che disciplina la fissazione di un'unica tabella doganale da applicare a tutte le merci provenienti da paesi terzi rispetto all'U.E.

Ancora, un ruolo centrale, deve essere attribuito al principio di non discriminazione fiscale¹⁰.

Esso ha ricevuto una sua prima formalizzazione in alcune norme del Trattato e, specificamente, nell'art. 90 (*ex art. 95* del Trattato di Roma), in cui è posto il divieto, per gli Stati membri, di applicare imposizioni domestiche ai prodotti di altri Stati membri, in misura superiore alle imposizioni applicate ai prodotti nazionali simili, e, comunque di ricorrere

¹⁰ Su tale principio si rimanda a: AMATUCCI A., *L'adattamento del sistema finanziario italiano agli atti di istituzione della CEE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/1995, p. 1281; AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998; ID., *L'interpretazione del principio di non discriminazione fiscale nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1999, p. 166; TIZZANO A., *Sul divieto di discriminazioni fiscali nella CEE*, in *Foro Italiano*, n. 4/1974, p. 318 ss. . In proposito, anche: ADONINNO P., *Il principio di non discriminazione nei rapporti tra paesi membri secondo le norme della Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1993, p. 76, che rileva come, talvolta, l'estensione del principio di non discriminazione al settore delle imposte dirette sia fondata su norme che non hanno natura tributaria.

ad imposte interne intese a proteggere prodotti nazionali, rispetto a prodotti esteri.

L'art. 91 (*ex art. 96 del Trattato di Roma*) preclude il ricorso a ristorni di imposizione interne in misura superiore alle imposte effettivamente applicate per i beni esportati nell'U.E., in modo da precludere forme di protezione fiscale, dirette a favorire le esportazioni in altri Stati membri.

Infine, l'art. 92 (*ex art. 98 del Trattato di Roma*) dispone che per le imposte differenti da quelle indirette si possano operare esoneri e rimborsi all'esportazione, nonché introdurre tasse di compensazione, a condizione che vi sia l'approvazione degli organi comunitari e che riguardino un periodo di tempo limitato.

La lettura congiunta delle menzionate disposizioni normative esprime l'esigenza di garantire un trattamento concorrenziale neutro alle transazioni commerciali effettuate nel mercato comune, evitando che gli Stati assumano atteggiamenti protezionistici o dirigistici, atti a favorire o proteggere le produzioni nazionali, o, comunque, ad elevare barriere fiscali equivalenti a quelle doganali, e, pertanto, contrastanti con l'obiettivo della libera circolazione.

Tale valore è teso a contenere gli egoismi nazionalistici configgenti con il processo di integrazione comunitaria ed è rivolto ad assicurare il mantenimento di uno *status quo* giuridico (l'apertura delle frontiere) ma non, anche, promuovere il superamento delle diversità delle discipline tributarie nazionali.

Il principio di non discriminazione, infatti, si limita a sancire l'eliminazione dei fattori distorsivi di accesso al mercato, senza stabilire una regola di parità di condizioni reali e di opportunità, diversamente dal principio di eguaglianza "sostanziale", accolto dalle costituzioni europee del XX secolo.

Ne discende che eventuali discriminazioni di trattamento normativo, che incidano sulla situazione fiscale complessiva dei contribuenti, senza pregiudicarne la capacità di accesso al mercato nazionale, sono da

considerarsi legittime per l'ordinamento comunitario, pur determinando una lesione del principio di eguaglianza tributaria.

Ed invero, in tale ordinamento, i consociati, vengono considerati più come *homines oeconomici* che come membri di una società *in itinere*, legati da vincoli di solidarietà, oltre che da esigenze di superamento delle ineguaglianze.

In ragione del principio di non discriminazione, l'esercizio del potere tributario viene, infatti, regolato per evitare forme ostruttive delle libertà di circolazione, in modo da assicurare il livellamento del prelievo tributario per categorie di soggetti omogenee, indipendentemente da valutazioni sociali o di equità riferibili alla posizione soggettiva complessiva degli stessi.

Poste tali generali premesse, il presente lavoro si prefigge lo scopo di trattare uno dei temi rispetto ai quali il problema della composizione dei conflitti tra ordinamento nazionale e comunitario, risulta più rilevante: i trattamenti fiscali differenziati ed agevolati a favore di alcune categorie di imprese nazionali.

La struttura della ricerca è immaginata per fornire un quadro complessivo e sistematico della disciplina degli aiuti fiscali alle imprese.

La successione degli argomenti prospettata risponde ad una logica istituzionale, poiché rispetta la progressione usualmente affrontata nella tradizione universitaria delle materie giuridiche.

Inizialmente, viene dunque, evidenziato come l'instaurazione di un mercato comune presupponga la costruzione ed il funzionamento di uno spazio economico unificato, in cui gli scambi di prodotti e servizi, oltre che le transazioni commerciali, possano avvenire alle medesime condizioni vigenti nel mercato nazionale.

È, pertanto, essenziale, non solo, che vengano rimosse le barriere e gli ostacoli alla libera circolazione, ma, soprattutto, che la concorrenza tra imprese residenti nel territorio comunitario non sia falsata da misure finanziarie, assunte dal singolo Stato membro, che si risolvano in un

beneficio economico limitato ad una ristretta compagine di soggetti nazionali¹¹.

Si pongono, in tal modo, in luce le due esigenze contrastanti che attengono, da un lato, alla opportunità di evitare che discipline di favore, predisposte a livello nazionale, collidano con i principi liberistici cui è ispirato il mercato comune; dall'altro, alla necessità di consentire ai singoli Stati membri il mantenimento di margini di autonomia decisionale propri, in ordine alle scelte di politica economica e tributaria domestica.

In siffatto contesto, si inserisce l'analisi dell'art. 87, par. 1, del Trattato, il quale dichiara, che sono *“incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dai medesimi, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*.

Nonostante la letteratura in materia sia copiosa è sembrato, infatti, interessante esaminare i profili che attengono, in particolare, agli effetti che la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato esplica sul diritto nazionale, poiché quest'ultima, ormai innegabilmente, costituisce il contesto vero, (per certi versi anche più condizionante di quello costituzionale), in cui gli operatori dell'economia e del diritto devono impostare e risolvere i problemi economico-sociali, ascrivibili alle singole realtà territoriali¹².

Tale approccio ha comportato la verifica dei singoli elementi che compongono la nozione di aiuto incompatibile; l'argomento viene trattato, tra l'altro, perché la politica comunitaria condotta dalla Commissione è in condizione di mettere in discussione una parte rilevante delle politiche legislative statali che predispongano interventi economici e fiscali in favore delle imprese.

Successivamente, si approfondiscono, specificamente, le misure di agevolazione fiscale, alla luce del diritto europeo in materia di aiuti di Stato,

¹¹ In proposito, *amplius*, TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2005, p. 775.

¹² In tal senso. GABRIELE F., *Introduzione*, in GABRIELE F.-BUCCI G.-GUARINI C.P., *Il mercato: le imprese, le istituzioni, i consumatori*, Bar, 2002, IX.

esaminando i principi generali della materia, enunciati o deducibili dal Trattato U.E..

In secondo luogo, si delinea il quadro generale degli istituti fiscali concretamente passibili di entrare in contrasto con il divieto sancito dall'art. 87 TCE, soffermandosi sulla problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali e individuando, nel principio di capacità contributiva, una possibile misura internazionale di uguaglianza tributaria.

Si scende, poi, nel dettaglio dell'ordinamento fiscale italiano, attraverso un'analisi distinta in ragione della tipologia delle fonti normative.

L'attenzione si sofferma sulle agevolazioni in materia di Irap, per anni, al centro di una vasta *querelle* tra Governo italiano e Commissione.

Attraverso l'esame de dati normativi riguardanti le *policies* inerenti specifici settori economici si intende, infatti, verificare se, e in che misura, si possa realizzare una sorta di conciliazione tra gli obiettivi posti a fondamento dell'ordinamento comunitario e, cioè, la tutela del mercato concorrenziale, e quelli fissati dalla Costituzione, nella quale, come è noto, risalta il ruolo dello Stato nell'economia, in luogo di quello del mercato.¹³

Le basi costituzionali del sistema degli aiuti pubblici, che hanno rappresentato una parte importante, tra l'altro, della programmazione economica e delle iniziative di supporto dello sviluppo del Mezzogiorno, sembrano, invero, in contrasto con l'ordinamento comunitario.

Urge approfondire, inoltre, i possibili sistemi alternativi ad un modello che sembrerebbe entrato in crisi.

Le linee per il futuro dovrebbero, infatti, non solo, determinare le regole per rimediare ai fallimenti del mercato, ma, anche, attivare nuovi processi per la difesa del ruolo dello Stato, nell'ambito dell'economia sociale di mercato, tracciando una sorta di "terza via" tra liberismo e socialismo; e individuando un punto di equilibrio tra mercato concorrenziale e funzioni statali di tutela delle situazioni socialmente più deboli.

¹³ AZZENA L., *Le regole (mutevoli) della Costituzione economica*, in AA.VV., *Il rispetto delle regole. Scritti degli allievi in onore di Alessandro Pizzorusso*, Torino, 2005, p. 149 ss.

Viene, dunque, in evidenza, il ruolo delle Regioni, poiché il trasferimento delle sedi decisionali dallo Stato verso l'Unione europea è avvenuto contestualmente al progressivo affidamento agli enti territoriali di funzioni sempre più ampie, come testimoniato dalle riforme costituzionali degli ultimi anni.¹⁴

Queste ultime si pongono in linea con l'esigenza di adeguamento funzionale delle istituzioni, derivante dal processo di globalizzazione economica e di competizione tra sistemi.

In uno scenario che individua nelle autonomie territoriali, la sede più idonea per la tutela degli interessi locali messi in pericolo dalla concorrenza intracomunitaria e internazionale, le Regioni, in quanto dotate di potestà legislativa, sono, infatti, divenute depositarie di rilevanti compiti in materia di coesione economica e sociale e di programmazione e gestione dei fondi strutturali, anche su impulso dell'U.E.

Viene di seguito prospettata una breve analisi del sistema fiscale sviluppato dall'Autonomia Territoriale Basca; e del "modello irlandese"; con lo scopo di indicare i motivi di affinità o di distinzione rispetto al sistema di ripartizione delle competenze tributarie tra Unione europea e Stati membri.

Successivamente, si prospettano i margini di compatibilità ipotizzabili rispetto all'utilizzo di forme di fiscalità di vantaggio per le regioni depresse, alla luce dei vincoli di sistema e dei nuovi orientamenti della Commissione europea. Infine, nell'ultimo capitolo, si tratteggia il ruolo giocato da quest'ultima, come dalla Corte di Giustizia.

Si esamina, pertanto, la prassi della Commissione, con specifico riferimento ai profili problematici legati all'efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni "negative"; e si sottolinea la funzione "quasi normativa", assunta dal giudice comunitario, nel corso degli ultimi decenni, accennando, anche, all'evoluzione giurisprudenziale del legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato.

¹⁴ In tal senso: LUCHENA G., *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Cacucci, Bari, 2006, p. 14.

Da ultimo, si dà conto delle principali tematiche inerenti alla efficacia diretta delle norme comunitarie relative agli aiuti di Stato, rilevando il ruolo essenziale riconosciuto, dalla Corte di Giustizia, ai giudici nazionali, in questo campo.

Concludendo, si formula un giudizio complessivo, sulla materia trattata e sui principali orientamenti manifestati nel diritto comunitario derivato e nella giurisprudenza formatasi in ordine alle principali questioni di natura fiscale originatesi.

Nel corso del lavoro, vengono, a tale scopo, riportate le sentenze di maggiore rilievo e gli elementi normativi di maggiore novità introdotti in materia di aiuti fiscali.

Per ragioni di opportunità e chiarezza si è scelto di mantenere i riferimenti normativi degli articoli del Trattato dell'Unione europea ed agli strumenti legislativi ivi indicati, senza effettuare richiami o considerazioni di sorta, sia rispetto alle disposizioni contenute nel Trattato costituzionale, bocciato in seguito ai referendum tenutisi in due Paesi “fondatori” dell'U.E. (Francia e Olanda)¹⁵; sia rispetto alla prospettata riforma degli aiuti di Stato

La ricerca condotta, pertanto, risulta, anche per questo, perfettibile; tuttavia, considerando la fase transitoria in cui versa la materia e, tenendo presente che, nella cultura giuridica, le innovazioni cui sta lavorando la Commissione europea, non si sono ancora metabolizzate, si è ritenuto più corretto mantenere i richiami normativi ad un sistema, pur in corso di superamento, la cui conoscenza è però diffusa e fondamentale acquisita.

¹⁵ In proposito, *amplius*, BONELLI E., *Le prospettive finanziarie dell'U.E. dopo la bocciatura del trattato costituzionale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

Capitolo I

La nozione comunitaria di aiuto di Stato: *ratio* della disciplina ed individuazione della fattispecie

SOMMARIO: 1. La *ratio* della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato: l'instaurazione di un mercato aperto e concorrenziale; 2. Gli interessi coinvolti nella disciplina degli aiuti di Stato; 3. Il quadro sistematico della disciplina degli aiuti di Stato; 3.1 La nozione di aiuto di Stato: individuazione della fattispecie; 3.2 Gli “*effetti sensibili*” sul mercato infracomunitario; 3.3 Le forme degli aiuti; 4. Le deroghe al principio d'incompatibilità; 5. Gli aiuti di Stato nei servizi d'interesse economico generale; 6. Il controllo di compatibilità degli aiuti; 7. Libera concorrenza e riequilibrio territoriale nella disciplina degli aiuti di Stato

1. La *ratio* della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato

Il mantenimento di un “*regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*” rappresenta uno degli strumenti principali, tra quelli elencati dall'art. 3, del Trattato CE¹⁶, per raggiungere i

¹⁶ L'art. 3 TCE stabilisce che: “1. Ai fini enunciati all'articolo 2, l'azione della Comunità comporta, alle condizioni e secondo il ritmo previsti dal presente trattato:

a) il divieto, tra gli Stati membri, dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci come pure di tutte le altre misure di effetto equivalente;

b) una politica commerciale comune;

c) un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione, fra gli Stati membri, degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali;

d) misure riguardanti l'ingresso e la circolazione delle persone, come previsto dal titolo IV;

e) una politica comune nei settori dell'agricoltura e della pesca;

f) una politica comune nel settore dei trasporti;

g) un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno;

fini ultimi del processo di integrazione europea, enunciati dall'art. 2 del medesimo Trattato¹⁷.

La realizzazione di un siffatto obiettivo ha richiesto la presenza, non solo, di un insieme di proibizioni rivolte alle imprese, quali quelle contenute dagli artt. 81 ed 82 del TCE¹⁸; ma, anche, di regole indirizzate ai pubblici

h) il ravvicinamento delle legislazioni nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune;

i) la promozione del coordinamento tra le politiche degli Stati membri in materia di occupazione al fine di accrescerne l'efficacia con lo sviluppo di una strategia coordinata per l'occupazione;

j) una politica nel settore sociale comprendente un Fondo sociale europeo;

k) il rafforzamento della coesione economica e sociale;

C 325/40 IT Gazzetta ufficiale delle Comunità europee 24.12.2002

l) una politica nel settore dell'ambiente;

m) il rafforzamento della competitività dell'industria comunitaria;

n) la promozione della ricerca e dello sviluppo tecnologico;

o) l'incentivazione della creazione e dello sviluppo di reti transeuropee;

p) un contributo al conseguimento di un elevato livello di protezione della salute;

q) un contributo ad un'istruzione e ad una formazione di qualità e al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri;

r) una politica nel settore della cooperazione allo sviluppo;

s) l'associazione dei paesi e territori d'oltremare, intesa ad incrementare gli scambi e proseguire in comune nello sforzo di sviluppo economico e sociale;

t) un contributo al rafforzamento della protezione dei consumatori;

u) misure in materia di energia, protezione civile e turismo.

2. L'azione della Comunità a norma del presente articolo mira ad eliminare le inuguaglianze, nonché a promuovere la parità, tra uomini e donne."

¹⁷ L'art. 2 TCE nella sua versione consolidata dispone testualmente: "La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri".

¹⁸ Le norme contenute negli artt. 81 e 82 TCE sanciscono la tutela della corretta concorrenza tra imprese, nell'ambito dell'Unione, da intendersi, non quale valore tutelabile in assoluto, quanto, piuttosto, come elemento strumentale alla tutela assicurata al più vasto obiettivo dello sviluppo economico, in ragione del significato "sociale" che tale finalità riveste. In modo particolare, la concorrenza fiscale –intesa come situazione in cui diversi sistemi fiscali all'interno di aree economiche integrate entrano in competizione per attrarre capitali e altri fattori produttivi- si caratterizza per il comportamento non cooperativo dei governi in ordine agli effetti esterni delle proprie politiche fiscali. Apertamente o implicitamente, la variabile di riferimento è il livello delle aliquote effettive sui frutti del capitale; tuttavia, diversi altri aspetti del sistema di imposizione assumono la medesima rilevanza: la semplicità e la trasparenza della determinazione degli imponibili; l'onerosità

poteri e volte ad impedire che il loro intervento alteri i rapporti di mercato e gli scambi, all'interno del mercato comune (artt. 87-89 TCE).

Il punto di partenza di questa disciplina è costituito dall'art. 87, par. 1, TCE, il quale, sancisce l'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune.¹⁹ Tale divieto si giustifica nella misura in cui le autorità pubbliche possono utilizzare gli aiuti di Stato come “*strumento di protezionismo, per favorire i produttori nazionali, attribuire loro vantaggi sul piano della concorrenza, evitare i necessari adattamenti strutturali, in breve, per trasferire le difficoltà verso i concorrenti degli altri Stati*”.²⁰

Il fine perseguito, pertanto, è quello di evitare che, sugli scambi tra Stati membri, incidano benefici concessi dalle pubbliche autorità, i quali, alterino o rischino di alterare la concorrenza, favorendo determinate imprese o produzioni²¹; e che, in ultima analisi, vengano innalzati nuovi ostacoli alla libera circolazione²².

Tuttavia, simile principio non costituisce “*né un divieto assoluto, né incondizionato*”²³; i paragrafi 2 e 3, dello stesso art. 87, indicano, infatti, una

delle procedure di accertamento e riscossione delle imposte e di soluzione del contenzioso. In proposito si rimanda a: CINTI P.A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la “tutela della concorrenza”*, in Amministrazione in cammino, www.amministrazioneincammino.luiss.it; BUFFONI L., *La “tutela della concorrenza” dopo la riforma del Titolo V: il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative*, in Le istituzioni del federalismo, 2003, p. 345 ss.; SAPPINO C., *Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.clubdirigentipa.it; SACCO F., *Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della “tutela della concorrenza”) della Corte Costituzionale*, in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.

¹⁹ L'art. 87, par.1, del Trattato dispone, testualmente: “*1. Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*”.

²⁰ Cfr. XII Relazione sulla Politica di concorrenza, 1986, p. 158.

²¹ Cfr. in tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 2 luglio 1974, in causa 173/73, Racc. 1974, punto 26, p. 709.

²² Cfr. XVI Relazione sulla Politica di concorrenza, 1986.

²³ Cfr. i proposito, Corte di Giustizia, sentenza 22 marzo 1977, in causa 78/76, punto 8, Racc. 1977, p. 273.

serie di ipotesi in cui, i menzionati aiuti, devono o possono essere considerati ammissibili.²⁴

L'esistenza di tali deroghe determina la necessità di instaurare un sistema di autorizzazione preventiva degli aiuti, in virtù del quale, non soltanto, gli Stati membri sono tenuti a notificare alla Commissione ogni progetto rivolto alla creazione di aiuti, ma, egualmente, sono tenuti a non dare corso al progetto prima che la Commissione abbia deciso circa la compatibilità dell'aiuto ipotizzato²⁵.

Un importante campo di applicazione di questa disciplina attiene ai rapporti fra aiuti di Stato e fiscalità degli Stati membri dell'Unione Europea.

Tale campo, comporta, in particolare, l'esigenza di operare un confronto tra la nozione stessa di "aiuto di Stato" e gli istituti di diritto tributario che, nell'interpretazione della Corte di Giustizia delle comunità

²⁴ L'art 87, par. 2 e 3, dispone: "2. Sono compatibili con il mercato comune:

a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;

b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;

c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato comune:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione".

²⁵ L'art. 88, par. 3 TCE sancisce che: "Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale".

europee, si prestano, di più, ad entrare in conflitto con le menzionate norme del Trattato che regolano la materia.

Ciò implica, ovviamente, l'opportunità di affrontare separatamente, in primo luogo, i problemi definatori posti da tali, distinte nozioni, in modo da metterne in evidenza i relativi contorni.

Si potranno, così, svolgere alcune considerazioni sui casi in cui, effettivamente, un determinato istituto fiscale nazionale può ritenersi illegittimo o incompatibile alla stregua dell'ordinamento comunitario.

Inevitabilmente, prendendo le mosse dalla nozione di aiuto di Stato, si deve sottolineare come la corretta individuazione della *ratio* delle disposizioni del Trattato CE che si occupano di tali misure, non possa avere luogo senza tenere nella dovuta considerazione, il processo di accentuazione dei profili “*solidaristici*” emergenti dai Trattati dell'Unione, per effetto delle successive modifiche ed integrazioni, nonché, per la parallela adozione di quegli atti che concorrono a delineare i tratti della c.d. costituzione economica europea. Come è noto, l'integrazione europea è un processo dinamico che è stato spinto ad un livello qualitativamente diverso dal succedersi di una serie di Atti, attraverso i quali, si è inteso colmare le vistose lacune presenti dei Trattati istitutivi, che rendevano difficile la realizzazione del Mercato Unico.²⁶

L'evolversi di tale processo ha determinato ampi riflessi sul piano dell'interpretazione delle norme di diritto comunitario, sia di rango primario, sia di rango secondario: la medesima norma, infatti, sarà passibile di diversa interpretazione, da parte degli organi comunitari, in virtù dello stadio cui è giunta l'integrazione europea, in quanto, le disposizioni che vietano ovvero consentono determinati comportamenti, possono essere orientate nei modi che appaiono più conformi al raggiungimento degli scopi dell'Unione.

²⁶ Sull'Atto Unico Europeo del 1986 e sul dibattito relativo all'apporto al processo di integrazione europea, si veda: EHLERMANN C.D., *The internal market following the Single European Act*, in *Common Market Law Review*, 1987, p. 361 e ss.; critico è PESCATORE, *Some critical remarks on the “Single European Act”*, in *Common Market Law Review*, 1987, p. 9 ss.; in senso positivo: BEUTLER, *Struttura della Comunità*, in *L'Unione Europea*, BEUTLER E ALTRI (a cura di), Il Mulino, 1998.

Quanto detto è tanto più vero se si ha riguardo alle norme relative alla concorrenza, trattandosi di un settore che risente, immediatamente, di qualsiasi mutamento intervenuto nella struttura dell'U.E. e del mercato unico²⁷.

Nell'ambito di tali disposizioni, la disciplina sugli aiuti di Stato, rappresenta un osservatorio privilegiato del processo evolutivo del diritto comunitario e della sua interpretazione, poiché, tali norme sono disegnate per obiettivi, -quali lo sviluppo dell'attività d'impresa nelle aree meno favorite senza alterare la concorrenza- il cui raggiungimento può richiedere tipi di intervento diversi; che si modificano nel corso del tempo, in virtù delle condizioni dell'economia e del mercato; e un atteggiamento di maggiore o minore rigore, da parte degli organi comunitari, nella valutazione circa la ammissibilità di tali aiuti.

L'interprete, chiamato ad applicare le norme su detti aiuti, incontra, dunque, molteplici difficoltà, poiché, a fronte di una disciplina che appronta solo alcune norme di carattere generale, deve districarsi in una materia complessa per la varietà di forme in cui possono presentarsi gli aiuti.

L'esigenza di qualificare gli interventi normativi in funzione della loro configurabilità o meno come aiuti di Stato, non risponde, del resto, solo, ad esigenze teoriche, ma comporta una serie di obblighi per le istituzioni nazionali, l'inadempimento dei quali, determina l'irrogazione di sanzioni da parte dell'Unione.

Quanto riferito offre, infine, una prospettiva di favore nel cogliere come la disciplina degli aiuti di Stato consenta di percepire certi aspetti dell'integrazione europea, che mettono in gioco categorie fondamentali dello Stato nazione – sovranità, funzione legislativa- e inducono a qualche

²⁷ In proposito: BOZZA E., *Misure statali anticoncorrenziali e responsabilità delle imprese*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2001, p. 525; MANZINI P., *Note sulle relazioni pericolose tra Stato e imprese nel quadro del diritto comunitario*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2002, p. 487; PORCHIA O., *Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, Napoli, 2001; TESAURO G., *Intervento pubblico nell'economia e art. 90, n. 2, del Trattato CE*, *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1996, p. 719; TODINO-CASSINIS, *Misure normative e applicabilità alle imprese della disciplina della concorrenza*, in *Concorrenza e mercato 2000*, p. 381; WOUTERS-VAN HEES, *Les entreprises publiques et le règlement européen en matière d'aides d'Etat*, in *Revue du marché inique européen*, 1999, p. 35.

considerazione in merito alla validità di tali categorie, oltre che sulla possibilità di continuare ad utilizzarle.

In modo particolare, la menzionata procedura relativa alla notificazione delle norme che istituiscono gli aiuti, contenuta nell'art. 88 TCE, ci induce a chiederci se il procedimento legislativo disciplinato sia ancora quello tratteggiato dagli art. 70 e ss. della nostra Costituzione, o se, invece, non abbia subito dei mutamenti profondi, a seguito del processo di integrazione europea.

Le cessioni di sovranità, da parte degli Stati membri, imposte dalla ratifica dei Trattati sono note; tuttavia, resta in dubbio fino a che punto, i mutamenti avvenuti in seguito all'evolversi del processo di integrazione abbiano lasciato inalterata la struttura costituzionale statale; e se sia ancora opportuno utilizzare le categorie classiche che danno conto dei poteri e delle funzioni dello Stato nazionale.²⁸

Senza considerare che l'ingresso della Commissione europea, tra gli attori del procedimento amministrativo, induce all'ulteriore considerazione che quest'ultima non è un organo elettivo, poiché i suoi membri sono designati dai Governi degli Stati e non dai singoli cittadini, per cui viene ad inclinarsi uno dei cardini dello Stato moderno: il nesso tra rappresentatività e funzione legislativa.

Non può, inoltre, trascurarsi la capacità espansiva delle competenze comunitarie, in virtù dell'elasticità connaturata a molte norme del Trattato e di alcuni suoi principi.²⁹

Del resto, spesso, il Parlamento approva le leggi istitutive degli aiuti prima che la Commissione ne abbia concluso l'esame.

Si pone, così, il problema di stabilire l'efficacia attribuibile alle norme che prevedono aiuti; esse, infatti, pur formalmente perfette, non possono

²⁸ In tal senso: CASSESE S., *Gli Stati nella rete internazionale dei poteri pubblici*, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 1/1999.

²⁹ In proposito è stato sostenuto che *"no core activity of state function could be seen any longer as still constitutionally immune from Community action and also no sphere of the material competence could be excluded from the Community acting under Article 235"*, in WEILER J., *The transformation of Europe*, 1999, in The Yale Law Journal.

entrare in vigore prima che la Commissione le abbia approvate ed espongono lo Stato a serie conseguenze, per il solo fatto di averle approvate.

In tal senso, può essere utile ricordare la sentenza 19 giugno 1973, con la quale, la Corte di Giustizia ha condannato lo Stato italiano per non avere abrogato formalmente una legge che istituiva determinati aiuti, di fatto non versati, “*poiché rimarrebbe sempre il rischio che essi lo siano a posteriori*”³⁰, il mero esercizio della funzione legislativa, può, quindi, essere fonte di responsabilità in capo allo Stato di fronte agli organi comunitari ed esporlo ad una condanna.

Appare, dunque, affermabile che, a dispetto dell’acceso dibattito politico e dottrinale, sulle riforme istituzionali, l’avanzare del processo di integrazione ha apportato, “silenziosamente”, una serie di profondi mutamenti nell’assetto costituzionale; tanto più difficili da percepire in quanto meno legati al tema della struttura istituzionale dello Stato e più attinenti alla materia dei rapporti economici.

In proposito, un’autorevole dottrina ha sostenuto che la cessione di ampie quote della sovranità statale, sebbene avvenuta a favore della Unione Europea, in realtà, ha trasferito, ai paesi più forti, il potere di incidere sulle scelte dell’Unione, data la maggiore capacità da questi detenuta di influenzare il mercato; in tal modo, penalizzando quella reciprocità, di cui all’art. 11 Cost., che giustifica una tale perdita di poteri³¹.

Ciò, ovviamente, non significa che il processo di integrazione vada ridimensionato, ma, solo, che si pone, sempre più prepotentemente, la necessità di colmare il *deficit* democratico delle istituzioni comunitarie, proseguendo nel cammino tracciato con i Trattati di Maastricht e di Amsterdam.

Un tale obiettivo, del resto, non potrà essere raggiunto, solo, con modifiche strettamente istituzionali, ma, necessita della contemporanea realizzazione degli obiettivi dello sviluppo armonioso del mercato,

³⁰ In Causa C- 77/1972, Carmine Capolongo contro Azienda Agricola Maya, in Raccolta, 1973, p. 611.

³¹ In tal senso: GUARINO P., *Pubblico e privato nell’economia. La sovranità tra Costituzione ed istituzioni comunitarie*, in Quaderni Costituzionali, n. 1/1992, p. 55.

attraverso il riequilibrio territoriale e la coesione economico-sociale, sì da rendere effettivamente eguali gli Stati membri, in termini di attitudine ad influenzare le scelte comuni³².

Come efficacemente evidenziato³³, le politiche comunitarie, nel prossimo decennio, dovranno andare oltre la mera vigilanza sul corretto funzionamento del mercato, poiché, i benefici derivati dall'apertura del mercato, non necessariamente, si distribuiranno con equità.

È questo il motivo principale per cui non sono del tutto vietati gli aiuti di Stato; ci si è accorti, infatti, che troppo gravi sono gli squilibri socio-economici esistenti tra le diverse aree dell'Unione³⁴.

È in siffatto quadro, dunque, che deve collocarsi il problema del c.d. divieto di aiuti di Stato, per sottolineare come, la lettura sistematica delle varie disposizioni del Trattato CE, condotta anche alla luce dell'affermarsi, sia pure graduale dei menzionati obiettivi, impone di interpretare la previsione di cui all'art. 87 del medesimo Trattato, non come l'affermazione di un'assoluta incompatibilità di tali aiuti con gli interessi ed i valori tutelati dall'ordinamento comunitario, quanto, come una riserva di competenza, disposta dal Trattato, a favore degli organi comunitari, di ogni decisione in merito a tali misure.³⁵

In questo senso, depongono a parere di chi scrive, sia gli artt. 157 e ss. del TCE, laddove prevedono la possibilità, per gli organi comunitari, di stabilire, in via diretta, misure di sostegno a favore delle imprese; sia la disposizione dell'art. 88 TCE, che non configura l'incompatibilità degli aiuti

³² In tal senso l'art. 2 TUE.

³³ Cfr. PADOA-SCHIOPPA T. ed altri, *Efficienza, stabilità ed equità*, 1987, Il Mulino.

³⁴ L'art. 130 a, dell'Atto Unico Europeo, prevede che: *“Per promuovere uno sviluppo armonioso dell'insieme della Comunità, questa sviluppa e prosegue la propria azione intesa a realizzare il rafforzamento della sua coesione economico-sociale”*.

³⁵ Cfr. RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2004, p. 225 ss.. Per approfondimenti: FICHERA F., *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/1998, p. 84 ss.; LAROMA JEZZI P., *Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del credit: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 814.

preesistenti all'instaurazione della Comunità; sia, infine, la considerazione che il divieto di aiuti di Stato può, al limite, cumularsi, ma non si sovrappone al divieto di discriminazione tra imprese di Stati diversi.

In altri termini, gli interventi di sostegno e di favore per settori, industrie o aree economiche non sembrano essere, se letti nel quadro delle previsioni dei trattati dell'Unione, in contrasto con l'obiettivo dell'integrazione economica, risultando, peraltro, coerenti con la tutela delle finalità sociali e di sviluppo.

L'incompatibilità dovrebbe piuttosto essere riferita a quelle misure decise da singoli Stati, in violazione del dettato del menzionato art. 87 TCE, e dunque, al di fuori della considerazione globale dei problemi dello sviluppo e della concorrenza che solo gli organi comunitari possono svolgere o che, comunque, essi avocano a proprio favore.

2. Gli interessi coinvolti nella disciplina degli aiuti di Stato

La materia degli aiuti di Stato, nell'ambito della disciplina della concorrenza, è, forse, quella di più difficile trattazione per un giurista, chiamato ad enucleare i molteplici interessi pubblici e privati in gioco.

Gli interrogativi riguardano, in primo luogo, la natura stessa dell'“interesse comune” tutelato.

Ad un occhio attento, del resto, non sfugge, che i poteri decisionali attribuiti alla Commissione, rispetto alla tutela di tale interesse, richiedono un'equidistanza da quest'ultimo che, evidentemente, essa non è in condizione di assicurare, in quanto organo esecutivo dell'Unione.³⁶

In proposito sussiste, inoltre, il problema del sindacato sull'esercizio dei suddetti poteri discrezionali; e dell'individuazione dei parametri e criteri in virtù dei quali, la Commissione decide, nella gestione di un'attività che

³⁶ Numerose perplessità sul ruolo assunto dalla Commissione nella gestione politica della concorrenza sono state espresse, tra gli altri, da: DE VITA M. e DI VIA L., *Brevi note sulla gestione della politica della concorrenza*, in *Contratto e impresa/Europa*, 1996, p. 35 ss.

non è, solo, di controllo, ma, anche, di giudizio *ex ante*, sulla compatibilità o meno di determinate fattispecie con il mercato comune.³⁷

Un primo approccio, nell'analisi delle situazioni giuridiche soggettive coinvolte dalla disciplina degli aiuti di Stato, può essere quello di individuare gli obiettivi che sono alla base della politica della concorrenza dell' U.E.

All'uopo, occorre considerare che la scelta strategica operata dal Trattato, in favore della concorrenza, è innanzitutto, "politica", in quanto funzionale all'accomunamento dei mercati nazionali degli Stati membri ed alla loro trasformazione in mercato interno.³⁸

La realizzazione di quest'ultimo, del resto, è il principale, ma non l'unico obiettivo della politica della concorrenza; che si prefigge, anche, di stimolare l'attività economica; allocare le risorse; incoraggiare l'innovazione; garantire benefici ai consumatori...etc.³⁹

Ciò comporta che il giudizio circa la compatibilità o meno di un aiuto, oltre che sulle possibili deroghe al divieto, debba essere formulato in relazione a molteplici obiettivi che concorrono, singolarmente e congiuntamente, a determinare la nozione di interesse comune rilevante ai fini della politica sugli aiuti stessi.

Ne deriva che l'interesse di cui si discute non è statico ma dinamico, adattandosi, continuamente, all'evoluzione dell'ordine economico⁴⁰.

Ulteriori considerazioni devono essere fatte relativamente ad un altro ordine di interessi coinvolto dalla disciplina di cui agli artt. 87 ss. del Trattato: quelli statali; e quelli delle imprese.

³⁷ In tal senso, anche: ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 63 ss.

³⁸ Sull'origine delle norme comunitarie, nel più vasto contesto della disciplina sugli aiuti nel diritto internazionale: TRIGGIANI E., *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989.

³⁹ Così la Commissione nella VIII Relazione sulla politica di concorrenza, riferita al 1978, p. 133, punto 175.

⁴⁰ Così PAPPALARDO A., *Commento all'art. 90*, in *Commentario CE*, Milano, 1965, p. 699 ss.

Nel primo caso, va sottolineata la possibilità, non solo, che interesse nazionale e comunitario non coincidano, ma, anche che ciò avvenga tra singolo Stato e collettività nazionale nel suo complesso⁴¹.

Da una parte, infatti, i Governi nazionali sono inclini ad adottare misure che, pur non potendosi definire “protezionistiche” nel senso classico, possono condurre ad effetti analoghi a quelli vietati; dall'altra, l'interesse dello Stato, necessariamente, non può che risultare da una mediazione/composizione di vari interessi pubblici .

Ancora più complesso è il caso relativo alla concessione di aiuti ad imprese statali, poiché, in siffatte ipotesi, motivazioni e responsabilità dello Stato-imprenditore possono sovrapporsi a quelle dello Stato- pubblico potere, con il pericolo per il contribuente ed il consumatore di pagare per aiuti di Stato, sostanzialmente non giustificabili.⁴²

Infine, restano da considerare gli interessi delle imprese; naturalmente, essi possono risultare specularmente confliggenti, poiché, da un lato, vi sono gli quelli delle imprese che beneficiano degli aiuti; dall'altro, quelli delle imprese concorrenti che possono risultare danneggiate da suddetta concessione.

In una posizione intermedia, si pongono, poi, gli interessi delle Associazioni rappresentative di categoria.

In proposito, a prescindere dalle rilevanti conseguenze procedurali che si riconnettono alla individuazione dei menzionati interessi, deve dirsi che sia le imprese beneficiarie, sia quelle potenzialmente danneggiate, sono portatrici, in un dato momento, di un interesse comune: quello relativo alla certezza in ordine alla compatibilità comunitaria dell'aiuto.

Al riguardo si potrebbe obiettare che l'impresa beneficiaria di una misura astrattamente qualificabile come aiuto ha comunque interesse ad una

⁴¹ Sul punto, la letteratura è amplissima, V., in particolare: AMATO G.- BARBERA A., *Manuale del diritto pubblico*, Bologna, 1994; BOGNETTI G., *La Costituzione economica italiana*, Milano, 1966; CASSESE S., *La nuova Costituzione economica*, Bari-Roma, 1994; COMBA A., *Il neo-liberalismo internazionale. Strutture giuridiche a dimensione mondiale*, Milano, 1987; GIANNINI M.S., *Il pubblico potere*, Bologna, 1991; FABRIZI F.J.- MODIGLIANI F., *Mercati finanziari: strumenti e istituzioni*, Bologna, 1995.

⁴² Così nella XVIII Relazione, cit.

applicazione immediata di tale misura, ma, tale affermazione non terrebbe in adeguata considerazione l'obbligo di restituzione degli aiuti percepiti in caso di accertata incompatibilità degli stessi con la normativa comunitaria⁴³.

In altri termini, non è individuabile un qualsivoglia interesse delle imprese beneficiarie ad ottenere una misura statale che accordi loro un vantaggio economico, ma, solo, l'interesse ad ottenere una misura compatibile con l'ordinamento U.E., anche al fine di evitare una possibile responsabilità risarcitoria derivante dalla verifica irregolare dell'erogazione dell'aiuto⁴⁴.

L'interesse dell'impresa, pertanto, risulta funzionalmente collegato alla decisione della Commissione sulla validità della fattispecie costituente l'aiuto.

Ne deriva che laddove misura statale e pronuncia di compatibilità non coesistono, l'interesse stesso dell'impresa beneficiaria non si realizza.

3. Il quadro sistematico della disciplina degli aiuti di Stato

La consapevolezza circa gli effetti distorsivi derivanti dalla pratica degli aiuti di Stato aveva già ispirato l'adozione di una disciplina in materia, nell'ambito del Trattato istitutivo della Comunità economica del carbone e dell'acciaio, il cui art. 4, lett. c), prevedeva un'interdizione assoluta di qualsiasi forma d'aiuto di Stato.

Come è noto, tale Trattato è venuto a scadenza nel 2002, cinquanta anni dopo la sua entrata in vigore, ed oggi, i menzionati settori sono disciplinati dal regime della Comunità europea.

⁴³ Si tratta di un principio consolidato, affermato, tra l'altro, dalla sentenza della Corte 21 novembre 1991, causa C-354/1991, *Federation nationale du commerce exterieur des produits alimentaires/Francia*, Racc. 1994, p. I, 5505.

⁴⁴ In proposito: PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, 2001, CEDAM, p. 1 ss. ; più estesamente, SAGGIO A., *Competenze rispettive delle autorità comunitarie e nazionali in materia di controllo e repressione delle attività anticoncorrenziali delle imprese*, in *Diritto dell'Unione Europea*, 1997, p. 1 ss., afferma che malgrado la Corte di Giustizia abbia ribadito che il sistema di controllo sugli aiuti riguarda unicamente gli Stati, ciò non esclude la responsabilità delle imprese, tenute a rispettare diligentemente la prassi procedurale. (tra le altre, sentenza 11 luglio 1996, causa C- 39/94, *Syndicat francais de l'Express international -SFEI-*, Racc. p. I, 3547)

In base al principio di sussidiarietà, sancito nell'art. 5 del Trattato, la materia degli aiuti potenzialmente incompatibili con il mercato, viene attribuita alla competenza degli organi comunitari.

In proposito, l'art. 89 attribuisce al Consiglio il compito di stabilire “*tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli artt. 87 e 88 e di fissare, in particolare, le condizioni per l'applicazione dell'art. 88, par. 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura.*”

In realtà, tuttavia, sono stati emanati solo pochi regolamenti, di natura strettamente procedimentale⁴⁵; e la Commissione, nel timore che potessero essere introdotti limiti alla discrezionalità del proprio potere, ha asserito l'inesistenza di dubbi interpretativi circa l'applicazione degli articoli che disciplinano gli aiuti di Stato, invocando il noto brocardo *in claris non fit interpretatio* e privilegiando soluzioni specifiche, rispetto alla predisposizione di criteri generali ed astratti.

Nel corso del tempo, un ruolo determinante è stato così assunto, da un lato, dalle *decisioni* e dalle *comunicazioni* della Commissione stessa; e, dall'altro, dalle *sentenze* della Corte di Giustizia.

Quest'ultima, avvalendosi della sua ormai consolidata funzione *nomopoietica*, ha esercitato il proprio *pouvoir createur*, non solo, nel tentativo di definire la fattispecie disciplinata dall'art. 87 TCE; ma, anche, nella elaborazione di principi utili alla ammissibilità degli aiuti, in special modo fiscali.⁴⁶

⁴⁵ In materia, tra gli atti più significativi, si segnala il Regolamento 659/1999, in GUCE L 83 del 27 marzo 1999. In proposito BELOTTI G., *Il nuovo regolamento comunitario di procedura degli aiuti di Stato*, in Diritto comunitario e degli scambi internazionali, n.3/1999, p. 535 ss.

⁴⁶ Cfr. ORLANDI M., *Gli aiuti...*, *op. cit.* p. 129, in cui si definisce come aiuto “Ogni meccanismo tale da assicurare ad una specifica impresa, o ad un determinato settore o un vantaggio o un beneficio gratuito la cui provenienza od i cui costi siano sopportati dal settore pubblico”.

A proposito del ruolo di supplenza legislativa in materia di aiuti di Stato, assunto, progressivamente, dalla Corte di Giustizia, si veda: LA SCALA A. E., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri*, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, vol. II, n. 1/2005, p. 37 ss.; ROBERTI M., *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in Foro Italiano, 1992, parte VI, p. 469 ss.. Per un'esaustiva disamina circa le differenze ontologiche tra esercizio del potere giurisdizionale e del potere legislativo si rinvia a: KELSEN H., *La giustizia costituzionale*, ed. italiana di GERACI C., (a cura di), Giuffrè.

Il carattere giurisprudenziale e casistico assunto dall'ermeneutica delle disposizioni del Trattato CE, in materia, tuttavia, ha determinato una maggiore incertezza del diritto, oltre che il rischio di incorrere più nell'arbitrio del giudice che non nella volontà istituzionale, nell'esame di questioni, la cui soluzione, richiederebbe un adeguato dettato legislativo⁴⁷.

Grande importanza, in materia di aiuti di Stato, è assunta, anche, dalla normazione secondaria, promanata dagli organi comunitari.

In tal senso, devono segnalarsi, in primo luogo, le decisioni della Commissione; si tratta di giudizi formali atti a concludere la procedura di esame degli aiuti erogati dagli Stati membri. Tali atti hanno portata recettizia e sono direttamente applicabili e giuridicamente obbligatori in tutte le loro parti, sebbene, contrariamente ai regolamenti, abbiano portata particolare e non generale, rispetto ai destinatari cui vengono notificati.

In seconda istanza, meritano menzione, le comunicazioni emesse dalla stessa Commissione, le quali, rilevano rispetto alle procedure di applicazione degli artt. 87 e 88 TCE.

Tali atti "atipici", che possono assumere, anche, forma di "lettere agli Stati membri"; "inquadramenti"; "codici"; e "vademecum" non hanno effetti giuridici vincolanti, sebbene esercitino un'importante funzione di

L'importanza del ruolo assunto dal precedente giurisprudenziale equipara il ruolo assunto dalla Corte di Giustizia ai sistemi di *common law* dei sistemi anglosassoni, caratterizzati dalla regola dello *stare decisis* e del precedente giudizio vincolante. Inoltre, la composizione della Corte garantisce un confronto costante tra le culture europee, agevolando la circolazione di modelli giuridici differenti atti a realizzare di fatto un riavvicinamento spontaneo delle legislazioni nazionali.

In proposito, un compito determinante è assunto dalla traduzione giuridica cui spetta il compito di rendere il medesimo significato alle pronunce nelle 20 lingue dell'Unione, evitando imbarazzanti differenze tra le traduzioni dei medesimi disposti giurisprudenziali e normativi (in tal senso, si ricorda, ad es. la lettera dell'art. 158, par. 2, a proposito dell'insularità).

⁴⁷ In proposito, giova ricordare che le sentenze della Corte di Giustizia, pur essendo vincolanti per i giudici nazionali rispetto all'interpretazione delle norme comunitarie non possono in alcun modo essere ritenute nome di carattere consuetudinario; pena il sovvertimento dell'ordine gerarchico delle fonti. Al riguardo, la Commissione ha ritenuto di emanare la *Comunicazione relativa alla cooperazione con i giudici nazionali in materia di aiuti di Stato*, pubblicata in GUCE, C-132 del 23 novembre 1995.

Sull'importanza della cooperazione tra giudice nazionale e comunitario in materia di aiuti di Stato, si rimanda a: ADOTTO A., *Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione dell'art. 88, par. 3° del Trattato CE in materia di aiuti statali alle imprese con riferimento alla recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1996, p. 721 ss.

orientamento, resa ancora più pregnante dal vuoto normativo lasciato dal Consiglio, in materia di aiuti di Stato.

Una certa rilevanza, infine, deve attribuirsi alle *relazioni annuali sulla politica di concorrenza*, redatte dalla competente Direzione Generale della Commissione.

3.1 La nozione di aiuto di Stato: individuazione della fattispecie

Precisati, pur brevemente, la *ratio* ed il contesto in cui opera il divieto di aiuti di Stato, occorre verificarne l'oggetto.

Né il Trattato CE, né il diritto comunitario derivato, indicano, espressamente, cosa debba o possa intendersi per "aiuto di Stato".

Diversamente da quanto avviene in altre norme comunitarie sulla concorrenza, infatti, con riferimento a tale fenomeno, il Trattato contiene una mera enunciazione del divieto.

Il par. 1, dell'art. 87 TCE, si limita a disporre che "*Salvo deroghe contemplate dal presente Trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

Mentre, l'art. 4, lett. c) del Trattato CECA, precisa il divieto delle "*sovvenzioni o (de)gli aiuti concessi dagli Stati (...) in qualunque forma*", senza lasciare alcuna possibilità di desumere una definizione precisa di tale nozione⁴⁸.

⁴⁸ Si tratta di un rilievo costante nella dottrina che si è curata di definire la fattispecie. Fra i tanti, cfr. MALINCONICO C., *Aiuti di Stato*, in Trattato di diritto amministrativo europeo, Milano, 1997, p. 60; ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997, TRIGGIANI, *Gli aiuti statali*, cit., Bari, 1983; PALMIERI G., *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, Rimini, 1992; BARIATTI S., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998; RODRIGUEZ CURIEL J.W., *Ayudas de Estrado e Empresas Publicas*, Madrid, 1989; QUIGLEY C., *The notion of State Aid in the EEC-ELR*, 1987; CASPARI C., *State aids in the EEC*, HAWK (ed.) *Antitrust and Trade Policies of the EEC*, Fordham Corporate Law Institute, New York, 1984.

In tal senso, del resto, non risulta adeguata nemmeno la legislazione secondaria, poiché la Commissione ha preferito, volta per volta, rintracciare, nella fattispecie concreta, gli elementi per sussumerla, nell'art. 87 TCE.

Nelle comunicazioni della Commissione, pertanto, si trovano, agevolmente, elencazioni di casi specifici che integrano la fattispecie dell'aiuto, ma, di quest'ultimo, non viene puntualizzata la nozione.⁴⁹

Il Consiglio, del resto, avvalendosi del potere conferitogli dall'art. 94 del Trattato, ai sensi del quale “*può stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli artt. 87 e 93*” ha emanato, solo nel marzo del 1999, il regolamento di procedura relativo alla notifica degli aiuti⁵⁰.

L'emanazione di tale regolamento avrebbe dovuto offrire, finalmente, l'occasione per fornire una definizione degli aiuti, eppure, anche in quest'occasione, sia il Consiglio, sia la Commissione (su cui proposta il regolamento è stato emanato) hanno omesso di coglierla: l'art. 1 di tale testo normativo, infatti, recita “*si intende per aiuti qualsiasi misura rispondente ai criteri stabiliti dall'art. 87, par. 1, del Trattato*”, nulla aggiungendo a quanto non fosse già stabilito.

Tale scelta conferma la politica seguita dalla Commissione, orientata, piuttosto, alla qualificazione dei casi concreti come compatibili o meno con il mercato unico, in base alla ricorrenza delle condizioni di cui all'art. 87. Del resto, in proposito è facile considerare, da un lato, che se gli Stati avessero a disposizione una definizione degli aiuti, troverebbero, rapidamente, misure idonee ad eludere tale nozione; e, dall'altro, che definizioni precise potrebbero risolversi in una restrizione della nozione stessa.⁵¹

⁴⁹ Così la Commissione in una comunicazione dl 1963 ha inquadrato nella categoria degli aiuti le sovvenzioni vere e proprie, sotto forma di contributi in denaro da restituire; le coperture di perdite; e le esenzioni fiscali. In proposito, cfr. MORENO MOLINA J., *Le distinte nozioni comunitarie di pubblica amministrazione*, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, n. 3-4/1998, p. 561; CASPARI, op. cit.

⁵⁰ Regolamento CE n. 659/1999 del 22 marzo 1999, in GUCE L 83/1 del 27/03/1999, cit.

⁵¹ Così l'Avvocato generale Lenz nelle conclusioni della sentenza 10 luglio 1986, in causa 234/84.

In quanto destinato a comprimere significativamente la sovranità economica e politica degli Stati membri, il controllo sugli aiuti richiede, d'altra parte, certezza e uniformità di applicazione e, non può, pertanto, prescindere da una delimitazione della nozione di aiuto, la quale appare necessaria, non solo, a scopi meramente accademici, ma, anche perché tale concetto definisce i confini della giurisdizione comunitaria sulle misure adottate dagli Stati membri: tutte le misure qualificabili come aiuti, infatti, vengono vagliate dalla Commissione ed, eventualmente, sottoposte al giudizio successivo della Corte.

Inoltre, questi ultimi devono essere distinti da altre misure analoghe, come le restrizioni di effetto equivalente alle restrizioni quantitative alle importazioni, che ricadono nell'ambito di altre previsioni del Trattato e sono fonte di responsabilità precise da parte degli Stati, rispetto alle istituzioni comunitarie.⁵²

Se è dalla precisa individuazione dei contorni della fattispecie che dipende l'applicazione delle disposizioni sostanziali e procedurali della concorrenza, diventa evidente come, l'assenza di una definizione puntuale, renda problematico un accostamento al fenomeno in termini di perfetta razionalità economica.⁵³ La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, in tal modo, cessa di rappresentare una struttura autoreferenziale, diventando, piuttosto, permeabile ai cambiamenti della società di riferimento e ai mutamenti, a volte radicali, subiti dalle teorie sull'intervento pubblico

⁵² Normalmente, gli aiuti di Stato hanno incidenza sugli scambi fra gli Stati membri; essi, pertanto, sono in grado di provocare, sul commercio internazionale, scambi simili quelli dei dazi doganali, ovvero a quelli di restrizioni quantitative alle importazioni, entrambi banditi dal Trattato.

L'art. 13 dispone, infatti, che "I dazi doganali all'importazione in vigore tra gli Stati membri sono progressivamente aboliti..."; l'art. 30 sancisce che "sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente". Come precisato dalla Corte di Giustizia, tutte le norme relative alle barriere fiscali, oltre che quelle sugli aiuti "perseguono un obiettivo comune, quello di garantire la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri in condizioni di concorrenza normali" (sentenza 7 maggio 1985, causa 18/84, Commissione- Repubblica Francese, Racc. 1985-4, p.133).

⁵³ Già nella *I Relazione sulla politica di concorrenza*, Rel. Concl, 1971, punto 135, la Commissione riconosceva che "non è facile applicare agli aiuti degli Stati una perfetta razionalità economica. Pur orientando le azioni nazionali verso questa razionalità, si deve tenere conto delle necessità sociali e politiche cui esse rispondono".

nell'economia; e di incentivazione statale, a sostegno dell'attività economica privata, con tutto ciò che ne deriva in termini di certezza del diritto.

In dottrina, sono state date diverse definizioni di aiuto, ognuna delle quali ha il limite di porre l'accento solo su alcuni degli aspetti caratterizzanti ritenuti decisivi ai fini qualificatori. Alcune trattazioni hanno posto in evidenza, ad esempio, la gratuità dell'aiuto; altre hanno, invece, considerato essenziale la selettività della misura.

In linea di massima, comunque, il problema della definizione di tale concetto è stato gradualmente ridimensionato da un atteggiamento casuistico delle autorità comunitarie; il solo in condizione di contemperare le finalità sociali e politiche cui gli aiuti tendono con gli obiettivi enunciati dal Trattato.

Il regime giuridico degli aiuti di Stato si è così trasformato in un "case-by-case-law", agevolato dalla menzionata assenza di regolamenti di applicazione del Consiglio⁵⁴; un diritto dinamico, caratterizzato da decisioni individuali; comunicazioni, direttive; lettere ed altri atti atipici; oltre che, da un diverso versante, dalla copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia⁵⁵.

Del resto, la consuetudine della Commissione di ricorrere, in questa materia, ad atti non vincolanti *erga omnes* (le decisioni), ovvero atti atipici (le comunicazioni), appare indice di una politica "intesa a preservare, con rigore, le proprie prerogative di discernimento discrezionale" nel settore degli aiuti di Stato alle imprese.⁵⁶

Anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia è intervenuta, copiosamente, sulla definizione di aiuto di Stato, riconoscendo alla

⁵⁴ Solo nel 1999, infatti, è stato approvato un regolamento in materia di aiuti di Stato applicabile a tutti i settori. Cfr. Regolamento del Consiglio n. 99/659/CE, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'art. 93 del Trattato CE, in GUCE, L 083 del 27 marzo 1999.

⁵⁵ In tal senso BARIATTI S., op. cit., e, già, COCCIA M., *Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di Giustizia: aiuti di Stato o aiuti di status?*, in Rivista di diritto internazionale, 1992, p. 969 ss, che parla, al riguardo, di una sorta di diritto "pretorio" derivante dalle decisioni della Corte di Giustizia e della Commissione.

⁵⁶ Tale profilo è evidenziato con estrema chiarezza da MOAVERO MILANESI E., *Partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in Rivista di diritto europeo, 1990, p. 530.

Commissione un ampio potere discrezionale, in ordine a valutazioni di ordine politico e socio-economico.⁵⁷

Di volta in volta, anche il giudice comunitario, dunque, ha avuto modo di confrontarsi con i singoli aspetti caratterizzanti gli aiuti, chiarendone i contorni; in tal senso, la pronuncia più famosa è quella con cui la Corte ha tracciato la distinzione tra la nozione di aiuto e quella di sovvenzione. Quest'ultima è stata definita come una *“prestazione in denaro o natura, concessa per sostenere un'impresa indipendentemente da quanto i clienti di questa pagano per i beni o servizi da essa prodotti”*.

Essa, pertanto, rappresenta solo una delle modalità in cui si può esplicitare un aiuto, poiché, quest'ultimo ricomprende, *“non soltanto delle prestazioni positive e del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti.”*⁵⁸

Rispetto al carattere della selettività dell'aiuto, in particolare, la Corte ha precisato che l'espressione contenuta nell'art. 87, *“talune imprese o produzioni”*, si riferisce sia alle ipotesi in cui beneficiarie siano imprese private, sia a quella in cui lo siano imprese pubbliche o, addirittura, enti pubblici senza fini di lucro.

⁵⁷ Tra le altre, sentenza 14 gennaio 1997, Spagna-Commissione, in causa 169/95, in Racc. 1997, I, p. 135, punto 18; sentenza 15 maggio 1997, P, TWD-Commissione, in causa 355/95, in Racc. 1997, I, p. 2549, punto 26. Cfr., altresì, in generale, l'intervento del giudice della Corte di Giustizia M. WATHLET al Forum su *Il diritto sociale comunitario: la Corte di Giustizia ed i suoi interlocutori*, organizzato dalla rivista Lavoro e Diritto, n. 3-4/1998, spec. P. 669, in cui afferma che proprio le decisioni in materia di aiuti di Stato *“testimoniano che le preoccupazioni d'ordine sociale incidono sull'interpretazione delle disposizioni del Trattato relative alla concorrenza”*.

⁵⁸ Sentenza *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, 23 febbraio 1961, causa 30/59, in Racc. 1961, p. 3. Tale sentenza, in realtà, si riferiva alle disposizioni del Trattato CECA, ma è stata più volte richiamata, successivamente, dalla Corte in relazione alle disposizioni di cui all'art. 87 del Trattato. In proposito, anche, sentenza 15 marzo 1994, causa 387/92, punto 13, Racc., 1994, p.274.

Ciò, infatti, non inficerebbe la qualificazione dell'intervento come norma di aiuto, soggetta al giudizio di compatibilità con il mercato unico, da parte della Commissione⁵⁹.

Per quanto attiene, poi, al carattere della gratuità, la Corte ha ribadito che essa realizza un elemento costitutivo della nozione di aiuto; e, nella sentenza "Denkavit" ha preso spunto da tale carattere per affermare che l'aiuto, per essere tale, deve essere privo di contropartita.⁶⁰

Un elemento ulteriore, affinché possa qualificarsi un aiuto è il fatto che il beneficio sia stato erogato dallo Stato o, mediante risorse statali.

Tale considerazione ha permesso alla Corte di precisare che rientrano nella previsione di cui all'art. 87, tutti i contributi e le agevolazioni concesse dallo Stato, anche attraverso società private da esso controllate.⁶¹

La nozione di aiuto è stata, quindi, precisata nel tempo, dal giudice comunitario, senza, tuttavia, che di essa fosse mai fornita una definizione precisa che ricomprendesse, unitariamente, tutti i suddetti aspetti.

È da ritenere che ciò si sia verificato per due ordini di ragioni: in primo luogo, hanno giocato le considerazioni di opportunità rispetto agli Stati, di cui si è accennato in precedenza; in secondo luogo, la natura stessa della materia rende impossibile racchiudere in una singola definizione una molteplicità di figure erogabili nelle forme più diverse, non tipizzabili, dunque, *a priori*.

⁵⁹ Sentenza *Steinekeund Weinling- Commissione*, 22 marzo 1977, causa 78/76, in Racc. 1977, p. 595.

⁶⁰ Cfr. le conclusioni dell'Avvocato generale Rischi alla sentenza *Amministrazione delle finanze dello Stato- Denkavit italiana s.r.l.*, 27 marzo 1980, Racc. 1980, p. 1205. Rispetto alla gratuità, la Corte ha affermato che è da considerare gratuito anche un intervento finanziato, totalmente o parzialmente, da contributi imposti dalla stessa autorità alle imprese (sent. *Steineke*, cit.).

⁶¹ Sempre nella sentenza *Steineke*, la Corte ha ribadito che "il divieto di cui all'art. 92, par. 1 riguarda il complesso degli aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, prescindendo dalla distinzione tra l'aiuto concesso direttamente dallo Stato e quello concesso da enti pubblici o privati che esso istituisce o designa al fine della gestione". Su tale aspetto, si tornerà, più avanti, per verificare come la Corte abbia interpretato con larghezza tale requisito; al punto che è stato affermato che "anche la statalità di secondo grado" integra il requisito dell'aiuto vietato. Cfr. CAPUTI JAMBRENGHI V., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario vivente*, in *Rivista di diritto pubblico comunitario*. N. 6/1998, p. 1259.

In tal senso, nella sentenza Deufil, la Corte ha affermato, espressamente, che *“l’art. 92 ha lo scopo di evitare che gli scambi tra Stati membri siano pregiudicati da vantaggi consentiti dalle pubbliche autorità, i quali, sotto varie forme, alterino o minaccino di alterare la concorrenza, favorendo talune imprese o determinati prodotti. Questo articolo non distingue, quindi, a seconda delle cause o degli scopi degli interventi, bensì li definisce in relazione ai loro effetti”*.⁶²

Il criterio funzionale, tuttavia, non è sempre in grado di soccorrere l’interprete nel corretto inquadramento delle fattispecie; d’altra parte, tale aspetto assume importanza decisiva rispetto a decisioni che vincolano gli Stati a comportamenti rilevanti ai fini della loro responsabilità, nei confronti delle istituzioni comunitarie.⁶³

Il potere discrezionale della Commissione, infatti, non è tale da comportare la qualificazione delle misure come aiuti di Stato; quanto, piuttosto, quello di individuare le condizioni che, *case by case*, legittimano la concessione degli stessi, nei limiti tracciati dalle deroghe contemplate dal Trattato.⁶⁴

L’inquadramento concettuale della nozione di aiuto non può, pertanto, prescindere da un tentativo di ricostruzione analitica degli elementi testuali contenuti nell’art. 87, che concorrono, nel loro insieme, a delineare i contorni della fattispecie.

Tale concetto, pur non risultando dai Trattati e dal diritto derivato, deve, quindi, indubbiamente, essere ricostruito, solo, attraverso il diritto

⁶² Cfr. la sentenza Deufil-Commissione, 24 febbraio 1987, causa 310/85, Racc., 1987, p. 901; oltre che, sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, Racc. 1974, p. 709.

⁶³ È il caso, ad esempio, dell’interprete che qualifichi come generale una misura, ritenendola estranea alle disposizioni di cui agli artt. 87 ss., il quale, quindi, pensando di non doverla notificare alla Commissione, incorrerà in una pronuncia di incompatibilità dell’aiuto, senza necessità di entrare nei meriti della sua valutazione. Al riguardo, tuttavia, la Corte di Giustizia ha precisato che i vizi procedurali, quali la mancata notifica, non determinano automaticamente l’illegittimità dell’aiuti, obbligando, comunque, la Commissione ad esaminarlo in base agli elementi in suo possesso. Cfr. sentenza Boussac, causa C-301/87, del 14 febbraio, 1990, in Racc. 1990, I, p. 345.

⁶⁴ In questo senso, cfr. Tribunale di Primo Grado, sentenza 27 gennaio 1998, Ladbroche Racing- Commissione, causa 67/94, Racc., 1998, punto 52.

comunitario.⁶⁵ Da tale punto di vista, la lettera dell'art. 87 sembra fornire indicazioni sufficienti a delineare una fattispecie a struttura complessa, caratterizzata dalla presenza di un aiuto che dia luogo ad un trasferimento di risorse pubbliche (1), concesse, direttamente o indirettamente, dallo Stato (2), a favore di talune imprese o produzioni (3), che risulti idoneo ad incidere sugli scambi tra Stati membri, falsando o minacciando di falsare la concorrenza (4).

Ne consegue che gli elementi fondamentali sono costituiti da: a) soggetto erogante; b) dal mezzo impiegato; c) dalla destinazione delle risorse; d) dal potenziale effetto di tale destinazione di mezzi.

La giurisprudenza è unanime nel ritenere che, quanto al *soggetto erogante*, il riferimento allo Stato ed alle risorse statali valga ad attrarre nel novero dei soggetti la cui azione può configurare un aiuto, qualunque ente territoriale, ovvero qualsiasi ente pubblico o privato che operi nell'ambito dei poteri ad esso delegati.⁶⁶

In proposito, va sottolineato che l'ordinamento comunitario è generalmente indifferente alla strutturazione interna degli Stati membri e alla relativa distribuzione delle competenze: sia che uno Stato membro si configuri come uno Stato federale, sia che si tratti di uno Stato a decentramento regionale, ciò che conta è che le disposizioni del diritto comunitario siano osservate e che i fini della comunità siano perseguiti.

Il raggiungimento delle finalità dell'art. 87 TUE, non è, infatti, legato all'imputazione delle competenze nell'ambito degli Stati membri, ad un'unica autorità centrale, poiché, tale soluzione frustrerebbe lo spirito della norma; o, in alternativa, altererebbe il normale riparto di competenze tra i

⁶⁵ Per l'individuazione delle condizioni che consentono di qualificare come legittimo un aiuto di Stato, v. TIRABOSCHI M., *Incentivi all'occupazione, Aiuti di Stato, Diritto Comunitario della concorrenza*, Giappichelli, 2002, Sez. III.

⁶⁶ In proposito, MORENO MOLINA J., *Le distinte nozioni...*, cit., p. 586, sostiene che "la Corte cerca sempre di dare al concetto di Stato un effetto utile" e, cioè, "il contenuto più adeguato per il conseguimento *hic et nunc* degli obiettivi della normativa di cui si tratta".

A tal fine si può, quindi, utilizzare il criterio del collegamento organico, cioè dell'appartenenza dell'ente all'apparato organizzativo dello Stato; si può anche verificare se vi siano altri tipi di connessione, per esempio il fatto che lo Stato nomini i componenti del consiglio di amministrazione, o sia azionista di maggioranza dell'ente.

diversi livelli di governo, costringendo gli Stati a sottrarre alle autonomie territoriali la potestà legislativa, ogni volta in cui questa riguardasse l'erogazione di aiuti alle imprese.⁶⁷

Deve, inoltre, precisarsi, che rientrano nella nozione di cui all'art. 87 TUE, non solo, gli enti territoriali, ma, anche, tutti gli enti pubblici, qualora costituiscano lo strumento attraverso il quale lo Stato attribuisca un vantaggio economico alle imprese⁶⁸.

Nella sentenza n. 290/83 “Sovvenzioni agli agricoltori finanziate con le eccedenze di gestione di una cassa nazionale di credito agricolo”⁶⁹, l'Avvocato generale Mancini qualificò come aiuto di Stato un sussidio di solidarietà erogato dalla Cassa nazionale del credito agricolo – ente pubblico- agli agricoltori che versavano in condizioni economiche disagiate.

Sebbene, infatti, la presenza statale nel consiglio di amministrazione di tale istituto fosse minoritaria, le delibere dello stesso necessitavano, per diventare definitive, dell'approvazione del Ministero delle Finanze e degli altri ministri interessati; non poteva, pertanto, ritenersi che la Cassa godesse di alcuna autonomia, fungendo, piuttosto, da veicolo cui lo Stato ricorreva per intervenire a sostegno dell'agricoltura francese.⁷⁰

Allo stesso modo, la Corte di Giustizia, nella sentenza n. 173/73, “Assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile”, ha ritenuto che le agevolazioni concesse tramite gli enti di previdenza sociale rientrassero tra gli aiuti di Stato, poiché alleviavano gli oneri sociali gravanti, abitualmente, sui datori di lavoro del settore tessile, attraverso l'erogazione di fondi

⁶⁷ In tal senso si è espressa, anche la Corte Costituzionale, la quale ha più volte rimarcato che la partecipazione dell'Italia al processo di integrazione europea e agli obblighi che ne derivano non modifica l'assetto costituzionale delle competenze e che anzi, “l'attuazione negli Stati membri delle norme comunitarie deve tenere conto della struttura (accentrata, decentrata, federale) di ciascuno di essi, cosicché l'Italia è abilitata, oltre che tenuta dal suo stesso diritto costituzionale, a rispettare il suo fondamentale impianto regionale” (cfr. sent. 126/1996).

⁶⁸ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84, Racc. , p. 14; sentenza 16 maggio 2002, causa 482/99, Racc. p. 2354; sentenza 22 marzo 1977, causa 78/76, cit.; sentenza 2 febbraio 1988, cause 67-68 e 70/85, Racc., p. 219.

⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza 30 gennaio 1985, Racc. 1985, p. 439.

⁷⁰ Cfr. Conclusioni dell'Avv. Generale Mancini alla sent. 290/83, in Racc. 1983, p. 476.

derivanti da contributi obbligatori di derivazione statale⁷¹. Analogamente, le sovvenzioni concesse per il tramite degli enti di gestione ricadono nel novero degli aiuti di Stato; come dimostra la condanna inflitta dal giudice comunitario, allo Stato italiano, per aver concesso aiuti all'Alfa Romeo, attraverso le società finanziarie IRI e Finmeccanica, con somme provenienti dai fondi di dotazione dei suddetti enti.⁷²

In quel caso, la Corte osservò che gli apporti di capitale conferiti all'Alfa Romeo, dall'IRI e dalla Finmeccanica, erano stati effettuati, sostanzialmente, con fondi pubblici.

Inoltre, come nel caso delle sovvenzioni concesse dalla Cassa nazionale del credito agricolo francese, sopra citato, la Corte rilevò la sostanziale mancanza di autonomia dell'IRI, rispetto allo Stato italiano.

Quest'ultimo, infatti, nominava i membri del consiglio di amministrazione dell'IRI che, a sua volta, designava i membri dell'organo direttivo della Finmeccanica, ed entrambe le società operavano sotto le direttive della CIPE.

Gli aiuti concessi dalle *holdings* pubbliche sono stati, dunque, considerati, a tutti gli effetti, aiuti di "Stato"⁷³.

Il *mezzo* attraverso cui quest'ultimo si sostanzia è rappresentato dalla erogazione di risorse che comportino un sacrificio finanziario per lo Stato, gravando, direttamente o indirettamente, sul bilancio pubblico, senza che ciò

⁷¹ Corte di Giustizia, sentenza 2 luglio 1974, in causa 173/73, Racc. 1974, p. 709. Fattispecie analoghe si rinvencono nella decisione della Commissione 89/296, del 30 marzo 1989, relativamente ad alcune misure finanziarie adottate dal governo tedesco, in GUCE del 28/04/1989, n. L 116, p. 52.

⁷² Sentenza 21 marzo 1991 "Repubblica italiana c/ Commissione delle Comunità europee", "Alfa Romeo", in causa C-305/89, in Giurisprudenza di merito, n. 2/1993, p. 543, con nota di ORLANDI M., *Aiuto di Stato mediante conferimento di capitale alle imprese*.

⁷³ In verità, il requisito dell'imputabilità allo Stato del comportamento non è del tutto pacifico in dottrina. Alcuni autori sostengono, infatti, che lo Stato sarebbe comunque responsabile dell'erogazione effettuata dall'ente, purché questa comporti un costo per l'erario pubblico, così, BLUMANN C., *Regime des aides d'Etat: jurisprudence recente de la Cour de Justice (1989-1992)*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1992, *contra*, v. ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato*, cit. . In effetti, la Corte di Giustizia, nella sentenza Alfa Romeo, cit., sembra confermare l'importanza della riferibilità del comportamento dell'ente allo Stato quando afferma che "i conferimenti di capitale di cui trattasi costituiscono il risultato di un comportamento imputabile allo Stato italiano e possono, pertanto, rientrare nella nozione di aiuti concessi dagli Stati, ai sensi dell'art. 92, n. 1 del Trattato".

comporti una contropartita a favore dell'erogante, da parte dell'impresa beneficiaria.

I benefici che lo Stato può erogare possono, quindi, essere dei più diversi; e possono sostanziarsi, non solo, in prestazioni positive, ma, anche, in tutte quelle forme di intervento pubblico, volte ad alleviare gli oneri gravanti sul bilancio aziendale⁷⁴.

Diversamente, seppure in maniera discutibile, non costituiscono, aiuti di Stato quelle misure che prevedano una disciplina più favorevole per talune imprese, senza che ciò determini l'impiego di denaro pubblico.⁷⁵

Conformemente a tale orientamento, secondo la Corte di Giustizia, non si è in presenza di aiuto quando un provvedimento nazionale favorisce talune imprese o produzioni, ma fa ricadere il relativo onere su altri soggetti del mercato, quali ad esempio, i consumatori.⁷⁶

Pertanto, ogni vantaggio percepito da un'impresa, al di fuori di quanto il mercato avrebbe normalmente garantito, costituisce un aiuto.

Il mercato funge, dunque, da parametro cui rapportare l'intervento pubblico per determinarne la rilevanza, ai fini dell'art. 87 TUE; l'adozione di tale criterio, del resto, è coerente ai principi che informano il diritto comunitario e alla *ratio* delle norme sulla concorrenza⁷⁷.

⁷⁴ DE VERGOTTINI A., *Sistema delle partecipazioni statali e obblighi comunitari*, in Rivista di diritto europeo, 1990, p. 478, sottolinea che l'assenza di una definizione della nozione di aiuti deriva dalla sua sostanziale irrilevanza, posto che sono considerate implicitamente sanzionabili tutte le misure passibili di incidere sugli scambi infracomunitari, a prescindere dalla loro forma o definizione giuridica.

⁷⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 17 marzo 1993, causa 72/91, punti 18-21, Racc., p. 542; sentenza 30 novembre 1993, causa 89/91, Racc., p.219; sentenza 7 maggio 1998, cause 52-54/97, Racc. p.756; sentenza 16 maggio 2002, causa 482/99, punto 24, cit.

⁷⁶ In proposito: Corte di Giustizia, sentenza 13 maggio 2001, causa 379/98, Racc., p.143.

⁷⁷Cfr. le conclusioni dell'Avvocato generale Slynn alla sentenza Germania c/Commissione, causa 84/82, Racc. 1984, p. 1501.

La Commissione ha utilizzato il criterio del mercato fin dalle prime Relazioni sulla politica di concorrenza. Cfr. la Seconda Relazione riferita al 1972, punti 122-125; e la Terza Relazione riferita al 1973, punti 118-119.

Il Consiglio si è uniformato a tale criterio, a partire dal codice degli aiuti alle costruzioni navali del 1981, Direttiva 81/363/CEE, 28 aprile 1981, in GUCE 23 maggio 1981, n. L 137, p. 39; mentre, la Corte di Giustizia ha più volte confermato il criterio esaminato.

L'aiuto deve consistere, quindi, in una "agevolazione discriminatoria"⁷⁸ che pregiudichi la parità di trattamento fra le imprese che operano sul mercato comune, alterando il normale assetto concorrenziale. Ecco perché, se la forma dell'aiuto può essere irrilevante, non altrettanto può dirsi circa le modalità dello stesso⁷⁹; la durata in cui è corrisposto il beneficio, la sua intensità, le finalità per cui viene concesso, risultano, infatti, determinanti per la valutazione circa la ammissibilità dell'aiuto e la possibilità di usufruire delle deroghe di cui all'art. 87, par. 3, del Trattato.

Quanto alla *destinazione*, questa deve essere, in primo luogo, *selettiva*, dovendosi disporre l'erogazione a favore di "alcune imprese o talune produzioni", pubbliche o private che siano.

Il beneficio, cioè, deve andare ad un soggetto che eserciti un'attività economica "a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del suo finanziamento", risultando sufficiente che il beneficiario svolga un'attività volta alla produzione di beni, o allo scambio di servizi, astrattamente idonea ad entrare in concorrenza con quella di altri operatori economici⁸⁰.

⁷⁸ DE VERGOTTINI A., *Sistema delle partecipazioni statali*, cit.; sul punto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia è ben consolidata, fin dalle prime battute, Steenkolenmijnen, sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, Racc. p.1, a proposito delle sovvenzioni CECA.

⁷⁹ La modalità dell'aiuto, in certi casi, influisce al punto da determinare l'incompatibilità dello stesso, a prescindere da ogni altra considerazione. Così, gli aiuti sottoforma di discriminazione fiscale, erogati da uno Stato membro, nei confronti dei prodotti provenienti da altri Stati, non sono, in nessun caso, autorizzabili. Nella sentenza 25 giugno 1970, causa 47/69, "Imposta parafiscale applicata ai prodotti tessili in Francia", Racc. 1970, p. 487, la Corte ha affermato che "un aiuto propriamente detto (...) può essere considerato lecito purchè il suo effetto perturbatore non sia aggravato da un sistema di finanziamento che renda il tutto incompatibile con il mercato unico e col comune interesse" e che "la Commissione deve considerare tutti gli aspetti diretti ed indiretti delle misure di cui trattasi, cioè, non solo, l'aiuto propriamente detto alle attività nazionali destinatarie, ma anche l'aiuto indiretto che può derivare dal finanziamento e dallo stretto nesso tra il volume del primo e il rendimento del secondo", pertanto, la Corte conclude che "la valutazione di un aiuto non può, quindi, essere separata dalla valutazione degli effetti del suo finanziamento". In proposito, cfr. anche, la sentenza 27 maggio 1981, cause riunite 142 e 143/80, "Amministrazione delle finanze dello Stato c/Essevi e Salengo, Racc., p. 1413.

⁸⁰ Cfr. innanzitutto, gli artt. da 81 a 86 (ex da 85 a 90); gli artt. 43 e 132 del Trattato. Il Trattato CECA, contiene una definizione di impresa ma è riferita soltanto alle imprese che operano nel settore del carbone e dell'acciaio, non può, pertanto, essere adoperata, utilmente, ai fini di individuare correttamente la nozione di impresa relativa alla disciplina sugli aiuti. Tale nozione, d'altra parte, va interpretata diversamente a seconda delle disposizioni del Trattato che vengono in rilievo. Per un'analisi dei diversi articoli che ad essa si riferiscono, v. GRISOLI P., *Impresa comunitaria*, voce dell'Enciclopedia Giuridica Treccani.

In tal senso, nella sentenza Hofner,⁸¹ la Corte ha considerato impresa, l'attività di collocamento svolta, senza alcuna finalità di lucrativa, in regime di monopolio, dall'Ufficio federale del lavoro tedesco.

Ne deriva che la qualificazione dell'attività svolta, come di "impresa", così come la finalità di lucro, diventano irrilevanti rispetto alla idoneità delle misure agevolative a configurare aiuti di Stato.⁸²

Deve, infine, ricordarsi che la Corte di Giustizia, in più occasioni, ha precisato che i suddetti aiuti non sono caratterizzati per la loro causa o il loro scopo; l'unico elemento decisivo è, infatti, costituito dalla potenziale distorsione alla concorrenza.⁸³

Come risulterà al termine di questa trattazione, le singole condizioni ed elementi funzionali alla qualificazione degli aiuti di Stato, sopra richiamate, sono, piuttosto, frutto di difformi interpretazioni della norma, da parte della dottrina, le quali, tuttavia, non producono conseguenze rilevanti sul piano della sua applicazione pratica.

Per stabilire, dunque, se un'attività economica rientri o meno nella disciplina contenuta negli artt. da 81 a 89 del Trattato, piuttosto che alle finalità di impresa, bisogna guardare alla suscettibilità di quest'ultima di assumere una posizione concorrenziale⁸⁴ rispetto a quella svolta da altri soggetti che operano sul mercato comune⁸⁵.

⁸¹ Sentenza 23 aprile 1991, causa C- 41/90, Racc., p. 1979; v. anche, SLOT P.J. Nota alla sentenza Hofner, in *Common Market Law Review*, 1991, p. 964. L'irrilevanza della forma giuridica dell'impresa è stata sottolineata dalla Corte anche in sentenza 12 luglio 1982, causa 170/83, "Hidorterm", Racc. p. 127, laddove si afferma che l'impresa sussiste "quando vi è un'unità economica dal punto di vista dell'oggetto dell'accordo, anche se sotto il profilo giuridico quest'unità economica è costituita da più persone, fisiche o giuridiche".

⁸² Tale punto è diffusamente esaminato da LAROMA JEZZI P., *Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea*, cit., p. 840 ss.

⁸³ Cfr. RUSSO P., *Aiuti di Stato...*, op. cit. p. 66 ss. .

⁸⁴ Affinchè sia soddisfatto il criterio dell'incidenza sugli scambi infracomunitari (Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1980, causa 730/79, punto 11, Rac. p.274, nonché, da ultimo, sentenza 22 novembre 2001, causa 53/00, punto 33,p.219) è sufficiente che l'aiuto rafforzi la posizione di un'impresa rispetto alle sue concorrenti. Infatti, come affermato dall'Avvocato generale Jacobs "il sussistere dell'incidenza sugli scambi tra Stati è facile da accertare"(Conclusioni 23 marzo 1994, cause 278-280/92, punto 33).

⁸⁵ AFFERNI A., *La nozione di impresa comunitaria*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, (diretto da) GALGANO F., II, p. 153 ss.,

Incerta appare, semmai, l'individuazione della categoria "aiuto" *tout court*, sganciata dal predicato compatibile/incompatibile, poiché, la stessa enucleazione di tale categoria dovrebbe, di per sé, presupporre la presenza di tutti requisiti qualificanti un aiuto; il che assume rilevanti conseguenze ai fini della valutazione circa la razionalità della prassi attuale, che impone il recupero degli aiuti erogati, non notificati preventivamente, sebbene, successivamente, giudicati "compatibili" dalla Commissione⁸⁶.

Peraltro, non sembra irrilevante stabilire se distorsione della concorrenza e incidenza negativa sugli scambi intracomunitari debbano o meno essere compresenti.

Posto che l'esame delle singole decisioni della Commissione e della Corte di Giustizia induce a ritenere che, il più delle volte, tali condizioni vengono considerate congiuntamente, sembra condivisibile l'opinione di chi sostiene che, diversamente da quanto avviene, generalmente, per le norme sulla concorrenza, l'art. 87 del Trattato richiede un pregiudizio concreto sugli scambi tra ciascuno degli Stati membri e non un'astratta idoneità degli stessi a produrlo⁸⁷.

Sembra pertanto adeguato, nell'incertezza del dettato normativo, scegliere la definizione di aiuto, generalmente adottata dalla dottrina prevalente, secondo la quale aiuto di Stato è normalmente considerato "ogni

sottolinea che, anche nel diritto anglosassone, prevale, nella selezione degli elementi rilevanti, "il cosiddetto *functional or operational test* rispetto allo *structural or managerial test*". In particolare, secondo l'Autore, le norme del diritto comunitario che considerano l'impresa sono norme di competenza; esse servono, cioè, ad individuare i criteri di collegamento che rendono rilevante l'attività di impresa ai fini commerciali. In tal senso, vedasi, anche AULETTA, voce Attività (dir. priv.), in Enciclopedia del diritto, p. 985, il quale osserva che la nozione di impresa acquista, piuttosto, il valore di un concetto riassuntivo che indica l'esistenza dei presupposti di applicabilità della normativa.

⁸⁶ *Contra* PERASSO A., *Procedure e controlli in tema di aiuti di Stato*, in Diritto commerciale internazionale, 1995, p. 671 ss., distingue i requisiti costitutivi della nozione di aiuto di Stato, dati dalla statalità delle risorse e dalla selettività, dai requisiti funzionali alla dichiarazione di incompatibilità. Tale tesi non sembra condivisibile, discostandosi decisamente da quanto chiarito dalla Commissione; inoltre, essa dilata l'area degli aiuti di Stato con conseguenze negative in termini di effetti derivanti dall'omissione della notifica preventiva.

⁸⁷ Così, LEANZA U., *Commento all'art. 92*, in Commentario CE, Milano, 1965, p. 716. In merito, ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato...*, cit., critica la posizione di TRIGGIANI E., *I poteri di controllo della Commissione sugli aiuti alle imprese pubbliche*, in Rivista europea, 1990, n. 3, p. 489, il quale sostiene che il pregiudizio sugli scambi sia condizione di incompatibilità dell'aiuto, notando che anche misure che per le loro ridotte dimensioni non alterano gli scambi costituiscono degli aiuti sebbene compatibili.

*vantaggio economicamente apprezzabile, accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, che altrimenti non si sarebbe realizzato*⁸⁸.

Non soltanto una sovvenzione, quindi, ma ogni misura che, direttamente o indirettamente, attribuisca un vantaggio al beneficiario rientra nel concetto di aiuto.

Sono, pertanto, da considerarsi tali: tutti i provvedimenti che riducono gli oneri ricadenti sul bilancio d'impresa, tra cui, le agevolazioni fiscali, gli sgravi di interessi, le tariffe preferenziali, i prestiti e le garanzie dello Stato, etc.

Del resto, la Commissione, apparentemente, sembra indifferente alle oscillazioni dell'opinione pubblica degli Stati membri e continua a interpretare i trattati dando un senso ultraliberale, tanto alla concezione estensiva della nozione di aiuto, quanto alle deroghe all'incompatibilità di principio degli aiuti di Stato, rispetto al mercato unico.⁸⁹

In tal senso, essa ha, inoltre, precisato che non rientrano nella fattispecie dell'aiuto di Stato, purchè si applichino a tutte le imprese e tutte le produzioni, le misure di pura tecnica fiscale (quali, ad esempio, la fissazione delle aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; le disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale) e le misure che, nel ridurre l'onere fiscale collegato a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (quali ad esempio, la

⁸⁸ TESAURO G., *Diritto comunitario*, UTET, 1996, p. 477. Tale definizione ha il pregio di cogliere con chiarezza gli effetti dell'aiuto; meno condivisibile, invece, appare la definizione fornita da ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato*, cit., p. 129, poiché, ponendo l'accento sul carattere di gratuità della misura, omette di considerare le ipotesi in cui, l'impresa, in definitiva, si avvantaggia della stessa, pur accordando allo Stato una contropartita rispetto all'erogazione dell'aiuto. Del resto, quasi tutti gli autori confermano la complessità della nozione di aiuto. In tal senso, ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997; TRIGGIANI E., *Gli aiuti statali*, cit., PALMIERI G., *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, Rimini, 1992; BARIATTI S., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998.

In giurisprudenza, cfr. Corte di Giustizia, sentenza 20 marzo 1984, in causa 84/82, Racc., p. 1451.

⁸⁹ Cfr. GARBAR P.C., *Aides d'Etat: pratique décisionnelle de la Commission de la Communauté européenne (1990-1994)*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1995, p. 36.

ricerca e lo sviluppo). In concreto, dunque, gli aiuti di cui trattasi devono effettivamente falsare o minacciare di falsare la concorrenza, producendo un sensibile pregiudizio sulla stessa, non rilevando, a tal proposito, né il carattere fiscale, né il possibile fine sociale di tale misura.

3.2 Gli “effetti sensibili” sul mercato infracomunitario

Gli effetti prodotti dagli aiuti di Stato rappresentano l’aspetto più rilevante nell’applicazione dell’art. 87 TCE.

La Corte di Giustizia e la Commissione, infatti, reputano decisiva la valutazione degli effetti, ai fini del giudizio di compatibilità con il mercato comune, delle misure sottoposte al loro esame.⁹⁰

Come precedentemente accennato, gli effetti, oltre che alla struttura della fattispecie di aiuto, attengono, anche, al momento della valutazione circa la sua ammissibilità, ai sensi dell’art. 87 TCE.

Gli elementi essenziali di un aiuto sono, pertanto, quelli finora esaminati: soggetti, attivi e passivi; e oggetto, ossia l’attribuzione di un beneficio/vantaggio di carattere economico.

La valutazione circa gli effetti funge, poi, da raccordo tra le due fasi fondamentali di cui si compone l’operazione di interpretazione/applicazione delle norme sugli aiuti.

Essa attiene, parzialmente, alla qualificazione della fattispecie, ma, soprattutto, alla fase relativa al giudizio di ammissibilità dell’aiuto svolto dalla Commissione.

L’articolo 87 TCE, come già abbiamo avuto modo di chiarire, sancisce l’incompatibilità con il mercato comune di quegli aiuti che “*incidano sugli scambi tra gli Stati membri*” e che favorendo talune imprese o produzioni, “*falsino o minaccino di falsare la concorrenza*”.

La norma prevede, dunque, due condizioni di incompatibilità: l’influenza sugli scambi infracomunitari; e l’alterazione della normale concorrenza tra le imprese.

⁹⁰ Sentenza Deufil/Commissione, 24 febbraio 1987, causa 310/85, Racc. 1987, p.901.

Tali condizioni, pur distinte, sono considerate, dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia, come interdipendenti tra loro, poiché un aiuto atto ad incidere sugli scambi, di per sé stesso, è idoneo a falsare la concorrenza⁹¹.

Diventa, pertanto, opportuno individuare quali siano, in concreto le misure che, in virtù delle loro caratteristiche, sono suscettibili di modificare l'ordinato assetto concorrenziale⁹².

Ciò non implica una presunzione assoluta di incompatibilità di qualsiasi aiuto, quanto, piuttosto, la necessità di provare che esso abbia effettivamente, apportato delle alterazioni alla concorrenza⁹³.

Del resto, le deroghe contenute nell'art. 87, par. 2-3, TCE, non avrebbero motivo di esistere se non fosse possibile dichiarare la compatibilità di determinati aiuti, ricorrendo specifiche condizioni⁹⁴.

In tal senso, la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che spetta alla Commissione, l'onere probatorio, circa l'attitudine concretamente

⁹¹ Cfr VANDAMME J., *Les Aides accordées par les Etats*, in COSTANTINESCO-KOVAR, *Traité instituant la CEE, Commentaire article par article*; MATTERA RICLIGLIANO A., *Il mercato unico europeo*, UTET, p. 69.

⁹² In proposito, LEANZA U., *Commento all'art. 92 del Trattato*, in Commentario CEE, 1965, sostiene che "a differenza di quanto accade per le altre regole di concorrenza, nella norma in esame, non si richiede un'astratta idoneità delle pratiche in questione a pregiudicare gli scambi, ma, anche, che un effettivo pregiudizio degli scambi stessi si determini".

⁹³ In tal senso, l'Avvocato Generale Capotorti, nelle Conclusioni alla sentenza "Philip Morris", 17 settembre 1980, causa 730/79, Racc. 1980, p. 2680, ha sostenuto che la distorsione della concorrenza "è una conseguenza costante e necessaria del beneficio accordato mediante l'aiuto". Questo assunto, tuttavia, è stato smentito, successivamente, dalla Corte.

⁹⁴ In proposito, ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato...*, cit., p. 185, chiarisce che esistono aiuti che la Corte considera incompatibili *a priori*; si tratta, tuttavia, di casi eccezionali rispetto alla regola secondo la quale le potenzialità lesive dell'aiuto vanno dimostrate concretamente. È il caso degli aiuti concessi ad imprese operanti in settori caratterizzati da sovraccapacità produttive.

La Corte di Giustizia, con sentenza 21 marzo 1991, causa C-305/89, "Italia/Commissione", Racc. 1991, p. 1603, ha ritenuto, in merito, che qualsiasi aiuto erogato in tale settore dalle pubbliche autorità, "è idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri ed a pregiudicare la concorrenza, in quanto, la permanenza della stessa impresa sul mercato impedisce ai concorrenti di accrescere la propria quota di mercato e frena la loro possibilità di incrementare le esportazioni verso tale Stato membro".

dimostrata, da un intervento pubblico a sostegno di un'impresa, ad avere l'effetto richiamato⁹⁵.

Nella sentenza "Intermills", la Corte ha, infatti, censurato l'operato della Commissione, poiché, non solo, essa non aveva provato che, di fatto, l'aiuto era suscettibile di falsare la concorrenza, ma, anche, perché non appariva dimostrato che *"il comportamento della ricorrente sul mercato, dopo che grazie alla concessione dell'aiuto essa aveva dato un nuovo orientamento alla sua produzione, potesse alterare le condizioni degli scambi"*, a tal punto che la scomparsa dell'impresa sarebbe stata preferibile al suo salvataggio.

Ciò significa che in alcuni casi, è necessario, non solo, che vi sia un'attitudine ad incidere sugli scambi; ma, anche, che si dimostri che l'influenza esercitata sia tanto grave da non risultare tollerabile, in vista del perseguimento di ulteriori obiettivi, tutelati dall'ordinamento comunitario.

Ne deriva che il principio della libera concorrenza possa essere sacrificato laddove ciò abbia una contropartita proporzionale all'entità e all'intensità degli aiuti.

Tale principio, del resto, non costituisce, un fine della Comunità, quanto, piuttosto, uno strumento per il raggiungimento degli obiettivi enunciati nell'art. 2 TCE; e, cioè, l'instaurazione di un mercato comune; di un'unione economica e monetaria; e, più in generale, *"di uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità"* stessa.⁹⁶

⁹⁵ In tal senso, la sentenza "Papierwanrenfabriek", 13 marzo 1985, cause riunite 296 e 318/82, Racc., p. 809; e, prima, sentenza "Intermills/Commissione", 14 novembre 1984, causa 323/82, Racc., p. 3809, in cui la Corte ha censurato la Commissione per non aver fornito *"alcuna indicazione concreta circa la natura dell'asserito pregiudizio alla concorrenza"*.

⁹⁶ EVANS A. e MARTIN S., *Socially acceptable distortion of competition: Community policy on State aid*, in *European Law Review*, n.2/1991, p. 79, osservano che *"the idea runs throughout the EEC Treaty that distortions or even restrictions of competition may be permitted, provided that they are necessary to secure objectives compatible with Community values other than maximisation of competition"*. HORNSBY, *Competition policy in the 80's: more policy less competition?*, in *European Law Review*, 1987, sostiene che le istituzioni comunitarie utilizzino le regole sulla concorrenza per il raggiungimento di obiettivi politici diversi da quelli che tradizionalmente riguardano la concorrenza in senso stretto.

Se è dunque vero che le finalità perseguite dagli Stati membri, attraverso la concessione degli aiuti, sono irrilevanti rispetto alla valutazione circa la ammissibilità di tali misure, va pur detto che il perseguimento di obiettivi statali potrà essere valutato positivamente, dalle istituzioni comunitarie, se la loro attuazione risulterà coincidere con gli interessi comuni.⁹⁷

Nella nota sentenza “Philip Morris”, la Corte di Giustizia affermò che *“allorché un aiuto finanziario concesso dallo Stato rafforza la posizione di un’impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi infracomunitari, questi sono da considerarsi influenzati dall’aiuto”*⁹⁸.

La Corte, cioè, ha ritenuto che un aiuto è in condizione di incidere, in diversi modi, sulla posizione del beneficiario e sulla sua capacità produttiva.

Nella fattispecie, il Governo olandese intendeva concedere una sovvenzione alla Philip Morris Holland, sotto forma di *“premio supplementare per grandi progetti”*, che l’avrebbe aiutata a concentrare e sviluppare la produzione di sigarette, chiudendo uno dei due stabilimenti nei Paesi Bassi e aumentando la capacità di produzione del secondo.

Siffatta misura, indubbiamente, avrebbe falsato la concorrenza e inciso sugli scambi, poiché, incrementando la capacità produttiva della società, avrebbe concorso all’accrescimento della sua capacità di alimentare le

⁹⁷ FRIGNANI – WAELBROECK, in *Disciplina della concorrenza nella CEE*, UTET, 1996, osservano per gli artt. 85 e 86 del Trattato, ma le stesse osservazioni risultano valide, anche per gli artt. 92-94 TUE che *“non si tratta di regole statiche ma di strumenti di una politica attiva mediante la quale la Comunità cerca di influenzare il quadro nel quale si sviluppa l’attività economica, allo scopo di permettere il raggiungimento degli obiettivi enunciati nell’art. 2”*

Del resto, le stesse nozioni di “concorrenza” e di “distorsione della concorrenza” non risultano precisate dal Trattato e assumono carattere dinamico, in funzione delle interpretazioni fornite nel tempo. Tali nozioni, inoltre, non hanno un significato univoco, poiché possono essere valutate sia in prospettiva economica, sia giuridica; e rispetti ad ognuna di esse, sono passibili di più definizioni. Si può, quindi, assumere un significato negativo di concorrenza, ancorandola all’assenza di barriere agli scambi e al libero commercio; o in senso positivo, come *corpus* di regole volte a disciplinare l’intervento sul mercato degli operatori economici per conseguire obiettivi meritevoli di tutela. Ovviamente, anche la nozione di “distorsione della concorrenza” può essere interpretata nei due sensi. Nel primo caso, qualsiasi aiuto è lesivo della concorrenza; nel secondo, invece, gli effetti degli aiuti andranno valutati in relazione alle circostanze concrete poiché, non necessariamente, essi influiscono sugli scambi in misura tale da pregiudicare gli obiettivi tutelati tramite le regole sulla concorrenza.

⁹⁸ Sentenza “Philip Morris”, cit.

correnti di scambio tra gli Stati membri e, alleviando il costo della trasformazione degli impianti di produzione, avrebbe procurato all'impresa un vantaggio concorrenziale nei confronti dei fabbricanti che avessero ottenuto o intendessero ottenere, a proprie spese, un aumento analogo delle possibilità di rendimento dei propri impianti. Anche in questo caso, il mercato funse da parametro di riferimento per la Commissione e la Corte di Giustizia, al fine di verificare l'ammissibilità dell'aiuto.

A tale ultimo proposito, giova ricordare che, uno dei motivi del ricorso presentato dalla società era, proprio, la carenza di motivazione della decisione della Commissione impugnata, la quale, in particolare, non aveva delimitato il "mercato rilevante", al fine di valutare in che misura l'aiuto avrebbe potuto pregiudicare la concorrenza.

Sebbene nel caso in esame, la Corte abbia rigettato il ricorso, anche sotto tale profilo, diventa interessante delimitare tale nozione; posto il ruolo da essa giocato nella valutazione degli effetti degli aiuti.

La Commissione, in una Comunicazione volta a precisare le circostanze da valutare per la corretta interpretazione degli artt. 81 e 82 TCE e di alcuni regolamenti del Consiglio relativi a particolari settori, ha chiarito che il mercato deve essere definito tanto sotto il profilo del prodotto; quanto sotto quello geografico, così da rendere più agevole agli Stati membri la previsione circa la *"possibilità che la Commissione esprima delle obiezioni sotto il profilo della concorrenza in un determinato caso"*⁹⁹.

In tal modo, diventa possibile determinare quali siano i concorrenti effettivi delle imprese beneficiarie degli aiuti e verificare se essi siano potenzialmente danneggiati dagli stessi.

Nel primo senso, il mercato rilevante comprende, dunque *"tutti i prodotti e/o servizi che sono considerati intercambiabili o sostituibili dal consumatore, in ragione delle caratteristiche dei prodotti, dei loro prezzi e dell'uso al quale sono destinati"*.

Mentre, in rapporto al territorio, il mercato geografico rilevante è quello che comprende *"l'area nella quale le imprese in causa forniscono o*

⁹⁹ Comunicazione della Commissione 97/C 372/03.

acquistano prodotti o servizi, nella quale le condizioni di concorrenza sono sufficientemente omogenee e che può essere tenuta distinta dalle zone geografiche contigue perché in queste ultime le condizioni di concorrenza sono sensibilmente diverse”.

In sostanza, quindi, la Commissione ha ritenuto che le imprese siano soggette a tre fonti principali di pressione concorrenziale: la sostituibilità dell’offerta; la sostituibilità della domanda; e la concorrenza potenziale.

Tali definizioni, sebbene formulate per interpretare altre norme del Trattato, si prestano, anche, a chiarire le disposizioni relative agli aiuti di Stato; pur non essendo, in quest’ultimo caso, vincolanti.

Nella citata sentenza “Philip Morris”, infatti, la Corte ha precisato che la Commissione, nell’applicazione dell’art. 87 TCE, non è vincolata ad esaminare dettagliatamente, tutti i dati relativi alla definizione del “mercato rilevante”.

D’altra parte, tali norme, pur prive di significato cogente per Corte e Commissione, costituiscono, comunque, un valido strumento di riferimento per queste ultime; come dimostra il fatto che in altre occasioni, il giudice comunitario, le abbia richiamate, tra i criteri da considerare nell’effettuazione della valutazione di compatibilità degli aiuti con il mercato comune.¹⁰⁰

Ciò avviene, particolarmente, quando si tratti di verificare l’incidenza sugli scambi di un aiuto concesso ad un’impresa operante, solo, nel mercato interno.

L’esame della sostituibilità della domanda e dell’offerta, infatti, consente di rilevare che, anche, in siffatta ipotesi, l’aiuto è idoneo a danneggiare la posizione delle imprese di altri Stati; poiché, come sostenuto dalla suddetta Corte, “quando uno Stato membro concede un aiuto ad un’impresa, la produzione interna può risultare invariata o aumentare, con la conseguenza che, nelle condizioni quali quelle accertate dalla Commissione, le possibilità delle imprese con sede in altri Stati membri di

¹⁰⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza “Papierwarenfabrik”, cit., p. 849.

esportare i loro prodotti nel mercato di quest'ultimo Stato membro ne sono diminuite."¹⁰¹

Va, infine, chiarito che l'effetto distorsivo si manifesta, anche, quando esso non determini un miglioramento in termini assoluti della posizione dell'impresa destinataria rispetto a quella delle sue concorrenti, risultando volto, invece, a riportare il beneficiario in condizione di parità con le imprese operanti in altri Stati dell'Unione¹⁰².

3.3 Le forme degli aiuti

Individuato nell'effetto economico sulla concorrenza e sugli scambi infracomunitari, il criterio principale, ai fini della qualificazione di una misura come aiuto, nessun risalto può essere, conseguentemente, attribuito, come abbiano già sottolineato, non solo, allo scopo da questo perseguito ma, soprattutto alla sua forma¹⁰³.

Il Trattato, infatti, "*non distingue gli interventi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti*"¹⁰⁴; così

¹⁰¹ Corte di Giustizia, sentenza 13 luglio 1988, causa 102/87, "Repubblica Francese/Commissione", Racc. 1988, p. 4067.

¹⁰² Nella sentenza "Assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile" 173/03, del 2 luglio 1974, Racc. 1974, p. 709, la Corte di Giustizia ritenne inammissibile un aiuto destinato a ridurre gli oneri sociali gravanti sui datori di lavoro nel settore dell'industria tessile, sebbene lo Stato avesse rilevato che l'impresa veniva, in tal modo, riportata in posizione di parità con le sue concorrenti estere, non gravate da simili oneri. L'Avvocato generale Warner, nelle conclusioni alla sentenza, ritenne sufficiente che la riduzione dei costi ottenuta con lo sgravio fiscale aumentasse la competitività dell'impresa, perché si falsasse la concorrenza.

La dottrina, tuttavia, ha criticato tale posizione, poiché l'ha considerata frutto di un'applicazione miope della disciplina sugli aiuti, più attenta alla lettera della norme che non alla loro *ratio*. In tal senso, FRIGNANI-WAELBROECK, *Disciplina della concorrenza CEE*, cit.

¹⁰³ Giurisprudenza costante. Fra le tante, cfr. Corte di Giustizia, sentenza 2 luglio 1974, cit., p.709, punti 27 e 28 Più di recente, la Corte è tornata sull'argomento nella sentenza 15 marzo 1994, Racc. I, p. 877, punto I, causa C 378/92, Banco Exterior de Espana, stabilendo che "*un provvedimento mediante il quale pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato collochi i beneficiari in una posizione più favorevole di quella di altri soggetti tributari passivi, costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato.*"

¹⁰⁴ Sentenza 2 luglio 1974, cit.; sentenza 13 febbraio 2003, causa C- 409/00, punti 45 ss., Racc., p. 258; sentenza 8 maggio 2003, cause C- 328/99 e C- 399/00, punto 35, p.174.

come non può essere attribuita alcuna rilevanza alle evoluzioni della posizione giuridico- economica del beneficiario dell'aiuto.

Diversamente, è necessario verificare che la misura abbia favorito, soltanto, alcune imprese o alcune produzioni, e non sia giustificata dalla natura o dalla portata generale del sistema in cui si inserisce¹⁰⁵.

E' appena il caso di ricordare che la qualificazione di aiuto, in quanto qualificazione giuridica di un fatto, può costituire l'oggetto, non solo, di un'azione di annullamento; ma, anche, di un ricorso in appello avverso una sentenza di primo grado¹⁰⁶.

La lettera dell'art. 87 TUE, del resto, è eloquente, laddove parla di aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, "*sotto qualsiasi forma*".

In quest'ottica, diventano ininfluenti, tanto il fondamento normativo che è alla base della concessione dell'aiuto; quanto la possibilità, o meno, di inserire la misura nell'ambito di un più ampio programma di incentivazione economica.

La rosa delle misure passibili di integrare la nozione di aiuto di Stato è pertanto, oltremodo ampia¹⁰⁷.

In essa rientrano sia le leggi, sia gli atti amministrativi; e, neppure è esclusa la forma privatistica, per quanto attiene alla concreta determinazione o erogazione dell'aiuto, sebbene all'origine debba esservi un provvedimento pubblico¹⁰⁸.

La Commissione, vista l'estrema eterogeneità di queste ultime, ha instaurato un meccanismo diretto a quantificare, sistematicamente, e classificare gli aiuti pubblici alle imprese; e, periodicamente, a partire dal

¹⁰⁵ Sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, Racc., p. I-8365, punti 41-42.

¹⁰⁶ Sentenza 15 maggio 1997, causa C-278/95, Racc., p.I-2507, punti 42-45.

¹⁰⁷ Cfr. l'elenco meramente esemplificativo contenuto nella Risposta della Commissione all'interrogazione parlamentare n. 48 dell'On. Burgbacher, in GUCE C 125 del 17 agosto 1963 cui *adde* la Risposta della Commissione all'interrogazione parlamentare n. 110 dell'On. Welsh, in GUCE C 221 del 25 agosto 1982. Tale elenco è stato arricchito, successivamente, da una copiosa casistica giurisprudenziale. Nella letteratura italiana, cfr. PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato alle imprese ecc*, cit. .

¹⁰⁸ Sentenza 2 febbraio 1988, causa 67, 68 e 70/85, Racc., p. 219, punto 36; sentenza 29 febbraio 1996, causa C- 56/93, Racc. p. I-723, punto 10.

1988, pubblica, un censimento analitico degli aiuti, disaggregato secondo i vari tipi di misure e i diversi obiettivi perseguiti dagli Stati membri.¹⁰⁹

Tale classificazione, pur risultando utile ai fini del monitoraggio sull'entità degli aiuti concessi dagli Stati membri, appare, tuttavia, puramente indicativa e di modesta importanza sul piano ricostruttivo della fattispecie.

Certamente più rispondente allo scopo di comprendere le dinamiche reali che governano la materia risulta, invece, l'analisi svolta dalla Commissione sulle recenti tendenze in materia di erogazione di aiuti; gli ultimi censimenti, infatti, hanno evidenziato come le sovvenzioni in senso stretto e le riduzioni di imposta siano, di gran lunga, le forme più rilevanti di aiuto di Stato, nell'Unione.

Dai dati raccolti, si evince, inoltre, che gli stanziamenti di bilancio costituiscono il canale preferenziale di finanziamento degli aiuti, in Spagna ed in Austria, in cui tutti gli aiuti vengono attinti a stanziamenti di bilancio; e in Finlandia, Lussemburgo, Regno Unito e Portogallo, dove più del 90% degli aiuti è finanziato tramite il bilancio. Le minori entrate fiscali vengono, invece, utilizzate, considerevolmente, in Italia, Belgio, Francia, Irlanda e Danimarca.

Di particolare rilievo è poi la circostanza che una quota significativa degli aiuti riguardi un numero limitato di misure *ad hoc*, di importo considerevole, destinate a singole imprese.

A scopo meramente esemplificativo, possono, comunque, menzionarsi le forme più comuni di aiuto, che sono date:

1. dalla *cessione di beni pubblici ad un prezzo inferiore al valore di mercato*.

Tale ipotesi è stata chiarita dalla Commissione, già nella I Relazione sulla politica di concorrenza, riferita al 1971 e ha luogo quando, in virtù della cessione di beni pubblici ad imprese ad un prezzo inferiore al loro

¹⁰⁹ Cfr., in particolare, l'Allegato tecnico al Settimo censimento degli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni settori, COM (88) 945 def.

valore di mercato, si verifichi una perdita di capitale per lo Stato ed un vantaggio per il beneficiario.¹¹⁰

2. Dalle *tariffe preferenziali*.

La politica tariffaria può acquistare rilevanza come aiuto in diverse ipotesi. Lo Stato, ad esempio, può praticare in favore di determinate categorie di contraenti, tariffe agevolate. Queste ultime, secondo la Commissione possono costituire aiuti, laddove non siano giustificate da sufficienti considerazioni economiche¹¹¹.

3. Dalle *assegnazioni di appalti e contratti di fornitura di beni e servizi*.

Tale ipotesi si realizza quando abbiano luogo assegnazioni di appalti e contratti di fornitura di beni e servizi in cui la misura potrebbe operare nel senso di creare una riserva nell'aggiudicazione dei contratti a favore di determinati contraenti; ovvero, di rendere un'impresa più forte economicamente di altre concorrenti, fino al punto di consentirle di praticare condizioni contrattuali tali da farle aggiudicare un appalto.¹¹²

4. Dallo *sgravio di oneri fiscali e sociali; e dalle agevolazioni nella riscossione; o nella attenuazione dei contributi previdenziali*.

Fra le misure statali idonee a costituire aiuto di Stato, la Commissione ha indicato, già dalla II Relazione sulla Politica di concorrenza, le norme che importano sgravi fiscali a favore di determinate categorie di imprese.

¹¹⁰ Nella Decisione della Commissione n. 92/465/CEE del 14 aprile 1992 (GUCE n. 263 del 9 settembre 1992) inerente ad un aiuto del Land di Berlino a favore della Daimler-Benz AG Germania, la Commissione ha riscontrato un aiuto nell'acquisto da parte di tale impresa, di un terreno ad un prezzo inferiore a quello imposto dal mercato. Analogamente, nel caso inverso di acquisto fatto dallo Stato ad un prezzo superiore a quello di mercato, la Commissione ha iniziato il procedimento ex art. 88, n. 2, per verificare la sussistenza o meno di un aiuto incompatibile in relazione all'acquisto da parte delle autorità spagnole di terreni della società siderurgica spagnola Tubacex (v.di XXV Relazione sulla Politica di concorrenza, riferita al 1995).

¹¹¹ Nel 1998, ad esempio, la Commissione ha aperto una procedura di indagine formale nei confronti dell'applicazione delle tariffe preferenziali per l'energia elettrica da parte dell'impresa EDF a talune industrie cartarie.

¹¹² Tale ipotesi si è verificata nel caso Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, in cui la Commissione ha dichiarato che un vantaggio economico può essere conferito a imprese pubbliche mediante contratti esclusivi di fornitura allo Stato, qualora essi prevedano remunerazioni superiori al normale prezzo di mercato. Cfr. caso 664/98, ex NN 95/97, citato nella XXVIII Relazione sulla Politica di concorrenza riferita al 1998.

In proposito, l'avversione che la prassi passata e corrente di tale organo mostra, appare fondata sulla considerazione che detto genere di misure non favoriscono la attitudine al recupero di redditività da imprese; aiutandole, semmai, a prolungare la propria "agonia".¹¹³

Altrettanto critico, appare l'atteggiamento mantenuto dalle istituzioni europee rispetto alle agevolazioni alle imprese, in materia di riscossione e misura di contributi previdenziali.

Tale argomento sarà oggetto di successiva e più ampia trattazione. In questa sede, giova, tuttavia, ricordare l'opinione della Corte di Giustizia, che, adita in sede di rinvio pregiudiziale dal Tribunal de commerce di Bruxelles, nella causa *Dèmenagements- Mantention Transport SA*, con sentenza 29 giugno 1999, ha affermato che "*le agevolazioni di pagamento di contributi previdenziali concesse in modo discrezionale ad un'impresa dall'ente preposto alla loro riscossione, costituiscono aiuti, ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato, se, tenuto conto dell'entità del vantaggio economico conferito, l'impresa non avrebbe, con ogni evidenza, ottenuto analoghe agevolazioni da un creditore privato che si fosse trovato nei suoi confronti nella medesima situazione dell'ente di riscossione*"¹¹⁴.

Il criterio enucleato dalla Corte è, dunque, quello c.d. "*dell'investitore privato operante in economia di mercato*".

In virtù di tale principio, vi è aiuto in tutti i casi in cui uno Stato membro mette a disposizione di alcune imprese dei fondi che un investitore,

¹¹³ Tale principio è stato confermato dalla Corte di Giustizia, non solo, nella più volte menzionata sentenza 2 luglio 1973, Causa 173/73; ma, anche, nella sentenza 15 marzo 1994, causa C- 378/92, *Banco Exterior de Espana*, punto 1, Racc. 1994, p. 877. In questa sede, la Corte ha stabilito che "*un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato collochi i beneficiari in una situazione più favorevole di quella di altri soggetti tributari passivi, costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato*".

¹¹⁴ Sull'utilizzazione del rinvio pregiudiziale, ex art. 11 TCE (ora art. 234 CE), per sottoporre al parere della Corte di Giustizia una questione pregiudiziale sull'interpretazione della nozione di aiuto, la giurisprudenza della Corte è orientata nel senso della ammissibilità (v. sentenza 30 novembre 1993, causa C- 189/91, *Kirsammer-Hack*, Racc. 1993, par. 1, p. 6185, punto 14).

avveduto, nell'economia di mercato non avrebbe offerto sulla base di considerazioni di carattere economico¹¹⁵.

Resta, tuttavia, da rimarcare come, di fatto, solo un'indagine globale, condotta *ex post*, consenta di verificare gli effetti connessi al comportamento dell'ente e, quindi, di distinguere le "misure generali" dagli aiuti.

Tale criterio, del resto, non allontana i margini di incertezza che, prima della sua attuazione concreta, una misura presenta ai fini di un giudizio di compatibilità/incompatibilità comunitaria.

In questo senso, ancora più rappresentativa della difficoltà di fornire un discrimine adeguato fra misura generale ed aiuto, è la sentenza della Corte 17 giugno 1999, resa nel caso operazione Maribel *bis/ter*, in tema di riduzione dei contributi di sicurezza sociale per i lavoratori manuali, a favore di imprenditori che svolgano la loro attività nei settori più esposti alla concorrenza internazionale.

La sentenza, nel confermare la decisione presa dalla Commissione, ha condiviso, il giudizio di incompatibilità comunitaria della legge belga, 29 giugno 1981, che ha avviato l'operazione Maribel, valutando il provvedimento governativo di attuazione della legge, nella logica interna del sistema generale di previdenza sociale belga e, non, in relazione all'obiettivo concreto di tale operazione, affermando che l'operazione Maribel, che "*persegue una politica dell'occupazione con mezzi che presentano un beneficio diretto solo per la situazione concorrenziale delle imprese interessate, appartenenti a taluni settori dell'attività economica*" non è giustificata dalla natura e dalla struttura del regime di previdenza sociale vigente in Belgio.

4. Le deroghe al principio d'incompatibilità

¹¹⁵ In tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 21 marzo 1991, causa 303/88 cit., punto 20.

Gli aiuti che soddisfano i criteri di cui all'art. 87, par. 1 TCE, come abbiamo avuto modo di chiarire, sono, in linea di principio, incompatibili con il mercato comune.

Tuttavia, i paragrafi 2 e 3 dell'art. 87 prevedono una certo numero di casi in cui essi possono essere considerati ammissibili¹¹⁶.

La *ratio legis* che illumina tali deroghe alla disciplina comunitaria va individuata nell'esigenza di perseguire, parallelamente al mantenimento di un sistema di concorrenza, altri fini degni di protezione.

Vi sono, infatti, aiuti di Stato che sono in grado di favorire la realizzazione di obiettivi di interesse comune (servizi di interesse economico generale; coesione sociale e regionale; occupazione; ricerca e sviluppo; sviluppo sostenibile; promozione della diversità culturale; etc.) e correggere taluni "fallimenti del mercato".

In siffatte ipotesi, lo Stato ha il diritto/dovere di intervenire allo scopo di eliminare i *gaps* di sviluppo rilevanti tra le diverse aree del mercato europeo, accrescendo la competitività dell'impresa comunitaria in ambito internazionale¹¹⁷.

¹¹⁶ L'art. 87, par. 2-3 TCE dispone che : " 2. Sono compatibili con il mercato comune:

a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;

b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;

c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato comune:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione".

¹¹⁷ A titolo esemplificativo, giova segnalare la Decisione della Commissione n. 88/318/CEE, del marzo 1988, relativa alla legge 1 marzo 1986, n. 64, sulla disciplina

In tal senso, si è pronunciata anche la Corte di Giustizia, al quale ha giudicato, perfino, *necessari* gli aiuti, qualora il libero gioco della concorrenza non sia sufficiente a garantire la sopravvivenza dell'impresa e la tutela di interessi sociali ed economici rilevanti anche per il diritto comunitario¹¹⁸.

La dottrina avalla tale interpretazione, sostenendo, sul piano del riparto delle competenze tra Stati membri ed Unione europea, la necessità di distinguere tra misure generali di politica economica, che interessano tutte le imprese e le produzioni di uno Stato membro o di una regione; e le misure speciali che, anche se presentate in forma generalizzata, si indirizzano a beneficio di determinate imprese¹¹⁹.

Non rientrano, dunque, nel campo di applicazione dell'art. 87, né le misure agevolative di carattere generale; né i trattamenti tributari ordinari.

Mentre, però, l'art. 87, par. 2, enumera le tipologie di aiuti statali ritenute automaticamente compatibili con il mercato comune; l'art. 87, par. 3, elenca i tipi di aiuto che possono essere dichiarato tali a discrezione della Commissione o del Consiglio.

Rientrano nella prima categoria:

- gli aiuti di carattere sociale, accordati a singoli consumatori e privi di natura discriminatoria rispetto all'origine dei prodotti (art. 87, par. 2, lett.

organica dell'intervento straordinario nel Mezzogiorno sotto forma di sgravi fiscali, in cui il provvedimento venne ritenuto legittimo *"a condizione che venissero adottate tutte le misure necessarie a garantire che l'intensità massima autorizzata dalla Commissione non venisse superata"*.

La stessa Commissione, nella Decisione n. 91/389/CEE sull'intervento straordinario nel Mezzogiorno, al punto IV. 4, p. 40, ha dichiarato che *"...gli effetti sulle condizioni degli scambi provocate dagli aiuti regionali possono essere considerati non contrari all'interesse comune quando è possibile dimostrare che la regione assistita incontra difficoltà che sono sufficientemente gravi rispetto alla media comunitaria e che senza l'aiuto delle forze del mercato non sarebbero in grado di eliminare tali difficoltà e che la concessione dell'aiuto non provoca distorsioni indebite della concorrenza in particolari settori"*. Successivamente, nella XXV Relazione sulla Politica di concorrenza, Bruxelles, 1995, p. 206 ss. la Commissione, ribadendo la pericolosità dell'intervento italiano ne ha stabilito l'ammissibilità ex art.87, par. 3, lett. a) TCE, in ragione della debolezza economica che contraddistingue i territori beneficiari delle agevolazioni e che avrebbe cagionato sacrifici insopportabili in relazione ad un repentino aumento del costo del lavoro conseguente alla immediata soppressione delle misure agevolative.

¹¹⁸ A titolo puramente esemplificativo, si segnalano le argomentazioni svolte a sostegno della sentenza relativa al caso Philip Morris, in causa 730/79, Rass., p. 2677 ss.

¹¹⁹ In tal senso, LA SCALA A.E., *Il divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 55; e SCHINA D., *State aids under the EEC Treaty articles 92 to 94*, ESC, Oxford, 1987, p. 30 ss.

a, TCE);¹²⁰

Si può trattare di riduzioni di prezzo a favore di determinate categorie di utenti, economicamente svantaggiati per taluni servizi (ad. es. il trasporto pubblico) o certi generi alimentari; e la *ratio* di tale eccezione si radica nell'incapacità del beneficiario di incidere sul gioco della concorrenza.

- Gli aiuti d'emergenza intesi ad ovviare ai danni causati da disastri naturali o altre calamità naturali (art. 87, par. 2, lett. b, TCE).

Essi sono compatibili solo nei limiti in cui ristabiliscano l'equilibrio esistente prima del verificarsi della calamità naturale¹²¹ ed abbiano, dunque, portata temporanea¹²².

- Gli aiuti compatibili *ipso iure* con il mercato comune .

Si tratta di aiuti concessi, in passato, all'economia di regioni della Repubblica Federale di Germania, allo scopo di compensare gli svantaggi economici determinati dalla divisione tedesca.¹²³

¹²⁰ In tal senso, anche Corte di Giustizia, sentenza 3 febbraio 1977, causa 52/1977, Rass., p.514.

¹²¹ Rimanendo dubbia la nozione di "evento eccezionale" sono sorti dubbi circa la possibilità di prevedere siffatta deroga anche in favore delle imprese colpite da atti terroristici.

¹²² Relativamente ai danni causati da eventi calamitosi è utile richiamare la Decisione della Commissione (24 ottobre 2004) con la quale è stato chiesto all'Italia di "sopprimere" il regime introdotto con la c.d. Tremonti bis (legge 18 ottobre 2001, n. 383), in quanto provvedimento "incompatibile" con le norme europee in materia di aiuti di Stato.

La decisione riguardava il regime di agevolazioni concesse alle imprese che avessero investite in zone colpite da calamità naturali. Tal agevolazioni (di cui all'art. 4, co. 1, l. 383/01) , valevoli per due soli periodi di imposta sono state, tuttavia, prorogate dall'art. 5-sexies del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27, limitatamente agli investimenti realizzati in sedi operative ubicate nei Comuni interessati dagli eventi calamitosi.

Orbene, secondo la Direzione generale della concorrenza, tale regime agevolativi, oltre ad essere stato "illegalmente messo in atto dall'Italia", in quanto non notificato preventivamente, risulta, anche, "incompatibile in quanto non rispetto le regole stabilite per gli aiuti destinati a compensare i danni causati da calamità naturali".

La Commissione, tuttavia, ha precisato la compatibilità degli aiuti individuali, accordati in virtù del regime, nella misura in cui non superano il valore dei danni effettivamente subiti da ciascun beneficiario.

Ne deriva che le "sovracompensazioni" eventualmente concesse alle imprese dovranno essere restituite. Secondo Bruxelles, infatti, "*deve esistere un legame chiaro e diretto tra l'evento che provoca il danno e l'aiuto destinato a compensarlo*". Le autorità italiane, invece, relativamente al nesso tra danno subito ed aiuto concesso sostengono che il Trattato non escluderebbe la possibilità di considerare i danni eventualmente subiti da una certa area; è per tale motivo che esse hanno fatto riferimento ad un regime inteso in chiave macroeconomica, risultando difficile quantificare il danno riferibile ad ogni singola impresa. Ne è derivata la decisione della Commissione di adire l'Italia dinanzi alla Corte di Giustizia a causa del mancato rispetto dell'Italia di tale decisione.

In ogni caso, gli aiuti ricadenti in tale categoria, (c.d. aiuti compatibili *de iure*), devono essere notificati alla Commissione, affinché, quest'ultima verifichi la loro passibilità di rientrare nelle deroghe *de quibus*.

Maggiore rilevanza, viene, invece, assunta dalle deroghe contenute nel paragrafo 3, dello stesso art. 87 TCE.

In modo particolare, possono essere ritenuti compatibili con il mercato comune:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.

Tale disposto normativo attribuisce alla Commissione un potere discrezionale straordinariamente ampio¹²⁴, nella valutazione circa la possibilità di considerare compatibili con il mercato comune, determinate fattispecie agevolative.¹²⁵

¹²³ Per evidenti ragioni, tale categoria di aiuti è destinata ad avere portata sempre più ridotta.

¹²⁴ In proposito, in dottrina si alternano interpretazioni discordanti, poiché, a fronte di chi ritiene che i menzionati poteri siano eccessivamente ampi, come DA EMPOLI A., in BALDRINI F., FARISELLI P., MANTOVANI E., in *Gli aiuti alle imprese nel mercato unico europeo*, Atti del Convegno, Perugia, 10 gennaio 1992, p. 31 ss., vi è chi li considera, invece, pienamente giustificati, come SCHINA D., *State aids under...*, cit., p. 44.

¹²⁵ La Commissione informa gli Stati membri circa i criteri in base ai quali effettua la valutazione di compatibilità delle singole fattispecie con una serie di atti che possono sostanziarsi in; orientamenti, comunicazioni e lettere. Scopo di tali atti è quello di

Del resto, la possibilità di prevedere deroghe al divieto generale di aiuti di Stato si giustifica, proprio, in ragione della necessità di contemperare gli effetti negativi, derivanti dalla concessione degli aiuti, con quelli positivi che essi sono in grado di determinare in relazione ad interessi particolari, degni di tutela da parte della Commissione stessa¹²⁶.

Circa la natura di tale giudizio, la dottrina è concorde nel ritenere che si tratti di un giudizio di legittimità (coerenza della misura rispetto al fine perseguito) ed, insieme, di merito (adeguatezza della misura rispetto all'obiettivo), da condursi alla stregua dei principi di proporzionalità e della c.d. giustificazione compensatoria¹²⁷.

Nell'esercizio di detto potere, la Commissione deve tutelare l'interesse della Comunità, sovraordinandolo rispetto a quello dei singoli Stati membri¹²⁸.

temperare la discrezionalità della menzionata istituzione, consentendo, nel contempo, diverse possibili interpretazioni del giudice comunitario.

Sul concetto di discrezionalità, si rinvia all'opera fondamentale di BACHELET V., *L'attività tecnica della pubblica amministrazione*, Milano, 1967, nonché PIRAS A., voce *Discrezionalità* in *Enciclopedia del Diritto* e CORAGGIO G.F., voce *Merito*, in *Enciclopedia del Diritto*, 1981, p. 1391.

¹²⁶ Nella valutazione di compatibilità, la Commissione è tenuta, in primo luogo, a compiere un esame di tipo economico e sociale, da effettuarsi in un contesto comunitario (Corte di Giustizia, sentenza 21 marzo 1990, causa 142/87, cit.). Così, ad esempio, la Corte ha accolto l'argomento della Commissione secondo il quale, sebbene un aiuto regionale inteso ad aumentare la capacità produttiva possa beneficiare all'economia locale, esso non è compatibile con il mercato interno qualora la Comunità, nel suo insieme, soffra di supercapacità per il prodotto in questione (Corte di Giustizia, sentenza 24 febbraio 1987, causa 310/85, cit.).

¹²⁷ Cfr. DELLA CANEA G., *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Commerciale*, n. 3/1993, p. 410.

Circa il criterio di giustificazione compensatoria, deve precisarsi che, affinché esso operi, "il progetto d'aiuto deve contenere una giustificazione sotto forma di contributo da parte del beneficiario" che vada al di là del normale gioco delle forze del mercato per il raggiungimento degli obiettivi della Comunità, quali stabiliti dalle deroghe di cui all'art. 87, par. 3 TCE. (in tal senso: Decisione n. 79/43/CEE del 27 luglio 1979, GUCE L 217, del 27.08. 1979).

¹²⁸ In proposito, se v'è unanime convergenza nel ritenere che la Commissione debba, nel giudizio di compatibilità, tenere conto della c.d. prospettiva comunitaria, assumendo, in definitiva, un potere di coordinamento delle politiche nazionali, ciò che appare meno giustificabile è che, secondo un'interpretazione della Commissione che ha ricevuto l'avallo del giudice comunitario, l'onere della prova di dimostrare la conformità della misura ai criteri prefissati venga addossato allo Stato. Cfr. ORLANDI N., *Gli aiuti di Stato*, cit., p. 208 che, sul punto critica la diversa tesi sostenuta da MORTELMANS K., *The compensatory justification criterion in practice of the Commission in decisions on State aids*, in *Common Market Law Review*, vol. 21/1984, p. 419.

Le distorsioni della concorrenza derivanti dalla concessione dell'aiuto, inoltre, devono essere compensate dai vantaggi per il mercato interno nel suo insieme; e in ogni caso, deve esserci "proporzionalità" tra l'intensità dell'aiuto e la gravità dei problemi da risolvere.¹²⁹

L'esame di compatibilità deve, poi, essere informato al principio di trasparenza, il quale "*impone che la natura e la portata dell'aiuto rispetto agli scambi intracomunitari ed alla concorrenza debbano essere verificati sulla base di tutti gli elementi necessari: la consistenza, l'obiettivo, la forma, i mezzi finanziari, le ragioni di incompatibilità*".¹³⁰ Infine, allo scopo di salvaguardare il funzionamento del mercato interno e tenere conto degli obiettivi enunciati dall'art. 3, lett. f) TCE, le deroghe di cui all'art. 87, par. 3, devono essere interpretate in senso restrittivo in sede di esame di qualsiasi regime di aiuto o di misura individuale di aiuto.¹³¹

D'altra parte, le decisioni della Commissione in materia sono soggette al controllo giurisdizionale del Tribunale di Primo Grado, nonché della Corte di Giustizia.¹³²

Le metodologie e le tecniche d'esame utilizzate da tale organo, nell'ambito della valutazione dei casi di compatibilità degli aiuti di Stato, sono state sviluppate in funzione dei seguenti fattori: ubicazione delle imprese coinvolte; loro dimensioni; settore di appartenenza; ed, infine, finalità dell'aiuto.

In giurisprudenza, cfr. Corte di Giustizia, sentenza 27 settembre 1988, causa 142/87, punto 56; in Racc., p. 214; sentenza 17 settembre 1980, causa 730/79, punto 24, in Racc., p. 1468.

¹²⁹ Il criterio di proporzionalità viene applicato, costantemente, in quasi tutte le decisioni condizionate che autorizzano, cioè, l'aiuto entro determinati limiti di intensità. Esso è stato applicato, frequentemente, nel settore automobilistico. In tal senso: Decisione della Commissione del 13 luglio 1988 circa gli aiuti concessi dal Governo del Regno Unito a Rover Group (GUCE L 25/92 del 28.01.1989) e la Decisione della Commissione del 29 marzo 1988, concernente gli aiuti concessi dal Governo francese al gruppo Renault (GUCE L 220/30 dell'11.08.1988).

¹³⁰ Cfr. TESAURO G., *Diritto Comunitario*, CEDAM, 2003, p. 746 ss.

¹³¹ Decisione della Commissione 92/317/CEE, del 25 marzo 1992, in GUCE, L 171, p. 54.

¹³² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 13 marzo 1985, cause 296 e 318/82, in Racc. 1985.

In tal modo, allo scopo di garantire un adeguata sicurezza giuridica, la Commissione ha posto le basi, tramite la propria prassi applicativa, per una vera e propria “*disciplina materiale degli aiuti statali*”.¹³³

Ne deriva, che le menzionate deroghe possano essere suddivise in tre categorie principali: le deroghe per gli aiuti regionali; per quelli orizzontali; e quelle da concedere in settori specifici.

La prima categoria, attualmente, è disciplinata dagli *Orientamenti in materia di aiuti di Stato*, nonché dalla *Disciplina multisettoriale degli aiuti regionali destinati a grandi progetti di investimento* e ricomprende gli aiuti di cui alle lett. a) e c) dell’art. 87, par. 3.¹³⁴

Essi si differenziano dalle altre forme di aiuto perché sono riservati ad aree geografiche particolari e perseguono l’obiettivo di promuovere lo sviluppo di queste aree attraverso il sostegno agli investimenti ed alla creazione di posti di lavoro.

Il principio ispiratore, in materia, è quello secondo il quale, l’estensione totale delle regioni destinatarie degli aiuti debba restare inferiore a quella delle regioni non ammesse a tale beneficio.¹³⁵

¹³³ Cfr. Tesauro G., op. cit., p. 744.

¹³⁴ Rispettivamente, in GUCE 10 marzo 1998, n.C74; e in GUCE 19 marzo 2002, C70.

¹³⁵ Per il periodo 2000/2006 il massimale comunitario è stato fissato al 42,7% della popolazione europea. Sono stati, tuttavia, già pubblicati i nuovi Orientamenti in materia di aiuti di Stato 2007/20013 (2006/C 54/08), i quali, all’art. 3 rubricato “*Delimitazione delle regioni*” dispone: “ 3.1. *Copertura in termini di popolazione ammissibile agli aiuti a finalità regionale 2007-2013*

12. *Alla luce del principio del carattere derogatorio degli aiuti a finalità regionale, la Commissione ritiene che la copertura totale in termini di popolazione nelle regioni assistite nella Comunità debba restare significativamente inferiore a quella delle regioni non assistite.*

13. *In considerazione delle conclusioni dei vari Consigli europei che hanno auspicato una riduzione dei livelli complessivi degli aiuti di Stato e viste le preoccupazioni ampiamente condivise sugli effetti distorsivi degli aiuti agli investimenti a favore delle grandi imprese, la Commissione ritiene che la copertura totale in termini di popolazione degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il 2007-2013 dovrebbe essere limitata a quanto necessario per consentire la copertura delle regioni più svantaggiate, nonché di un numero limitato di regioni svantaggiate rispetto alla media nazionale nello Stato membro interessato. La Commissione ha di conseguenza deciso di fissare il limite di copertura complessiva in termini di popolazione ammissibile al 42 % della popolazione dell’UE, attualmente composta da 25 Stati membri, che è simile a quello fissato per la Comunità di 15 membri nel 1998. Questo limite determinerà un livello adeguato di concentrazione degli aiuti a finalità regionale nell’UE-25, consentendo nel*

Le distorsioni della concorrenza prodotte, inevitabilmente, da tali forme di aiuti possono giustificarsi a condizione che essi rispettino i seguenti principi: l'eccezionalità e la limitatezza nel tempo; la concentrazione sulle regioni più svantaggiate; e l'indispensabile rispetto dell'equilibrio tra distorsioni concorrenziali e vantaggi prodotti in termini di sviluppo economico.

Mentre, però, le regioni che possono ottenere aiuti *ex art. 87, par. 3, lett. a,*) sono quelle che soffrono di gravi problemi economici se paragonate con il resto della Comunità, le regioni che ricadono sotto il disposto dell'art. 87, par. 3, lett. *c,*) sono quelle che evidenziano maggiori problemi di carattere generale, rispetto alla situazione nazionale e dell'Unione.

Più in generale, gli aiuti concessi *ex lett. c,*) si rivolgono a regioni meno svantaggiate di quelle individuate dalla precedente deroga e mirano a *“promuovere lo sviluppo economico delle regioni di uno Stato membro che sono sfavorite rispetto alla media nazionale”*.¹³⁶

Tuttavia, gli aiuti regionali *ex lett. c,*) devono, comunque, iscriversi nel quadro di una politica regionale coerente dello Stato membro e situarsi *“in un quadro che consenta di garantire la coerenza globale a livello della Comunità”*.¹³⁷

Gli aiuti regionali possono, inoltre, distinguersi in tre tipologie: all'investimento; alla creazione di posti di lavoro; ed al funzionamento.

Il 17 dicembre 2005, sono stati, infine, pubblicati i nuovi orientamenti in materia, che si applicheranno dal 2007 al 2013, in contemporanea con il prossimo periodo di programmazione dei fondi strutturali UE.

contempo un livello di flessibilità sufficiente per l'adesione della Bulgaria e della Romania, il cui intero territorio sarà di norma ammissibile agli aiuti a finalità regionale .

14. Per garantire tuttavia una sufficiente continuità per gli Stati membri attuali, la Commissione ha inoltre deciso di applicare un'ulteriore rete di sicurezza volta a garantire che per nessuno Stato membro la copertura in termini di popolazione scenda al di sotto del 50 % rispetto al periodo 2000-2006”.

¹³⁶ Corte di Giustizia, sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84, punto 19, cit.

¹³⁷ Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1980, causa 730/79, cit., punto 26.

Essi hanno limitato la possibilità di concedere aiuti a finalità regionale alle regioni che presentano una maggiore necessità e hanno ridotto l'intensità degli aiuti stessi per i progetti di investimento regionali¹³⁸.

¹³⁸ Essi definiscono le norme per la concessione, in particolare per scegliere le regioni ammissibili e per determinare l'entità massima consentita per tali aiuti a finalità regionale.

Secondo la politica comunitaria di coesione e, in risposta alle richieste del Consiglio europeo, di concedere meno aiuti e di scegliere meglio i beneficiari, i nuovi orientamenti stabiliscono che gli aiuti a finalità regionali siano destinati alle regioni più depresse dell'Unione a 25 membri, tenendo conto anche dell'esigenza di potenziare la competitività e di consentire un'agevole transizione.

Secondo gli orientamenti ancora in vigore, sul totale della popolazione dell'UE-25 il 52,2% vive in regioni ammissibili agli aiuti di Stato a finalità regionale: il 34,2% in regioni considerate svantaggiate rispetto alla media globale dell'UE-25 (e quindi ammissibili agli aiuti di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato), cui sono concessi i tassi massimi di aiuto (40%-50%), e il 18% in regioni relativamente meno svantaggiate (ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del trattato), cui sono concessi tassi inferiori di aiuto, del 10%-20%.

Secondo i nuovi orientamenti, la percentuale totale dei beneficiari di aiuti di Stato a finalità regionale è stabilita al 43,1% della popolazione dell'UE-25, il che assicura che nessuno Stato membro perderà più del 50% di quanto gli è concesso attualmente.

Le regioni nelle quali il PIL pro capite è inferiore al 75% della media UE-25 (ossia le regioni svantaggiate) riceveranno i tassi massimi degli aiuti previsti all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), e inoltre aiuti al funzionamento (gli aiuti a finalità regionale intesi a ridurre le spese di gestione di un'impresa).

Queste regioni, che comprendono il 27,7% della popolazione dell'UE-25, presentano una grandissima disparità, con PIL pro capite compreso tra il 32,2% e il 74,9% della media comunitaria.

Esse sono state quindi suddivise in tre categorie, il che comporta, per quanto riguarda gli aiuti a finalità regionale concessi a grandi imprese di queste regioni, i seguenti tassi massimi: 30% per le regioni in cui il PIL regionale (come % del PIL dell'UE-25) è < 75%; 40%, per le regioni in cui il PIL regionale è < 60%; 50% per le regioni in cui il PIL regionale sia < 45%.

Le regioni più periferiche dell'UE, a causa degli svantaggi specifici che esse subiscono, sono considerate svantaggiate ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) indipendentemente dal loro PIL. Le cosiddette "regioni ad effetto statistico" - il cui PIL è inferiore al 75% del PIL dell'UE-15 ma superiore al 75% del PIL dell'UE-25 (queste regioni comprendono il 3,6% della popolazione UE-25) - beneficeranno dello statuto di "svantaggiate" a titolo transitorio e riceveranno i tassi più bassi degli aiuti

Quanto agli aiuti orizzontali, si individuano con tale espressione, gli interventi pubblici che non siano diretti, né ad una regione, né ad un settore economico particolare, ma siano destinati a tutte le imprese, indipendentemente dalla loro localizzazione regionale o settoriale, al fine di promuovere politiche comunitarie quali: l'ambiente; la ricerca e lo sviluppo; l'impiego e la promozione delle PMI.

Tale genere di aiuti rientra nel dettato dell'art. 87, par. 3, lett. c) "*nella misura in cui agevola lo sviluppo di talune attività o di talune regioni*".

In proposito, assumendo a proprio fondamento normativo, l'art. 89 TCE, il Consiglio ha emanato il Regolamento 7 maggio 1998, n. 994/98, in forza del quale, la Commissione, mediante regolamento, può dichiarare compatibili con il mercato comune e non soggetti all'obbligo di notifica, gli

previsti all'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato CE: per le grandi imprese, il tasso degli aiuti sarà del 30% fino al 31 dicembre 2010. Nel 2010 si riesaminerà la situazione di queste regioni: se si constaterà un deterioramento, esse continueranno a beneficiare dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), altrimenti dal 1° gennaio 2011 esse saranno ammissibili, a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) a un tasso di aiuti del 20%. Per quanto riguarda le regioni il cui PIL pro capite è superiore al 75% della media dell'UE-25, gli Stati membri potranno concedere aiuti a finalità regionale a tassi inferiori (tra il 10% e il 15%), a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del trattato CE, a zone che essi stessi possono scegliere in base alla rispettiva politica nazionale di sviluppo regionale, rispettando un massimale della popolazione beneficiaria e alcune condizioni minime intese a prevenire gli abusi. Sono previste disposizioni di transizione fino al 2010 per le regioni che subiranno le massime riduzioni dei tassi di aiuto e fino al 2008 per le regioni che non saranno più ammissibili in base ai nuovi orientamenti. In tutte le zone assistite, si potranno aumentare i tassi degli aiuti del 20% se sono concessi a piccole imprese e del 10% se sono concessi a medie imprese. Sarà consentita una nuova formula di aiuti, intesi a promuovere il costituirsi d'imprese nelle zone assistite, che si applicherà alle fasi di avvio e di espansione di piccole imprese per i primi cinque anni di attività. È prevista anche una nuova formula di aiuti al funzionamento, per contrastare l'esodo demografico dalle zone meno popolate. Inoltre, sono state semplificate le norme per la concessione di aiuti al funzionamento nelle regioni più periferiche. I nuovi orientamenti prevedono anche varie altre modifiche, volte a chiarire e semplificare le norme in vigore: in particolare, per la prima volta sono incluse negli orientamenti per gli aiuti a finalità regionali le norme relative a progetti d'investimento molto ingenti, superiori a 50 milioni di euro.

aiuti a favore delle PMI; della ricerca e dello sviluppo; della tutela dell'ambiente; dell'occupazione e della formazione.

Inoltre, richiamandosi alla prassi della Commissione, l'art. 2, del menzionato regolamento, ha codificato la c.d. regola *de minimis* che ha fissato la soglia minima triennale al di sotto della quale, gli aiuti concessi ad una società, non producono effetti sulla concorrenza, e, pertanto non necessitano di essere notificati.¹³⁹

Da ultimo, gli aiuti settoriali sono regolati da norme specifiche che definiscono l'orientamento della Commissione, in merito alla concessione d'aiuti di Stato, in determinati rami produttivi.

¹³⁹ La Commissione europea ha adottato, il 20 settembre 2006, un nuovo progetto di regolamento relativo agli aiuti di Stato di importanza minore ("de minimis").

Rispetto al precedente progetto di regolamento, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione europea n. C/137 del 10 giugno u.s., quello ora reso noto conferma la novità più significativa rispetto alla normativa attuale, ovvero l'incremento (da 100.000 a 200.000 euro lordi) della soglia al di sotto della quale un aiuto pubblico concesso ad un'impresa nell'arco di tre anni è considerato automaticamente compatibile con le regole comunitarie della concorrenza.

Per quanto riguarda il campo di applicazione del regolamento, sono state apportate alcune modifiche:

1. l'esclusione generale del settore dei trasporti è stata limitata al solo settore del trasporto su strada;
 2. per quanto riguarda gli aiuti ad attività connesse all'esportazione o a favore della costituzione e gestione di reti di distribuzione, il progetto modificato precisa espressamente che tale esclusione riguarda non solo gli Stati membri - come nella bozza di giugno - ma anche i paesi terzi.
- Il nuovo progetto di regolamento chiarisce inoltre le norme applicabili agli aiuti concessi sotto forma di prestiti, garanzie, conferimenti di capitale e misure a favore del capitale di rischio.

Ricerca, sviluppo e innovazione:

La Direzione generale per la concorrenza della Commissione ha pubblicato anche un nuovo progetto di disciplina per gli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

Si tratta di una versione modificata di un testo inizialmente pubblicato in aprile scorso. Le modifiche sono essenzialmente di natura tecnica.

- Le novità più significative rispetto alla bozza precedente sono:
- l'intensità dell'aiuto per le attività di "sviluppo sperimentale" è stata innalzata dal 20 al 25% dei costi ammissibili di un progetto;
 - è ora prevista una nuova misura di aiuto, quella per il trasferimento di tecnologia (a favore di enti pubblici di ricerca);
 - nel caso degli aiuti alle Pmi per l'acquisto di servizi di consulenza e di sostegno nel settore dell'innovazione, la selezione dei prestatori di servizi ammissibili è stata rivista cancellando l'obbligo della gara di appalto e limitandosi a prevedere una certificazione nazionale o europea oppure un cofinanziamento dell'impresa di almeno 25% dei costi;
 - nel caso del sostegno ai "poli di innovazione", sono stati precisati i costi ammissibili per gli aiuti al funzionamento per l'animazione dei poli.

5. Gli aiuti di Stato nei servizi di interesse economico generale

Le disposizioni del Trattato sugli aiuti di Stato, si applicano, in virtù dell'art. 86 TCE¹⁴⁰, anche, alle agevolazioni concesse alle imprese pubbliche; ed a quelle cui gli Stati riconoscono diritti speciali o esclusivi¹⁴¹. Tuttavia, l'applicazione di queste regole di concorrenza non deve ostare all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata.¹⁴²

Costituisce una prassi consolidata che, per agevolare lo svolgimento di tale missione di interesse generale, gli Stati membri versino somme dirette a compensare i costi aggiuntivi, sostenuti dai fornitori di tali servizi, per l'adempimento di un mandato di servizio pubblico.

La Commissione, tradizionalmente, ha ritenuto che tali compensazioni non soddisfano le condizioni di cui all'art. 87 TCE, quando si limitino a retribuire il costo reale dell'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico¹⁴³.

In questi casi, infatti, si è argomentato, che gli aiuti concessi rappresentino più un compenso per lo svolgimento del servizio stesso, che non un "vantaggio" nel senso richiamato dalla norma¹⁴⁴.

Diversamente, il Tribunale di Primo grado CE, nelle sentenze FFSSA¹⁴⁵ e SIC/Commissione¹⁴⁶ ha ritenuto che le compensazioni versate

¹⁴⁰ L'art. 86 TCE stabilisce che "Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale".

¹⁴¹ In proposito: CAPUTI G., *Servizi pubblici e monopoli nella giurisprudenza comunitaria*, Torino, 2002; MIRANDA M., RITTER L., *Concorrenza, autorità comunitarie, giudici nazionali*, in Foro Italiano, n. IV/2001, p. 209 ss.; TIZZANI A., *L'applicazione decentrata degli artt. 85 e 86 CE in Italia*, in Foro Italiano, n. 4/1997, p. 33 ss.; TODINO M., *L'Autorità e l'applicazione decentrata degli artt. 85 e 86 del TCE*, in Temi e Problemi, a cura dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, 1997.

¹⁴² Corte di Giustizia, sentenza 27 febbraio 1997, causa 157/94, Racc., p. 651.

¹⁴³ In proposito, per tutti, PORCHIA O., *Il procedimento di controllo sugli aiuti pubblici alle imprese*, Napoli, 2001.

¹⁴⁴ Questa impostazione si ritrova, ad esempio, nella Decisione della Commissione 8 febbraio 1995, Aiuto NN 135/92, sul caso FFSA (in GUE C 262 del 7 ottobre 1995, p. 11).

dagli Stati membri, a fronte dell'imposizione di oneri di servizio pubblico, costituiscano aiuti di Stato anche quando il relativo importo non ecceda quanto funzionale all'adempimento del servizio pubblico.

In sintesi, la citata giurisprudenza sostiene che le sovvenzioni concesse ai servizi pubblici costituiscono aiuti di Stato ma, rientrano nel campo di azione della deroga dell'art. 86, par. 2 TCE, se sono necessarie allo svolgimento dei servizi stessi.

Successivamente, tale impostazione è stata smentita dalla Corte di Giustizia, la quale, nella sentenza *Ferring*,¹⁴⁷ ha stabilito che se l'importo degli aiuti non eccede i costi sostenuti per l'assolvimento del servizio, le compensazioni non favoriscono, realmente, le imprese beneficiarie e non costituiscono aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 87 TCE.

Quest'ultimo orientamento, negli anni, è stato, tuttavia, dapprima precisato, e, successivamente, modificato dalla Corte, che ha adottato alcuni testi di *soft law*, oltre che dei progetti legislativi, volti a codificare la più recente giurisprudenza in materia¹⁴⁸.

Nella sentenza *Altmark*, il giudice comunitario ha, infatti, enucleato quattro condizioni, il cui concorso vale ad escludere che le agevolazioni concesse ai servizi di interesse economico generale rientrino nel divieto di cui all'art. 87 TCE.

Esse si verificano quando:

1. il beneficiario sia incaricato di assolvere un servizio pubblico;
2. i criteri di calcolo della compensazione siano preventivamente definiti in maniera obiettiva e trasparente;
3. la compensazione non ecceda i costi sostenuti nell'adempimento dell'obbligo di servizio pubblico, detratti gli introiti ricavati con la fornitura

¹⁴⁵ Corte di Giustizia sentenza 27 febbraio 1997, causa T-106/95, Racc. 1997, p. II-229; confermata dall'ordinanza della Corte del 25 marzo 1998, causa C- 147/97, Racc. 1998, p. I-1303.

¹⁴⁶ Significativa circa tale orientamento sembra, anche la sentenza 28 gennaio 1999, causa T-14/96, BAI / Commissione, Racc. 1999, p. II- 139.

¹⁴⁷ Corte di Giustizia, sentenza 22 novembre 2001, causa C- 53/00, *Ferring*, Racc, 2001, p. I- 9067.

¹⁴⁸ Il riferimento va, principalmente, alla sentenza *Altmark*, 24 luglio 2003, causa 280/00.

del servizio;

4. il beneficiario sia selezionato sulla base di una procedura di appalto pubblico; oppure la compensazione non ecceda i costi di un'impresa gestita in modo efficiente.¹⁴⁹ Nei casi in cui una misura non soddisfi i menzionati caratteri, essa costituisce, pertanto, aiuto di Stato e deve essere notificata alla stregua dell'art. 88, par. 3 TCE¹⁵⁰.

Tale *chek list*, tuttavia, ad avviso di chi scrive, appare insufficientemente meditata.

Già la prima delle menzionate condizioni necessita di precisazioni. Se è vero, infatti, che parte della dottrina sostiene che l'incarico relativo all'assunzione della prestazione del servizio pubblico deve essere, in qualche modo, esplicito; ad avviso di altra dottrina, è da preferire un atteggiamento di minore rigidità, che privilegi la sostanza e non la forma dell'atto di incarico¹⁵¹.

In tal senso, del resto, è apparsa, più volte orientata la stessa Corte di Giustizia.

Sicché, resta da capire se, nell'interpretazione di quest'ultima, l'impresa debba essere realmente incaricata di un servizio di interesse economico, ovvero se si richiede uno *standard* di trasparenza elevato per escludere la misura dall'ambito di precettività dell'art. 87, par. 1, TCE.

Del resto, l'individuazione di tale modello di trasparenza, nell'ambito di un rapporto di servizio pubblico, non è agevole.

In un'ottica diversa, il *test* di proporzionalità sul rapporto *costo netto dell'onere-sovvenzione*, introdotto dalla sentenza Altmark, non tiene conto, neppure, della difficoltà di determinare i limiti cui sono soggetti gli Stati membri nell'individuazione dei servizi stessi, oltre che dei criteri idonei a quantificare costi e ricavi da essi derivanti.

¹⁴⁹ Sent. ult.cit., punto 87.

¹⁵⁰ Esso stabilisce che alla Commissione debbano essere comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista e lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.

¹⁵¹ Sul punto, più estesamente, FRIGNANI A., WAELBROECK M., op. cit., p. 276.

Invero, se proprio si volesse far dipendere il carattere di aiuto di Stato di una certa misura, dalla circostanza che essa rappresenti o meno una ragionevole contropartita, rispetto ad un onere imposto dai pubblici poteri, per motivi di servizio pubblico, il rapporto corretto di tale *test*, dovrebbe essere *costo netto dell'onere eccessivo-sovvenzione*, come, effettivamente, risulta dalle normative comunitarie di liberizzazione e armonizzazione di alcuni settori economici.¹⁵²

Infine, resta da chiarire quali siano i poteri della Commissione rispetto alle sovvenzioni che rispettino, pienamente, la *check list*.

Occorre, cioè, chiedersi, in primo luogo, se rispetto a misure del genere, l'Esecutivo della Comunità possa aprire la fase contenziosa di istruttoria formale ed, in secondo luogo, se, in seguito a detta procedura, sia possibile imporre agli Stati membri obblighi aggiuntivi, rispetto a quelli derivanti dalla sentenza Altmark.

Ad avviso di chi scrive, deve propendersi per una soluzione negativa di tale quesito, sebbene, l'introduzione per via amministrativa di taluni vincoli potrebbe ritenersi strumentale al controllo dell'ottemperanza alla *check list*; resta, tuttavia, il fatto che nella logica adottata dalla Corte di Giustizia, se la misura nazionale rispetta quelle condizioni, si è in presenza di un *non aiuto* e non si capisce come si possano imporre obblighi in relazione ad una misura assolutamente legittima *ab origine*.

Tutt'al più, si potrebbe ammettere, tenuto conto, anche, del principio di leale collaborazione tra Stati membri e Comunità, che normative comunitarie di "liberalizzazione" e armonizzazione possano introdurre a buon diritto degli obblighi di trasparenza, di notifica o di comunicazione alla Commissione in relazione a risorse pubbliche concesse a determinate imprese.

¹⁵² Cfr. CAPUTI G., *Servizi pubblici ed aiuti di Stato nella giurisprudenza comunitaria. Ad ogni onere corrisponde una contropartita considerevole?*, in Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario, n. 3-4/2004, p. 823.

Nella prassi della Commissione, v., soprattutto, gli artt. 8, 12 e 13 della Direttiva 2002/22, del 7 marzo 2002, GUCE L 108 del 24 aprile 2002; nonché l'art. 4 del Regolamento 2408/1992, del 23 luglio 1992 (s.m.i.), GUCE L 240 del 24 agosto 1992.

In definitiva, in base alle considerazioni già svolte, i principali limiti dell'orientamento del giudice comunitario, in materia di servizi pubblici essenziali dipendono, proprio, dal non aver chiarito, adeguatamente, in che modo la *check list* debba coordinarsi con le funzioni che il TCE riserva alla Commissione; con la deroga in favore dei servizi pubblici prevista dall'art. 86, par. 2 TCE; e con l'obbligo di notifica preventivo di cui all'art. 88, par. 3 del medesimo Trattato.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, d'altra parte, appare, fortemente, penalizzata dalla assenza di istituti organici in materia, con svantaggi facilmente percepibili, laddove si osservi che allo *jus dicere* per principi e criteri essa ha progressivamente sovrapposto proprio uno *jus dicere* per *check list*, certamente inadeguato a garantire un ragionevole livello di certezza del diritto e di coerenza nella sua applicazione.

6. Il controllo di compatibilità degli aiuti

Le modalità secondo le quali gli ordinamenti nazionali si adeguano alle decisioni comunitarie in materia di aiuti di Stato, divergono, nettamente, a seconda degli atti considerati.

Al di là della differenza fisiologica che esiste tra l'adeguamento ad una sentenza della Corte di Giustizia e quello che consegue ad una decisione della Commissione; la varietà di modi in cui l'ordinamento nazionale può reagire, adeguandosi alle decisioni comunitarie in materia di aiuti di Stato, dipende dalla particolare natura della disciplina in esame.

Essa, infatti, è caratterizzata da una serie di decisioni che costituiscono parte integrante di un procedimento complesso, in cui gli effetti giuridici sono prodotti, non solo, dall'atto che conclude il procedimento, ma, anche, dagli atti intermedi, alcuni dei quali risultano impugnabili dinanzi alla Corte di Giustizia, autonomamente.

D'altra parte, la originalità della disciplina degli aiuti di Stato consegue, oltre che dal dettato normativo, dalla peculiare articolazione delle fonti di diritto primario da cui emana.

Per molto tempo, gli artt. 87, 88 e 89 TCE sono stati la fonte “canonica” di normazione comunitaria, in merito; e l’art. 88, in particolare, ha costituito l’unica fonte normativa delle regole procedurali disciplinanti l’esercizio dell’ampio potere discrezionale della Commissione e quindi, le modalità nelle quali si estrinseca il controllo sugli aiuti di Stato.¹⁵³ La parsimonia con la quale il Trattato ha ritenuto di trattare, in via generale, la menzionata procedura ha trovato, tuttavia, nella prassi della Commissione e nella giurisprudenza della Corte, una più compiuta definizione¹⁵⁴.

Tale circostanza assume maggiore rilevanza laddove si consideri che il controllo sugli aiuti investe gli interessi e i diritti di più soggetti ed impone, pertanto, una serie di garanzie procedurali, a tutela di tutte le posizioni giuridiche a confronto.

Solo nel 1999, il Consiglio ha adottato il regolamento n. 659/99 recante modalità di applicazione dell’art. 88 del Trattato¹⁵⁵ (c.d. regolamento di procedura) il quale, in buona sostanza, ha recepito e “codificato” la prassi applicativa delle istituzioni comunitarie.

La funzione del controllo ivi disciplinato è, in primo luogo, quella di evitare che l’aiuto –che si concretizzi in una misura singola ovvero in un programma organico- venga posto in essere e produca eventuali effetti, potenzialmente distorsivi, prima che ne sia verificata la compatibilità comunitaria.

Ne deriva il duplice obbligo, posto in capo agli Stati membri, ai sensi dell’art. 88, par. 3 TCE:

- a) di informare la Commissione del progetto di aiuto o di modifica dello stesso (tale obbligo viene comunemente definito come di “*notifica*”);
- b) di non dare corso al progetto di aiuto prima che ne sia

¹⁵³ Cfr. FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell’ordinamento comunitario fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2240 ss.

¹⁵⁴ In proposito, v.si, la Comunicazione sulla disciplina multisettoriale degli aiuti ai grandi progetti di investimento, in GUCE C 70 del 19 marzo 2002.

¹⁵⁵ Regolamento (CE) n. 659 del Consiglio, del 22 marzo 1999, GUCE L n. 83 del 26 marzo 1999.

dichiarata la compatibilità all'esito del controllo da parte della Commissione (è l'obbligo c.d. di *stand still*, cioè di sospendere l'erogazione dell'aiuto prefigurato nella legge o nell'atto amministrativo nazionali).

Tale articolo è l'unica norma del Trattato, in materia di aiuti, ad essere dotata di efficacia diretta¹⁵⁶; e la sua violazione si esaurisce in un vizio dell'atto che istituisce l'aiuto o ne dispone l'erogazione¹⁵⁷.

Ne deriva che un singolo che subisca un pregiudizio dall'aiuto conferito, prematuramente, ad un'impresa, magari sua concorrente, possa far valere, direttamente, dinanzi al giudice nazionale, all'occorrenza in via cautelare, il contrasto con il diritto comunitario dell'atto legislativo o amministrativo che lo ha istituito, quando ne consenta, o ne disponga, l'erogazione prima dell'esito del controllo comunitario¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Al riguardo, giova ricordare che l'efficacia diretta della norma nel Trattato comporta, anche, quella delle decisioni della Commissione che abbiano dichiarato l'incompatibilità di un aiuto e abbiano adottato le conseguenti statuizioni sulla restituzione degli aiuti incompatibili ricevuti. La tesi relativa all'esistenza di un vincolo soltanto per i destinatari indicati nella decisione, sostenuta da una parte della dottrina prima della sentenza *Leber-Pfennig*, è stata respinta dalla giurisprudenza comunitaria sulla base della considerazione che l'effetto diretto della norma sarebbe frustrato, se la persona interessata non potesse invocare a proprio favore l'obbligo statuito dalla decisione. In dottrina, si vedano: ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis/2003, p. 1171.

¹⁵⁷ L'effetto diretto dell'art. 88, par. 3, TCE è stato affermato, fin dalle prime sentenze, dalla Corte di Giustizia, v.si, in particolare, sentenza 14 luglio 1964, causa 6/64, Racc., p. 1127; sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, Racc., p.I- 8365, punto 26; sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, Racc. p. I- 3657, punto 59. La Corte ha poi precisato che l'efficacia immediata del divieto si estende all'intero periodo in cui si svolge la procedura di controllo; in merito, v. sentenza 11 luglio 1996, causa C- 39/94, Racc. p.I-3547, punto 39; sentenza 21 novembre 1991, causa C- 354/90, Racc. p. I-5505, punto 11. Tale efficacia vincola il giudice nazionale così come l'amministrazione finanziaria e nessuna norma interna può ostacolarla (v. Corte Costituzionale, sentenza 18 aprile 1991, n.168, GIANPAOLI, in *Foro Italiano*, n. 1/1992, p. 660).

¹⁵⁸ In merito, la Corte di Giustizia ha ampliato la rosa dei soggetti interessati, infatti, con sentenza 13 gennaio 2005, causa C-174/02, essa ha stabilito che un singolo può avere interesse ad avvalersi, dinanzi ai giuridici nazionali, dell'effetto diretto del divieto di esecuzione dell'art. 88, paragrafo 3 del Trattato CE, non solo, al fine di eliminare gli effetti negativi della distorsione della concorrenza, provocata dalla concessione di un aiuto *contra ius*, ma, anche, per ottenere la restituzione di una tassa riscossa in contrasto con la detta disposizione.

In quest'ultima ipotesi, la questione se il soggetto sia stato leso dalla distorsione della concorrenza conseguente alla misura di aiuto, non rileva nella valutazione del suo interesse ad agire. Ad essere preso in considerazione, dunque, è solo il fatto che il singolo sia stato assoggettato ad un tributo che costituisce parte integrante di una misura di aiuto, attuata in violazione del divieto sancito dalla disposizione di cui *supra*. Tale conclusione trova giustificazione, in modo particolare, nell'obiettivo di garantire l'effetto utile del

In ogni caso, il singolo può far valere l'illegittimità degli atti di esecuzione del provvedimento quando precedano l'esito del controllo di compatibilità comunitaria, eseguito dalla Commissione.¹⁵⁹ L'art. 88 TCE prevede, in particolare, le procedure volte all'esame degli aiuti di Stato, distinguendo tra:

- la procedura d'esame permanente degli aiuti esistenti (art. 88, par. 1 TCE),¹⁶⁰
- la procedura preventiva di esame degli aiuti nuovi o modificativi (art. 88, par. 3, TCE).¹⁶¹

Per entrambe le ipotesi, laddove la Commissione non sia stata in grado di eliminare i dubbi sulla possibile configurabilità della misura in esame quale aiuto di Stato, viene aperta la c.d. indagine formale (art. 88, par. 2, TCE).¹⁶²

divieto di dare esecuzione, previsto dall'art. 88, par. 3, ultima frase, del Trattato, il quale, resterebbe lettera morta laddove fosse consentita agli Stati membri, piena libertà di azione, prima dell'intervento della Commissione.

¹⁵⁹ Sentenza 11 luglio 1996, causa C- 39/94, Racc. p. I-3547, punti 41 e ss.; sentenza 17 luglio 1999, causa C- 295/97, Racc. p. I-3735, punti 28 ss.

In dottrina: TRIGGIANI E., *I poteri di controllo della Commissione sugli aiuti alle imprese pubbliche*, in *Rivista di Diritto Europeo*, 1990, p. 489.

¹⁶⁰ Articolo 88 TCE

“1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune”.

¹⁶¹ Articolo 88 TCE

“3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale”.

¹⁶² Articolo 88 TCE

“2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia, in deroga agli articoli 226 e 227.

A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato comune, in deroga alle disposizioni dell'articolo 87 o ai regolamenti di cui all'articolo 89, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione.

Il controllo preventivo sugli aiuti nuovi o sugli atti applicativi di aiuti esistenti, viene attuato in due fasi: una c.d. preliminare; ed una c.d. precontenziosa¹⁶³.

La verifica risulta, inoltre, differenziata, a seconda che gli aiuti siano configurabili come “esistenti”, perché istituiti prima dell’entrata in vigore del Trattato (ovvero prima dell’adesione dello Stato membro all’U.E.), o come “nuovi”, perché istituiti successivamente alla predetta data (ovvero successivamente alla adesione dello Stato membro all’U.E.).

Nel primo caso, la verifica di compatibilità viene effettuata, necessariamente, *a posteriori*.

Ne deriva che lo Stato membro che li abbia istituiti può continuare ad erogarli senza alcun obbligo di comunicazione o, tantomeno, di sospensione; fermo restando, però, l’esame permanente della Commissione, la quale, in qualsiasi momento, può dichiarare l’illegittimità ed ordinarne la cessazione.

Sugli aiuti “nuovi”, invece, il controllo avviene in via preventiva. Lo Stato membro, che intenda istituire una nuova misura, deve notificare il relativo progetto alla Commissione e sospenderne l’erogazione fino a che essa non lo abbia autorizzato.

Tali aiuti sono, inoltre, a loro volta, qualificabili, come “legali”, ovvero “illegali”, a seconda che prima della loro istituzione siano stati o meno notificati alla Commissione, in ottemperanza al dettato dell’art. 88, par. 3, TCE, menzionato.

Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo.

Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera”.

¹⁶³ Le incertezze applicative che hanno accompagnato la suddetta norma hanno condotto le istituzioni comunitarie a manifestare l’esigenza di adottare ulteriori atti normativi, in grado di rispondere all’esigenza di trasparenza e certezza del diritto degli interessati. Ne è derivato il citato regolamento di procedura n. 659/1999, il quale, tuttavia, non solo, non ha risolto i profili problematici evidenziati dalla procedura di cui all’art. 88, par. 3, del Trattato, ma è stato esso stesso oggetto di molteplici critiche, in quanto caratterizzata da opacità, mancanza di pubblicità e assenza di contraddittorio.

L'eventuale illegalità dell'aiuto, comunque, non determina la sua incompatibilità con il mercato comune, ma, solo, l'applicazione di diverse norme procedurali, per la verifica della sua compatibilità.

La Commissione, pertanto, può dichiarare compatibili con il mercato comune, anche, gli aiuti illegali, perché non notificati prima della loro istituzione, purchè ritenga applicabile una delle fattispecie di deroga *de iure* o *discrezionali*. Per quanto attiene agli aiuti "legali", la notifica instaura, automaticamente, una procedura di verifica informale e preliminare della loro compatibilità, che può concludersi con:

a) una decisione della Commissione che ne dichiara la non configurabilità della misura notificata come aiuto, qualora essa non presenti i requisiti indicati nel par. 1 dell'art. 87 TCE;

b) una decisione che dichiara la compatibilità con il mercato comune della misura notificata sulla base di una delle fattispecie di deroga indicate nei paragrafi 2 e 3 dell'art. 87 TCE;

c) l'autorizzazione dell'aiuto per silenzio-assenso, laddove la Commissione non assuma alcuna decisione nel termine di due mesi dall'ultima richiesta di informazioni inviata allo Stato membro;

d) una decisione di apertura dell'indagine formale sulla compatibilità con il mercato comune, svolta in contraddittorio con lo Stato membro e con le parti interessate, qualora non possa essere accertata agevolmente o, se si preferisce, non risulti, *prima facie*, la compatibilità con il mercato comune della misura notificata¹⁶⁴.

Entro 18 mesi dall'avvio della procedura, la Commissione deve adottare una decisione; in ogni caso, il mancato rispetto di tale termine non produce l'autorizzazione dell'aiuto per silenzio-assenso.

Per quanto riguarda, invece, gli aiuti "illegali", in assenza della previa notifica della misura adottata dello Stato membro, la Commissione può instaurare, d'ufficio, la procedura di controllo sulla compatibilità,

¹⁶⁴ Cfr. GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e le sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2271 ss.

concludendola con le medesime decisioni illustrate con riferimento agli aiuti “legali”.

Tuttavia, non essendo stabilito alcun termine conclusivo, sia della procedura preliminare di verifica, sia della procedura d’indagine formale, la Commissione può impiegare tutto il tempo che crede per rendere la propria decisione, *pur permanendo frattanto l’obbligo di sospensione dell’aiuto posto a carico dello Stato*.

Ne deriva che, diversamente da quanto stabilito con riferimento agli aiuti “legali”, gli aiuti “illegali” non possono essere autorizzati per silenzio-assenso. In definitiva, quindi, tale controllo preventivo dell’istituzione comunitaria rappresenta una condizione legale di efficacia, per giunta con effetti costitutivi, del provvedimento nazionale che istituisce l’aiuto; dato che tale provvedimento non può essere applicato né dal giudice, né dall’amministrazione, prima della menzionata decisione.

In quest’ottica, obbligo di notifica e di sospensione mirano a salvaguardare l’efficacia del sistema di controllo sulla compatibilità dell’aiuto attribuito alla competenza esclusiva della Commissione.

Tali disposizioni del Trattato rischierebbero, infatti, di rimanere lettera morta laddove agli Stati membri fosse consentita piena libertà di azione prima dell’intervento della Commissione.

La stessa norma, del resto, può perseguire compiutamente, tale fine, solo, operando con efficacia diretta negli ordinamenti nazionali ed istituendo un meccanismo di controllo “diffuso”, all’interno di ciascuno Stato membro.

Tale conclusione, in termini di efficacia diretta, appare scontata per giudice ed Amministrazione, ma, non lo è, altrettanto per il contribuente destinatario dell’aiuto.

Quanto al giudice nazionale, la Corte europea non ha mai avuto da ridire sul fatto che esso abbia il potere di disapplicare, anche d’ufficio, le disposizioni di diritto interno contrastanti con l’obbligo di sospensione.

In proposito, anzi, essa ha, più volte, ribadito, che tale potere del giudice nazionale derivi dal principio generale di *oggettiva ed intrinseca* inapplicabilità della norma interna configgente con il diritto comunitario; e,

con il passare degli anni, lo ha esteso ad ogni altro soggetto dell'ordinamento nazionale, chiamato ad applicare la norma interna ritenuta incompatibile¹⁶⁵. Nelle sentenze 7 novembre 1996, in causa C-39/94 e 9 settembre 2003, in causa C-198/01, addirittura, la Corte imputa, di fatto, anche al cittadino comunitario beneficiario dell'aiuto, il potere- dovere di disapplicare la norma interna, ovviamente, *se e nella misura in cui egli sia chiamato, in qualche modo, dalla legge ad "applicarla" autonomamente*; giungendo fino al punto di affermare che l'indebita applicazione, da parte del beneficiario stesso, della norma interna inefficace potrebbe determinare, a suo carico, responsabilità extracontrattuali di diritto interno, ove previste.

Insomma, il giudice comunitario se non arriva al punto di considerare espressamente l'operatore destinatario diretto della norma comunitaria, tuttavia, ugualmente, giunge a tale conclusione, laddove afferma l'esistenza di una sorta di potere-dovere dell'operatore di verificare se sia o meno avvenuta la notifica della norma agevolativa da parte dello Stato e, nel caso in cui essa non vi sia stata, se detta norma sia compatibile con le disposizioni comunitarie.

Tale orientamento ha ricevuto riconoscimento, anche a livello normativo, nel menzionato regolamento CE n. 659/1999, il quale, all'art. 3, nel prevedere che *"agli aiuti soggetti a notifica ai sensi dell'art. 2, par. 1, non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato o sia giustificato ritenere che abbia adottato una decisione di autorizzazione dell'aiuto"* ha, chiaramente, assunto l'obbligo di sospensione come oggetto di una previsione normativa generale, dotata, di per sé, di efficacia diretta nei confronti di qualunque soggetto.

In altri termini, fermo restando il potere esclusivo della Commissione di valutare in via definitiva la compatibilità della misura in questione con il

¹⁶⁵ In proposito, la Corte Costituzionale ha affermato che *"tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forma o valore di leggi)- tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi- sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili con le norme stabilite dagli artt. 52 e 59 del Trattato..."* e con tutte le norme del Trattato stesso ad efficacia diretta *"nell'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia"* (così, testualmente, la sentenza n. 389/89).

diritto comunitario, si potrebbe ritenere che debba riconoscersi, *medio tempore*, anche all'operatore nazionale, lo stesso potere-dovere di cognizione finalizzato, solo, all'applicazione del mero obbligo di sospensione e non già, del divieto di erogazione dell'aiuto di cui all'art. 87, par. 1, TCE.¹⁶⁶

I rilievi appena svolti definiscono, pertanto, anche, le diverse competenze del giudice nazionale e della Commissione, in tema di procedura. Il primo, laddove chiamato a verificare il rispetto dell'art. 88, par. 3, TCE, dovrà tutelare l'interesse dei singoli rispetto all'obbligo di notifica dell'aiuto e al divieto di erogazione dell'aiuto stesso.

A tal scopo, egli potrà applicare la normativa comunitaria, ai fini di accertare l'esistenza della misura di aiuto e, in caso di dubbi interpretativi su tale nozione potrà operare il rinvio pregiudiziale alla Corte.

Al contrario, né il giudice nazionale, né la Corte, potranno esprimersi sulla compatibilità dell'aiuto, poiché tale valutazione spetta, esclusivamente, alla Commissione, sebbene, sotto il controllo di quest'ultima.¹⁶⁷

Il giudice nazionale resta, peraltro, libero di verificare l'illegittimità della misura, rispetto a disposizioni del Trattato, altre rispetto a quelle sugli aiuti.¹⁶⁸

Come precedentemente accennato, l'inosservanza dell'obbligo di notifica e/o di sospensione, di per sé, non determina l'illegittimità insanabile dell'aiuto; viceversa, ne comporta l'incompatibilità sostanziale con il mercato comune.

Sotto il primo aspetto, restano viziati gli atti relativi ad un aiuto non notificato o erogato senza attendere l'esito del controllo comunitario;

¹⁶⁶ In tal senso, GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie...*, cit., p. 2279.

¹⁶⁷ Sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, cit., punto 9, nonché punto 14. Sul piano processuale, poi, nella misura in cui la verifica della compatibilità dell'aiuto spetta, esclusivamente, alla Commissione, ne è derivata la irricevibilità dell'eventuale rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia da parte del giudice nazionale su tale questione: ordinanza 24 luglio 2003, causa C-297/01, punto 47.

¹⁶⁸ Così, ad esempio, un regime fiscale generale dichiarato compatibile con li artt. 87 ss. TCE, potrebbe essere dichiarato contrario all'art. 90 o comunque ad altre norme. In proposito, sentenza 23 aprile 2002, causa C- 234/99, Racc. p. I- 3657, punto 60.

pertanto, anche un'eventuale decisione di compatibilità non ha il potere di sanarli.

La decisione in parola, infatti, esplica i suoi effetti *ex nunc*. Ne consegue, che indipendentemente dall'esito del controllo, il vizio dell'aiuto prematuro rimane rilevante, ad ogni effetto, compreso quello dell'eventuale recupero dei benefici attribuiti illegittimamente.

Viceversa, la violazione dell'art. 88, par. 3, non influisce sul merito. Pertanto, la pretesa della Commissione di considerare illegittimi, *di per sé*, gli aiuti eseguiti in violazione dei menzionati obblighi, è stata respinta dalla Corte, la quale ha, quindi, l'obbligo di verificare la compatibilità degli aiuti, in ogni caso.¹⁶⁹

La giurisprudenza comunitaria ha, inoltre, chiarito le conseguenze procedurali della mancata notifica o della erogazione prematura dell'aiuto. La Commissione, infatti, può intimare lo Stato a sospendere la erogazione e fornire tutti i dati necessari per la valutazione di compatibilità; se lo Stato si conforma a quanto richiestogli, la procedura di controllo si svolge normalmente.

In caso contrario, la valutazione avverrà sulla base di quanto in possesso della Commissione, la quale potrà disporre il recupero delle somme versate; e, all'occorrenza, adire la Corte di Giustizia, mediante una variante semplificata della procedura d'infrazione.

Veniamo, finalmente, alla procedura di controllo sulla compatibilità dell'aiuto. Abbiamo già chiarito che essa si può articolare in due fasi.

La prima fase consiste in un esame preliminare e sommario del progetto di aiuto notificato¹⁷⁰ alla Commissione o di cui, in altro modo, essa sia venuta a conoscenza.

¹⁶⁹ In proposito: sentenza 21 marzo 1990, causa C- 142/87, Racc. p. I-959, sp. punto 20; nonché sentenza 14 febbraio 1990, causa C- 301/87, Racc. p. I- 307, in cui, però, l'affermazione risulta meno chiara.

¹⁷⁰ Il concetto di notifica è stato introdotto dal regolamento di procedura a specificare il requisito generico della comunicazione previsto dall'art. 88, par. 3.

Lo scopo perseguito è quello di individuare, rapidamente, le misure manifestamente compatibili e quelle che necessitano, invece, di maggiori approfondimenti di indagine.

Resta chiaro che la Commissione può fermarsi alla prima fase solo se si è convinta della compatibilità dell'aiuto.

Se, viceversa, ciò non si verifica, deve, in ogni caso, procedere alla seconda fase.¹⁷¹ Questa fase, c.d. preliminare del controllo degli aiuti, è stata molto criticata, in quanto caratterizzata da opacità, mancanza di pubblicità ed assenza di contraddittorio¹⁷².

La Commissione, infatti, non è tenuta né a comunicare l'avvenuta notifica di un aiuto, né che è in corso una fase preliminare; e, tanto meno, deve invitare i terzi interessati a presentare osservazioni.¹⁷³

Questi ultimi, solo se venuti a conoscenza dell'aiuto, possono, eventualmente, intervenire manifestando la loro posizione. Collegata al carattere sommario e opaco della fase preliminare è, anche, la necessità che la sua durata non si prolunghi troppo.

In tal senso, la previsione dell'art. 88, par. 3, secondo la quale, la Commissione deve iniziare "senza indugio" la procedura di controllo formale, è stata precisata dalla Corte di Giustizia, al quale, ha indicato in due mesi, il termine entro il quale la Commissione deve contenere "l'indugio", con ciò ispirandosi, espressamente, ai termini per le azioni di annullamento e in carenza¹⁷⁴.

¹⁷¹ In tal senso: sentenza 3 maggio 2001, causa C- 204/97, Racc. p. I- 3175, punti 33-34.

¹⁷² L'Avvocato generale Tesauo nelle sue conclusioni alla sentenza della Corte 12 maggio 1993, causa C-198/91, *Cook/Commissione*, in *Raccolta*, p.I-2487, qualifica la procedura preliminare come "opaca", poiché, chiarisce, in essa " *non è prevista la partecipazione di terzi*" e " *dovrebbe avere breve durata*".

¹⁷³ V.si, sentenza 9 ottobre 1984, cause 91 e 127/83, Racc. p. 3435; e sentenza 20 marzo 1984, causa 84/82, Racc. p. 1451.

¹⁷⁴ Così, TESAURO G. op. cit. p. 775. In giurisprudenza, Corte di Giustizia, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, Racc. p. 1471; sentenza 15 febbraio 2001, causa C- 99/98, Racc. p. I-1101, punto 73 e ss.; sentenza 28 gennaio 2003, causa C- 334/99, punti 49 e 50 e sentenza 18 giugno 2002, causa C- 398/00, Racc. p. I- 5643, punto 15 e ss.

Peraltro, un periodo più lungo è stato considerato legittimo, nell'ipotesi in cui ciò fosse imputabile al comportamento statale e non, ad una negligenza della Commissione stessa.¹⁷⁵

In merito, il regolamento di procedura (artt. 2 e 5) ha stabilito che la notifica funzionale alla decorrenza del menzionato periodo di due mesi, deve essere “completa”, cioè comprensiva di “*tutte le informazioni atte a consentire alla Commissione di adottare una decisione...*”¹⁷⁶ ma, dato che è la Commissione stessa a valutare la “completezza” della notifica, evidentemente, essa può richiedere informazioni aggiuntive, finché non la ritenga completa, con ciò allungando, eccessivamente la durata di tale fase.

Al fine di semplificare gli oneri procedurali gravanti sugli Stati membri, in riferimento a misure agevolative di entità o tipologia particolare, ritenute, di per sé, compatibili, laddove rispettose di taluni principi e criteri, il legislatore comunitario, nel caso specifico la Commissione, in quanto a ciò espressamente autorizzata, ha provveduto ad emanare vari regolamenti di esenzione da notifica.

Tali regolamenti costituiscono l'applicazione del regolamento (CE) n. 994/1998, a sua volta fondato sul disposto dell'art. 89 TCE;¹⁷⁷ e stabiliscono che laddove lo Stato, nell'elaborazione del progetto di aiuto, ottemperi a tutte le previsioni in essi contenute, non è necessario provvedere alla notifica¹⁷⁸.

¹⁷⁵ E' il caso di un informativa incompleta da parte dello Stato, sentenza 14 febbraio 1990, causa 301/87, racc. p. I-307; sentenza 21 marzo 1991, causa C- 305/89, racc. p. I-1603.

¹⁷⁶ Art. 2, par. 2, regolamento n. 659/1999.

¹⁷⁷ Articolo 89

“Il Consiglio, con deliberazione a maggioranza qualificata su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, può stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli articoli 87 e 88 e fissare in particolare le condizioni per l'applicazione dell'articolo 88, paragrafo 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura”.

¹⁷⁸ I regolamenti in questione sono:

1) Regolamento (CE) n. 68/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001 relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 TCE agli aiuti destinati alla formazione (GUCE L 10 del 13 gennaio 2001),

2) Regolamento (CE) n. 70 /2001 della Commissione del 12 gennaio 2001 relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 TCE agli aiuti a favore delle PMI, (GUCE L 10 del 13 gennaio 2001),

Per quanto attiene, però, agli aiuti alle PMI e alla formazione è, in ogni caso, necessario trasmettere una scheda informativa sintetica, secondo il dettato del nuovo regolamento n. 794/2004¹⁷⁹ recante disposizioni di

3) Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001 relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 TCE agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*), (GUCE L 10 del 13 gennaio 2001). Assunto di tale regolamento è che la presenza di tale ultima tipologia di aiuti non influisca sulla possibilità del beneficiario di ottenere altri aiuti di Stato anche per lo stesso progetto, posto che l'importo *de minimis* giuridicamente non costituisce un aiuto di Stato.

Per quanto riguarda il controllo del cumulo tra diverse misure *de minimis* che possono essere assegnate da autorità nazionali, regionali e locali, il regolamento prevede che l'impresa beneficiaria debba sempre essere al corrente del carattere dell'aiuto concesso.

A sua volta, essa deve sempre fornire all'amministrazione interessata informazioni complete su altri importi *de minimis* che abbia eventualmente ricevuto nel corso dei tre anni precedenti. Gli Stati membri, inoltre, devono istituire un registro centrale nel quale registrare tutte le misure di questo tipo.

¹⁷⁹ Il regolamento (CE) n. 794/2004 del 21 aprile 2004 è un tipico esempio di normazione di esecuzione autorizzata dal Consiglio e formulata dalla Commissione con l'ausilio di uno specifico comitato consultivo. Il regolamento in esame indica nei *considerando* gli obiettivi principali che si prefigge, ovvero (i) agevolare la predisposizione degli atti di notifica di cui all'art. 88 paragrafo 3 del TCE degli aiuti di Stato e la procedura di valutazione che su di essi è tenuta a svolgere la Commissione (considerando da 1 a 4), (ii) definire il senso e la portata delle relazioni annuali su tutti i regimi di aiuti e aiuti individuali, come disposte dall'art. 21 del reg. n. 659 del 1999, (iii) indicare chiaramente il criterio di calcolo dei termini fissati nella procedura e (iv) esplicitare il tasso d'interesse da applicare nella procedura di recupero degli aiuti dichiarati incompatibili. È evidente che, come per il regolamento di cui esso costituisce concreta attuazione, la *ratio legis* sottostante agli indicati obiettivi è quella di rendere ancor più chiara e trasparente la procedura in materia di aiuti di Stato, eliminando dubbi interpretativi che possono sorgere sulla base delle sole disposizioni contenute nel richiamato reg. n. 659 del 1999. Le indicate finalità vengono richiamate *in toto* dal primo articolo del regolamento, che peraltro specifica la sua diretta applicazione agli aiuti in tutti i settori senza alcuna distinzione, per poi essere meglio definite e sviluppate nell'articolato. Per quanto attiene alle notificazioni degli aiuti, Capo II del regolamento, si è inteso predisporre un modulo standard obbligatorio molto duttile e flessibile, per le notifiche ex art. 88 paragrafo 3, nonché la scheda di informazioni sintetiche e le schede per le informazioni complementari. Detti formulari vanno applicati per tutte le *guidelines* e orientamenti e discipline in tema di aiuti di Stato ad oggi adottati dalla Commissione. Il regolamento riporta i richiamati formulari nell'allegato I. Quest'ultimo contiene dunque: 1) Informazioni generali e informazioni sintetiche; 2) Informazioni complementari (da parte III a parte III.11); 3) Informazioni supplementari (da parte III.12 a parte III.13). Accanto al modulo *standard* viene poi previsto un modulo c.d. semplificato per determinate modifiche di aiuti esistenti, secondo la definizione di cui al reg. (CE) n. 659 del 1999. Più in dettaglio, la previsione in esame implicitamente chiarisce che per quelle modifiche meramente formali e amministrative, tali da non poter alterare la valutazione di compatibilità con il mercato comune della misura in esame non sarà necessaria alcuna notifica. Gli Stati membri dovranno procedere, invece, alla notifica con il modulo semplificato, di cui all'Allegato II del regolamento, laddove ricorra una delle condizioni elencate alle lettere a), b) e c) dell'art. 2, punto 2. La Commissione si impegna, ma si badi non si vincola, a adottare una decisione su aiuti notificati in via semplificata entro un mese dalla ricezione. Al fine di spingere gli Stati membri a voler procedere alle relazioni annuali sugli aiuti esistenti di cui all'art. 21 del re. (CE) n. 659 del 1999, si prevede espressamente

che la procedura di notifica semplificata non possa essere adottata per le modifiche di aiuti esistenti per i quali gli Stati non abbiano trasmesso le relazioni annuali, disciplinate in dettaglio dagli artt. 5, 6 e 7 del regolamento n. 794 del 2004. In linea con l'intento di rendere l'intera procedura della notifica quanto mai rapida, affidabile e al passo con i tempi si è previsto che a partire dal 1° gennaio 2006 le notificazioni siano inviate in via elettronica, come pure l'intera corrispondenza ad esse relativa. La Commissione si è impegnata a pubblicare, entro la fine di settembre 2006, nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea tutti i dettagli relativi all'invio elettronico, nonché gli indirizzi e le procedure necessarie per assicurare la riservatezza delle informazioni trasmesse. È inoltre precisato espressamente chi sono i soggetti preposti alla notifica, ovvero il rappresentante permanente dello Stato membro interessato, e chi i destinatari, ovvero il segretario generale della Commissione. Sarà quest'ultimo ad interessare il direttore generale responsabile dell'istruttoria. Ogni ulteriore documentazione e /o corrispondenza verrà inviata a quest'ultimo o al funzionario da questi indicato. Interlocutore della Commissione sarà il Rappresentante permanente dello Stato membro o altro soggetto indicato da detto Stato membro. Per quanto attiene alle richiamate relazioni annuali di cui all'art. 21 del regolamento (CE) n. 659 del 1999, l'intero Capo III del regolamento in esame, artt. da 5 a 7, ne definisce forma, contenuto, obblighi di trasmissione e qualificazione giuridica. Già nel considerando 7 il legislatore comunitario indica la finalità principale delle relazioni annuali e delle informazioni che in esse devono essere contenute. Esse costituiscono uno strumento indispensabile per consentire alla Commissione di avere un quadro completo sui livelli globali di aiuti e degli effetti di questi sulla concorrenza nel mercato dell'UE. Sempre in nome della trasparenza e della certezza del diritto sono previsti dei moduli standardizzati per le relazioni annuali. Detti moduli sono contenuti nella Allegato III del regolamento. Più in particolare nell'allegato III lettere A e B si trovano i modelli standardizzati per le relazioni annuali sugli aiuti esistenti, mentre nella lettera C sono riportate le informazioni che devono figurare nella relazione annuale da trasmettere alla Commissione. Viene lasciata la possibilità alla Commissione di richiedere informazioni aggiuntive su specifiche tematiche, previa discussione con lo Stato membro interessato. Si è voluto in tal modo rendere possibile per la Commissione ottenere elementi informativi dettagliati, su di un piano di piena e leale collaborazione con gli Stati interessati. L'invio delle relazioni annuali deve avvenire entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce la relazione stessa. Con le informazioni ricevute, la Commissione è in grado di pubblicare annualmente un quadro complessivo degli aiuti che si sostanzia in una sintesi di tutti i dati trasmessi nelle relazioni annuali dell'anno precedente. Il legislatore comunitario ha poi voluto evidenziare che l'invio delle relazioni annuali non ha nulla a che vedere con l'adempimento dell'obbligo di previa notifica di cui all'art. 88, paragrafo 3 e di conseguenza non pregiudica il risultato finale di un'indagine su aiuti illegali. Notifica dell'aiuto e relazione annuale costituiscono due atti del tutto distinti e separati. Le informazioni contenute in dette relazioni non attengono a quei dati che potrebbero risultare necessari per valutare la compatibilità di misure di aiuto con la normativa comunitaria. Di conseguenza l'invio della relazione annuale non può in alcun modo sanare il vizio della mancata notifica dell'aiuto. Per quanto attiene al calcolo dei termini, di cui al Capo IV del regolamento, art. 8, il legislatore comunitario si è richiamato *in toto* al regolamento (CEE, Euratom) n. 1182/1971 "*Regolamento del Consiglio che stabilisce le norme applicabili ai periodi di tempo, alle date e ai termini*". In particolare si è espressamente indicato che l'evento a partire dal quale viene effettuato il computo dei termini come previsti dal richiamato regolamento, e dunque il c.d. *dies a quo*, ai fini del calcolo dei termini per l'azione della Commissione è dato dalla ricezione della notificazione o della successiva corrispondenza come disciplinata nel capo II articolo 3 del regolamento n. 794 del 2004. Quando entrerà in vigore la procedura di notifica in via elettronica l'evento rilevante ai fini del computo dei termini sarà la ricezione della notifica o della informativa elettronica all'indirizzo che verrà indicato, come visto, nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea. Il legislatore poi fissa anche per l'azione degli Stati membri – ricezione della notifica e/o della corrispondenza – e per le osservazioni dei terzi interessati – pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea dell'avviso di avvio del procedimento – l'evento che

costituisce la *dies a quo*. Il legislatore comunitario ha inteso fissare una chiara e trasparente tempistica che riguardi l'intera procedura in materia di aiuti di Stato. Non si limita, dunque, a fare riferimento a norme di carattere tecnico, ma anche all'esigenza di rendere snello ed efficace l'intero iter istruttorio cadenzando i tempi per gli adempimenti di tutti i soggetti coinvolti nella procedura. Venendo incontro a precise richieste degli Stati membri nel corso della consultazione del comitato di esperti nazionali, la Commissione ha previsto che le eventuali richieste di proroga debbano essere debitamente giustificate ed inviate per iscritto almeno due giorni prima della scadenza all'indirizzo della parte che stabilisce il termine. Nella stesura iniziale, infatti, era stato disposto che la richiesta di proroga dovesse essere inviata 10 giorni prima della scadenza. Ciò avrebbe creato enormi difficoltà a carico degli Stati membri. Spesso infatti gli elementi informativi richiesti dalla Commissione necessitano di un'attenta opera di catalogazione e sistemazione e di ulteriori solleciti anche ai beneficiari delle misure. Ciò fa sì che spesso lo Stato membro sia costretto a richiedere una proroga pochi giorni prima della scadenza. Onde evitare richieste proprio nel giorno della scadenza del termine si è dunque convenuto di fissare il predetto termine di due giorni prima. Per quanto attiene alla problematica del recupero degli aiuti, il capo V del regolamento in esame disciplina sistematicamente il criterio per il calcolo dei tassi di interesse per il recupero di aiuti illegittimi, artt. da 9 a 11. Pur lasciando alla decisione di recupero emanata dalla Commissione la possibilità di fissare un tasso differente, si è previsto che, in via generale, il tasso per il recupero sia un tasso percentuale annuo, per ogni anno civile, calcolato sulla base della media degli *swap* interbancari a cinque anni per i mesi di settembre, ottobre e novembre dell'anno precedente, maggiorata di 75 punti. Peraltro, in talune ipotesi, la Commissione può aumentare il tasso oltre i 75 punti base per uno o più Stati membri. La Commissione ha ritenuto che il sistema delle transazioni interbancarie consenta la fissazione di un tasso di interesse misurabile in modo chiaro e caratterizzato da una certa stabilità. Naturalmente deve essere adattato per coprire quei rischi più elevati al di fuori del settore bancario. Infatti, al comma 2 dell'art. 9, si prevede che qualora la media degli ultimi tre mesi dei tassi *swap* interbancari a cinque anni disponibile, maggiorata dei 75 punti differisca più del 15% da tasso di interesse in vigore per il recupero degli aiuti di Stato, la Commissione procede al ricalcolo. Laddove, poi, siano carenti dati affidabili la Commissione può fissare, in stretta collaborazione con gli Stati membri, un tasso per il recupero sulla base di un metodo differente o sulla base delle informazioni a disposizione. I tassi vengono poi pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea. Tenuto conto del fatto che un aiuto riduce il fabbisogno finanziario di un'impresa a medio termine e che detto medio termine corrisponde ad una durata pari, nella prassi, a cinque anni, il tasso per il recupero dovrebbe coincidere con un tasso annuale fissato per un periodo di cinque anni. Si specifica, inoltre, che il tasso da applicare è quello in vigore al momento in cui l'aiuto è stato messo a disposizione dell'impresa beneficiaria. Esso copre tutto il periodo fino alla data di recupero. Qualora però tra la data di disponibilità dell'aiuto e la data di recupero sono passati più di cinque anni, il tasso viene ricalcolato sulla base del tasso in vigore al momento del ricalcolo. Si dà in tal modo concreta attuazione a quanto previsto nei considerando (13) e (14) del regolamento, in cui si specifica che poiché l'intento finale è quello di ripristinare lo status quo ante rispetto all'erogazione dell'aiuto, il tasso di interesse deve essere applicato secondo il meccanismo dell'interesse composto su base annua. Si fissa dunque un unico tasso per ogni Stato membro e si indica chiaramente quale sia il metodo di calcolo di detto tasso. Dunque maggior chiarezza e trasparenza, anche se non va taciuto che il tipo di tasso applicato potrebbe risultare eccessivamente punitivo per gli Stati membri. Nelle ultime disposizioni, contenute nel Capo VI, il regolamento oltre a prevedere il riesame dell'articolato entro quattro anni dall'entrata in vigore, specifica per ciascun Capo, ossia notificazioni, relazioni annuali, termini e tassi d'interesse per il recupero di aiuti illegittimi, l'effettiva operatività della normativa". Cfr. MAROTTA A., *La normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato: recenti sviluppi in tema di procedura*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 5/2006, in www.ssef.it.

esecuzione del regolamento (CE) n. 659/99.¹⁸⁰ D'altra parte, non sempre risulta agevole distinguere le ipotesi in cui, effettivamente, la Commissione necessiti di elementi funzionali alla propria decisione, da quella in cui essa alimenti la prassi della c.d. *negoziiazione degli aiuti* con lo Stato interessato¹⁸¹. Tale ultima ipotesi produce conseguenze significative, dal punto di vista dell'adeguamento dell'ordinamento nazionale alla disciplina comunitaria, poiché, finisce con il trasferire, surrettiziamente, alla fase preliminare il contenuto tipico della fase rituale, con ripercussioni, anche, sul piano delle garanzie procedurali e sostanziali proprie della seconda e non della prima.

La decisione che chiude la fase preliminare è pubblicata nella Gazzetta Ufficiale (serie C): sia che comporti l'apertura della procedura rituale, sia che stabilisca la volontà della Commissione di "non sollevare obiezioni" sull'aiuto.¹⁸²

Nel primo caso, con la decisione di avvio dell'indagine formale, la Commissione esprime una sua prima valutazione di incompatibilità della misura ed invita lo Stato membro e tutti gli interessati a formulare osservazioni entro un termine prefissato(30 gg. salvo proroga).

¹⁸⁰ Il modulo di riferimento è contenuto negli allegati dei citati regolamenti. Sempre nell'ottica di una maggiore trasparenza e controllo, gli Stati devono conservare dei registri dettagliati degli aiuti esentati che contengano tutte le informazioni necessarie per permettere alla Commissione di valutare se le condizioni di esenzione previste dai regolamenti siano soddisfatte. Detti registri devono essere conservati, da parte degli Stati membri, per un periodo di dieci anni, che decorrono dalla data in cui l'aiuto è stato concesso, se si tratta di aiuto *ad hoc*, e dalla data in cui è stato concesso l'ultimo aiuto singolo a titolo del regime di aiuti, se si tratta di un regime.

¹⁸¹ Nonostante da una asettica lettura della norma non traspaia altro che uno scambio epistolare, la realtà presenta una fitta rete di rapporti tra funzionari della Commissione e funzionari governativi in grado di determinare degli adeguamenti dell'ordinamento nazionale agli auspici della Commissione quando la misura è ancora solo un progetto. In queste ipotesi è come se la Commissione partecipasse alla emanazione della norma agevolativa che incorporerà sin dalla sua approvazione le modifiche proposte dalla Commissione.

In altri termini, l'effetto sull'ordinamento è in questo caso prodotto attraverso la *soft suasion* che la Commissione esercita nel corso del procedimento, frutto del processo negoziale.

¹⁸² La pubblicazione in estratto di tali decisioni ora è espressamente prevista dall'art. 26, par. 1, del regolamento di procedura. La decisione di non sollevare obiezioni e dunque di non aprire la procedura di controllo formale è stata ritenuta impugnabile dal terzo interessato, sebbene questi non abbia partecipato alla procedura preliminare. In proposito: sentenza 19 maggio 1993, causa C- 198/91, Racc. p. I- 2487, punti 22-26.

Tale fase è caratterizzata dalla verifica approfondita della natura e delle implicazioni del progetto in esame, ed è accompagnata da garanzie, di pubblicità e di rito, alquanto rigorose.

La *ratio* perseguita è quello di consentire allo Stato erogatore, agli altri Stati membri ed alle imprese interessate, di manifestare il loro punto di vista su misure economiche atte ad incidere sui rispettivi interessi.¹⁸³

In siffatto contesto, l'impresa beneficiaria dell'aiuto non ha una posizione divergente rispetto a quella di ogni altro interessato, trattandosi di un procedimento avviato nei confronti dello Stato. Anche quest'ultimo, dunque, può chiedere alla Commissione di farsi sentire, ma non può pretendere lo stesso dibattito in contraddittorio, cui, viceversa, ha diritto lo Stato.¹⁸⁴

Nel contempo, tale fase consente alla Commissione di stimare, al meglio, gli effetti dell'aiuto sulle condizioni rilevanti di concorrenza.¹⁸⁵

I limiti strutturali propri della fase preliminare di controllo consigliano di limitare le ipotesi in cui la Commissione decida di non sollevare obiezioni, ai soli casi di manifesta compatibilità delle misure esaminate con l'ordinamento comunitario.

Quando, viceversa, ciò non si verifica, la procedura formale consente, non solo, una maggiore tutela dei legittimi interessi dei concorrenti dell'impresa beneficiaria, ma, anche, la conoscenza di elementi necessari ad una valutazione completa degli effetti dell'aiuto, altrimenti ignoti¹⁸⁶.

¹⁸³ Sentenza 20 marzo 1984, causa 84/82, cit., punto 13.

¹⁸⁴ Sentenza 24 settembre 2002, cause C- 74 e 75/00, Racc. p. I-7869, punto 77 e ss.

¹⁸⁵ Sentenza 15 maggio 1997, causa C- 355/95 P, Racc. p. I- 2549, punto 26 e ss. La Commissione gode, evidentemente, di un ampio potere discrezionale nella valutazione circa la compatibilità dell'aiuto. Essa può considerare tutti gli elementi pertinenti, compreso il contesto già esaminato in decisioni anteriori, ovvero gli esiti di tali decisioni.

¹⁸⁶ In modo particolare, la Commissione ha un vero e proprio obbligo di iniziare il procedimento di controllo ex art. 88, par. 2, TCE, quando non si riveli agevole valutare la compatibilità delle misure esaminate. In giurisprudenza: sentenza 20 marzo 1984, causa 82/84, cit., punto 13, conclusioni Avv. Generale Slynn, p. 1498; sentenza 19 maggio 1993, causa C-198/91, cit., punto 29, conclusioni Avv. Generale Tesauero, punti 17- 18.

Il regime finora considerato, attiene, agli aiuti *nuovi*, cioè decisi *ex novo*; ma, non, agli aiuti *esistenti*, per i quali, come accennato in precedenza, l'art. 88, par. 1, prefigura l'esame permanente della Commissione¹⁸⁷.

La differenza di procedura di controllo sugli aiuti esistenti rispetto a quella degli aiuti nuovi attiene, essenzialmente, alla efficacia delle misure in oggetto; posto che, nel primo caso, in capo allo Stato erogatore vige l'obbligo di *stand still*¹⁸⁸; mentre, nel secondo, esso può continuare ad accordare l'aiuto già esistente ed autorizzato¹⁸⁹.

Quando la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto con il mercato comune, all'esito della procedura di cui all'art. 88, par. 2, essa può imporre allo Stato la soppressione, ovvero, prescrivere determinate modificazioni al progetto notificato.

Nel primo caso (dichiarazione di incompatibilità dell'aiuto di Stato), l'efficacia diretta della decisione della Commissione è stata affermata, per la prima volta, dalla sentenza 17564/02, che rifacendosi ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia, stabilisce tale effetto per le norme comunitarie poste da una decisione negativa della Commissione, laddove esse risultino in possesso dei seguenti requisiti:

1. "le norme devono stabilire un obbligo sufficientemente chiaro e preciso" nei confronti degli Stati membri;
2. siffatto obbligo deve essere incondizionato; e
3. le norme medesime non devono prevedere, o presupporre, un "potere discrezionale" degli Stati membri o delle istituzioni comunitarie quanto alle modalità di attuazione o esecuzione dell'obbligo dalle stesse posto¹⁹⁰.

¹⁸⁷ In proposito: sentenza 15 marzo 1994, causa C- 378/92, Racc. p.I- 877; sentenza 17 giugno 1999, causa C- 295/97, Racc. p. I-3735, punto 44 e ss.

¹⁸⁸ In tale caso, proprio perché è preclusa l'erogazione dell'aiuto, la procedura di controllo è impugnabile.

¹⁸⁹ In particolare, sentenza 30 giugno 1992, causa C- 47/91, Racc. p. I- 4145; sentenza 30 giugno 1992, causa C- 312/90, Racc. p. I- 4117; sentenza (parziale) 9 ottobre 2001, causa C- 400/99, Racc. p. I- 7303, punto 45 e ss.; sentenza 9 ottobre 2001, causa C- 400/99, Racc. p- I- 7303, punti 56 e ss; sentenza 30 aprile 2002, cause T- 195 e 207/01, Racc p. II-2309, punto 68 e ss.;

¹⁹⁰ Precedentemente, la Corte di Giustizia, fin dal 1973 (Carmine Campolongo Aziende Agricole Maya, C- 77/72, cit.) che le disposizioni dell'art. 87, par. 1. si intendono

Tale decisione comporta, dunque, un adeguamento immediato dell'ordinamento interno, nel quale vengono introdotte delle posizioni giuridiche soggettive, quali quelle dei concorrenti del beneficiario, tutelabili dinanzi al giudice nazionale¹⁹¹.

Nell'ipotesi in cui, invece, il procedimento si concluda con una decisione positiva (la misura non costituisce aiuto oppure è compatibile con il mercato comune), la situazione che ne consegue è più variegata.

Le esigenze di adeguamento del nostro ordinamento che derivano da tale genere di decisioni, sono fortemente influenzate dall'evolversi del precedente procedimento di controllo della misura.

Nel caso di aiuto nuovo, l'effetto della decisione sarà quello di eliminare l'obbligo di *stand still*; così che lo Stato sarà libero di rimuovere la norma interna che ne sospendeva l'attuazione o di emanare la norma che era stata notificata allo stadio di progetto. Per quanto attiene, poi, agli aiuti esistenti: se la decisione positiva comporta l'esigenza di adottare "opportuni provvedimenti" proposti dalla Commissione, cui l'ordinamento si adegua; evidentemente, si verifica una di quelle ipotesi in cui il rapporto Stato-Commissione assume natura negoziale.

La decisione positiva può, inoltre, conseguire ad un *Revirement* della Commissione, dovuto, eventualmente, alla pubblicazione di una sentenza della Corte di Giustizia, in una causa con oggetto affine, in senso favorevole allo Stato erogatore.

In questo caso è possibile ravvisare un una posizione soggettiva tutelabile del potenziale beneficiario, evidentemente, infatti, questi potrebbe

produttive di effetti negli ordinamenti statali, e quindi, invocabili dinanzi alle giurisdizioni nazionali, solo una volta tradotte in forma concreta da atti di portata generale (regolamenti), come previsto dall'art. 89 o da una decisione di un caso particolare secondo il dettato dell'art. 88, par.2.

¹⁹¹ Al riguardo, giova ricordare che la tesi relativa all'esistenza di un vincolo soltanto per i destinatari indicati nella decisione, sostenuta da una parte della dottrina prima della sentenza *Leber-Pfennig*, è stata respinta dalla giurisprudenza comunitaria sulla base della considerazione che l'effetto diretto della norma sarebbe frustrato, se la persona interessata non potesse invocare a proprio favore l'obbligo statuito dalla decisione.

In dottrina, si vedano: ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis/2003, p. 1171.

impugnare l'atto della Pubblica Amministrazione che impedisce la ripresa operativa della agevolazione, dinanzi alle giurisdizioni nazionali.

Infine, una delle tematiche più dibattute relative alla disciplina degli aiuti di Stato attiene al recupero degli aiuti illegittimamente corrisposti.¹⁹²

In verità, la possibilità concessa alla Commissione di far seguire la decisione negativa da un ordine di recupero dell'aiuto percepito che ripristini le condizioni concorrenziali, non è contemplata dal Trattato, ma, è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, la quale, a partire dalla sentenza 12 luglio 1973, relativa alle *sovvenzioni per le regioni minerarie* ne ha affermato l'esistenza.¹⁹³ Tale orientamento è stato, poi, recepito dal regolamento di procedura che ne ha reso formale lo svolgimento.

La procedura per il recupero, disciplinata dall'art. 14 del Regolamento (CEE) del 22 marzo 1999, n. 659/1999, recante le modalità di applicazione dell'art. 88, del Trattato CE, dispone, in particolare, che, in caso di aiuti illegalmente concessi, la Commissione imponga allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dai beneficiari, sulla base delle modalità previste dalle disposizioni del diritto nazionale e senza la possibilità di sottrarsi a tale obbligo, adducendo prassi o altri elementi conducibili al proprio ordinamento, salvo il caso di impossibilità assoluta¹⁹⁴.

¹⁹² Nel senso che il recupero costituisca la logica conseguenza della illegittimità dell'aiuto: sentenza 21 marzo 1990, causa C. 142/87, Racc. p. I- 959, punto 66; sentenza 14 gennaio 1997, causa C- 169/95, Racc. p. I- 135, punto 47. Sul rapporto con il principio di proporzionalità: sentenza 29 settembre 2000, causa T- 55/99, Racc. p. II- 3207, punti 160-165; sentenza 8 maggio 2003, causa C- 399/00, punti 65 e ss., cit.

¹⁹³ Sentenza 12 luglio 1973, causa 70/72, cit., punto 13.

¹⁹⁴ In particolare, lo Stato non può addurre come giustificazione del suo inadempimento disposizioni o pratiche o situazioni interne. In ogni caso, poi, se lo Stato incontra difficoltà di esecuzione deve consultare la Commissione al fine di elaborare con essa eventuali rimedi, anche in funzione del dovere di collaborazione sancito dall'art. 10 TCE.

Sul punto, tra le tante pronunce, meritano menzione: sentenza 20 settembre 1990, causa C-5/89, cit., punto 18; sentenza 21 marzo 1990, causa C- 142/87, cit., punto 63; sentenza 19 maggio 1999, causa C-6/97, Racc. p. I- 2981, punti 32 e ss.; sentenza 2 febbraio 1989, causa 94/87, Racc. p. 175, punti 8-9; sentenza 10 giugno 1993, causa C- 183/91, Racc. p. I-3131, punto 10; sentenza 4 aprile 1995, causa C- 348/93, Racc. p. I-673, punto 16; sentenza 22 marzo 2001, causa C-261/99, Racc. p. I-2537, punto 23 ss.

In caso contrario, alla Commissione europea è attribuito il diritto di adire la Corte di Giustizia¹⁹⁵.

In concreto, tuttavia, l'individuazione degli strumenti giuridici funzionali al recupero dei benefici derivanti dalle misure qualificate come aiuti di Stato, ha suscitato molteplici incertezze applicative.

Infatti, la decisione mediante la quale la Commissione europea sancisce l'incompatibilità dell'aiuto erogato dallo Stato, è direttamente vincolante, rispetto alla declaratoria di incompatibilità della misura, mentre, ai fini del recupero, rimette alla discrezionalità dello Stato la previsione delle procedure e delle modalità tecniche necessarie¹⁹⁶.

Pertanto, sebbene un'autorevole dottrina ritenga necessario procedere in base alle procedure fiscali ordinarie di accertamento e riscossione, impiegate dal diritto interno, al fine del recupero delle imposte, altrettanto autorevoli Autori sostengono che il recupero degli aiuti di Stato abbia, di per sé stesso, natura fiscale, posta la facoltà attribuita alle autorità nazionali, di adottare discipline differenti, da stabilire in base ai singoli casi concreti.¹⁹⁷ Con riferimento al recupero degli aiuti illegittimi, infine, la Commissione europea pare indirizzata ad una generalizzazione del principio sancito dal

In particolare, sulla nozione di "impossibilità assoluta", si vedano: sentenza 29 gennaio 1998, causa C- 280/95, Racc. p. I-259, punto 16; sentenza 27 giugno 2000, causa C-404/97, Racc. p. 4897, punto 52; sentenza 3 luglio 2001, causa C- 378/98, Racc. I- 5107; sentenza 7 marzo 2002, causa C- 310/99, Racc. p. I- 2289, punto 105.

¹⁹⁵ Il regolamento 659/99 ha introdotto, all'art. 15, un termine di prescrizione di dieci anni ininterrotti per l'esercizio dei poteri della Commissione in ordine al recupero degli aiuti illegittimi; trascorso tale periodo, l'aiuto sarà qualificato come aiuto esistente.

Sul punto: sentenza 14 gennaio 1997, causa C- 169/95, Racc. p.I-135, punto 51; sentenza 7 marzo 2002, causa C- 310/99, cit., punto 41 ss. sentenza 10 aprile 2003, causa T-369/00, punto 76 e ss.,cit.

¹⁹⁶ In giurisprudenza: sentenza 20 marzo 1997, causa C- 24/95, Racc. p. I-1591, punto 24; sentenza 20 settembre 2001, causa C- 390/98, Racc. p. I-6117, punti 121-122.

¹⁹⁷ BORIA P., Il sistema fiscale: conflitto tra valori comunitari e valori costituzionali, in *Fiscalia*, 2/2002, p. 140 ss.; SANTI- LA CANDIA, Agevolazioni in materia di Irap e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, in *Il fisco*, n. 20/2006, fasc. 1, p. 7634 ss.; RUSSO P., Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2004, p. 226 ss.; PIZZONIA D., Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporto tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 3/2005, p. 395 ss.; GLENDI, Solidarietà e condono, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1976, Parte II, p. 543 ss.; TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

giudice comunitario, secondo il quale, nessuna nuova agevolazione può essere concessa al contribuente, se non siano state preventivamente recuperate le somme di cui egli stesso abbia beneficiato indebitamente.

Tale orientamento potrebbe, concretamente, determinare conseguenze rilevanti in capo alle imprese interessate, data la generalizzata lungaggine attribuibile alle procedure di recupero.¹⁹⁸

Nel nostro Paese, sono state recentemente attivate le procedure per mezzo delle quali lo Stato deve recuperare le agevolazioni previste dalla c.d. Tremonti *-bis*¹⁹⁹.

¹⁹⁸ V. tra le tante pronunce, sentenza 20 settembre 1990, causa C- 5/89, Racc. p. I- 3437, punto 18; sentenza 21 marzo 1990, C- 142/87, cit., punto 63; sentenza 19 maggio 1999, causa C- 6/97, Racc. p. I- 2981, punti 32 e ss.

¹⁹⁹ Cfr. sull'argomento, MOBILI, *UE, linea dura sugli aiuti di Stato*, in *Il Sole 24 Ore*, 06/03/2006.

La Legge del 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. legge "Tremonti-bis"), contiene interventi per il rilancio dell'economia che mirano a riallineare la crescita economica alle reali potenzialità del Paese. Il settore che maggiormente beneficia di tali interventi è quello produttivo. L'intento del Governo, infatti, mira a sbloccare fattori economici fondamentali nella strategia dello sviluppo, come il lavoro, i capitali, le infrastrutture, la tecnologia, ecc. A tali fini, è stata, pertanto, introdotta, con l'art. 4, una norma concernente la detassazione degli utili reinvestiti in beni strumentali nell'esercizio dell'attività, che sostanzialmente equivale a quella contenuta nell'articolo 3 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Le differenze principali rispetto al precedente testo di legge riguardano:

1. l'estensione del campo soggettivo di applicazione ai lavoratori autonomi, alle banche ed alle assicurazioni;

2. l'estensione del campo oggettivo di applicazione alle spese sostenute per la formazione ed aggiornamento del personale e per i servizi di asilo nido utilizzabili dal personale stesso;

3. la facoltà di optare, in alternativa, per l'agevolazione DIT, l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e l'agevolazione relativa al credito d'imposta correlato a investimenti in aree svantaggiate.

Tale agevolazione si applica agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge, successivamente al 30 giugno, e in quello successivo.

Essa prevede l'esclusione dall'imposizione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo di un ammontare pari al 50 per cento del volume degli investimenti stessi effettuati, al netto delle cessioni, in detti periodi d'imposta in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal predetto calcolo il periodo nel quale l'investimento è stato più elevato.

L'agevolazione si differenzia comunque da quelle già in vigore in quanto il legislatore ha inteso puntare sullo sviluppo e sulla crescita dell'economia, coinvolgendo interamente la struttura delle piccole e medie imprese italiane, che finora hanno beneficiato di scarse agevolazioni.

Tale incentivo, infatti, non è direttamente subordinato alla capitalizzazione dell'impresa, fenomeno poco frequente nelle realtà produttive medio-piccole.

E' importante inoltre sottolineare che, per ciò che riguarda le modalità di applicazione dell'agevolazione in discorso, il comma 8 dell'art. 4 fa rinvio anche alle disposizioni contenute nel citato art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, con ciò confermando,

In proposito, è opportuno ricordare che le disposizioni contenute nell'art. 4, co. 1, di tale legge, valevoli per soli due periodi di imposta, sono state prorogate dall'art. 5-*sexies*, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27, limitatamente agli investimenti realizzati in sedi operative ubicate nei Comuni interessati dagli eventi calamitosi.

Orbene, secondo la Direzione generale della concorrenza, il regime agevolativo in esame, oltre ad essere stato “*illegalmente messo in atto dall'Italia*”, in quanto non notificato preventivamente, risulta, anche, “*incompatibile, in quanto non rispetta le regole stabilite per gli destinati a compensare i danni causati da calamità naturali*”.

La Commissione ha precisato, però, la compatibilità degli aiuti individuali, accordati in virtù del regime, nella misura in cui non superano il valore dei danni effettivamente subiti da ciascuno dei beneficiari.

In sostanza, sono fatti salvi gli aiuti concessi con il solo scopo di compensare i danni subiti dalle imprese per le alluvioni, mentre, dovranno essere restituite le “sovracompenzazioni” eventualmente concesse.

“*Deve*”, infatti, “*esistere un legame chiaro e diretto tra l'evento che provoca il danno e l'aiuto destinato a compensarlo*”. Tale legame, inoltre, “*deve essere stabilito a livello di ciascuna impresa e non a livello macroeconomico*”. Ancor prima, lo Stato italiano ha dovuto adeguarsi all'ordine di procedere al recupero delle agevolazioni concesse dalla c.d. legge Ciampi²⁰⁰.

indirettamente, la volontà di mantenere ferma la precedente interpretazione in quanto compatibile con l'evoluzione del complessivo quadro giuridico ed economico di riferimento e con le istruzioni che, successivamente, sono state fornite anche in relazione ad altre disposizioni agevolative.

²⁰⁰ In tale ultima ipotesi, in particolare, lo Stato, pur impugnando la decisione della Commissione, ha ritenuto di ottemperare alla stessa attraverso Legge Finanziaria per il 2003 nella quale, al co. 1, si afferma che “*In ulteriore attuazione della decisione (su indicata) le banche effettuano entro la data del 31 dicembre 2002, il versamento di un importo corrispondente alle imposte non corrisposte in conseguenza del predetto regime*”.

Sul punto: TESAURO G., *La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e imprese bancarie*, in *Diritto Commerciale Internazionale*, 1991, p. 405.

In questa ipotesi, da una sommaria esegesi della norma appare subito evidente la natura ripristinatoria dell'obbligo di recupero, nonostante lo strumento specificamente indicato per la riscossione. La natura non tributaria di tale importo emerge chiaramente dalla lettura del co.1, il quale, parla di un *importo corrispondente alle imposte non*

Numerosi, del resto, sono gli ulteriori ordini di recupero pendenti²⁰¹. In proposito, rimane da chiarire che, nell'ipotesi di mancato adeguamento dell'ordinamento nazionale alle decisioni della Commissione, se la Commissione ricorre alla Corte di Giustizia, per denunciare la mancata esecuzione della decisione di recupero e la Corte accoglie la sua tesi, il perseverare del non adeguamento, oltre a determinare una responsabilità dello Stato sanzionabile in un nuovo giudizio, dà luogo ad un procedimento per nuovo aiuto, per quanto concerne la Commissione, ma tale aspetto, meriterebbe una più ampia ed approfondita trattazione di quella che le può essere dedicata in questa sede.²⁰²

7. Libera concorrenza e riequilibrio territoriale nella disciplina degli aiuti di Stato.

L'analisi degli aspetti preponderanti della disciplina sugli aiuti di Stato, induce a svolgere alcune, brevi, considerazioni sul ruolo assunto dalla politica della concorrenza della Commissione, in questo specifico settore, nell'ambito del processo di integrazione europea.

Tale organo ha, infatti, utilizzato i poteri di vigilanza e sanzione sugli aiuti, per orientare le politiche economiche degli Stati membri e comporre la tensione tra obiettivi nazionali e comunitari, tra la libertà di concorrenza e il diritto alla promozione dello sviluppo dei territori e settori più svantaggiati, che sono, in buona sostanza, i valori posti in discussione dall'intervento pubblico a favore delle imprese.²⁰³

corrisposte e non invece delle imposte non corrisposte *tout court*. Tale posizione, del resto, conduce a dubitare del comportamento di quelle banche che all'epoca si sono avvalse in proposito di condono.

²⁰¹ In proposito: TERRASI A., *Aiuti di Stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi*, Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, cit. p. 1081.

²⁰² Cfr. FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento comunitario fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, cit., p. 2269.

²⁰³ DELLA CANEA G., *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario, 1993, p. 399 ss.; MICOSSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale.*, cit., p. 1381 ss.;

D'altra parte, l'esigenza di costruire un mercato comune europeo, è percorsa, non solo, dalla volontà di creare un area di libero scambio, ma, anche dalla opportunità di perseguire valori comuni che, alla luce del progetto di una Costituzione europea, vanno assumendo sempre più importanza.

Ciò risulta più evidente dall'analisi degli strumenti utilizzati dalla Commissione, grazie ai poteri conferitegli dagli artt. 87 e 88 del Trattato, per il raggiungimento degli obiettivi comunitari e del nesso tra la politica degli aiuti di Stato e la promozione dei valori fondamentali della Comunità, in modo particolare, con riferimento al riequilibrio territoriale.

L'art. 87, par. 3, indica, infatti, le ipotesi in cui la concessione dell'aiuto, da parte di uno Stato membro, nei confronti di un'impresa, può essere dichiarata compatibile con il mercato comune, poiché contribuisce al raggiungimento di finalità "meritevoli di tutela" da parte dell'ordinamento comunitario.

Fra tali ipotesi, sono degne di particolare attenzione, le lettere *a)* e *c)* del menzionato art. 87, par. 3, che prevedono, rispettivamente, "*aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita è anormalmente basso*" e "*aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, semprechè non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse*".

Si tratta dei c.d. *aiuti a finalità regionale* erogati al fine di eliminare le disparità esistenti tra i vari territori all'interno dell'Unione.

Tali aiuti contribuiscono al raggiungimento della coesione economico-sociale che l'art. 2 TCE indica fra gli obiettivi che la Comunità ha il compito di promuovere, attraverso l'instaurazione del mercato comune e dell'unione economica e monetaria.

D'altra parte, il margine di discrezionalità conferito alla Commissione dall'art. 87, nella valutazione circa la compatibilità degli aiuti, è veramente molto ampio, poiché i concetti stessi di "distorsione della concorrenza" o "alterazione degli scambi" utilizzati quali parametri di giudizio, sono passibili di interpretazioni divergenti a seconda delle circostanze.

La stessa Corte di Giustizia ha affermato, in proposito, che la valutazione di compatibilità implica analisi di ordine economico-sociale, da effettuarsi in contesto comunitario.²⁰⁴

Ciò non significa, ovviamente, lasciare la Commissione completamente arbitra di assumere le sue decisioni, dato che queste sono, comunque, soggette al controllo del giudice comunitario²⁰⁵.

In proposito, la Corte e la stessa Commissione hanno elaborato, nel tempo, alcuni principi che informano l'esame degli aiuti; del resto, gli orientamenti di tale ultimo organo, sono sempre più frequentemente pubblicati, in modo da rendere noti i parametri in base ai quali saranno giudicate le agevolazioni concesse dai singoli Stati.²⁰⁶

Tali orientamenti assumono, pertanto, la funzione di veri e propri atti di indirizzo nei confronti delle istituzioni nazionali che sono tenute a conformare i propri interventi di politica economica alle indicazioni in essi contenute, a meno che non intendano vedere censurate le misure adottate ad opera della Commissione²⁰⁷.

Nella *Prima Relazione sulla politica di concorrenza*, la Commissione ha ribadito, in particolare, che l'azione comunitaria è volta all'instaurazione di un sistema in cui non vi siano distorsioni di concorrenza; e che gli aiuti di Stato non devono pregiudicare lo scopo della libera circolazione dei beni e compromettere la distribuzione ottimale dei fattori di produzione.

Subito dopo, però, ha riconosciuto che gli interventi statali costituiscono strumenti indispensabili di politica strutturale laddove l'operatività del mercato, singolarmente, non è in grado di raggiungere

²⁰⁴ Sentenza 14 febbraio 1990, causa C- 301/87, Racc. p. 307.

²⁰⁵ Sulla portata della discrezionalità di cui gode la Commissione: LASOK, *The Commission's powers over illegal State Aids*, in *European Competition Law Review*, 1990; SLOT P.J., *Procedural aspects of State Aids: the guardian of competition versus the subsidy villains?*, in *Common Market law Review*, 1990.

²⁰⁶ Si ricordano: la Comunicazione 96/C 45/06, la Raccomandazione 96/280/CE e gli Orientamenti 98/C 74/06.

²⁰⁷ In dottrina: WELLENS V.- BORCHARDT T., *Soft law in the European Community*, in *European Law review*, 1989; DELLA CANEA G., *Il ruolo della Commissione*, cit.; ORLANDI M., *Le comunicazioni della Commissione: un atto normativo atipico*, in *Rivista Amministrativa della Repubblica italiana*, n. 5/1994; CAPELLI F., *Portata ed efficacia delle decisioni della Commissione CEE in materia di aiuti*, in *Diritto comunitario degli scambi internazionali*, n. 4/1988, p. 78 ss.

obiettivi di sviluppo e di crescita qualitativa e quantitativa, tali da eliminare le tensioni sociali intollerabili.

Questo, come evidenziato, in precedenza, è il motivo principale delle deroghe al generale divieto di aiuti di Stato. Specificamente, gli aiuti regionali sono in condizione di ripristinare le condizioni di parità tra le imprese, ovunque esse si trovino, all'interno della Comunità.

Pertanto, riequilibrio territoriale e libera concorrenza costituiscono interessi da bilanciare, in considerazione, non solo, dell'interesse statale che si intende perseguire, ma anche del più ampio contesto di compatibilità comunitaria.

La “*doppia anima del Trattato*”²⁰⁸ (liberista e sociale) trova, così, un equilibrio nella disciplina degli aiuti di Stato alle imprese, grazie al bilanciamento di interessi contrapposti, che entrano in gioco nei casi sottoposti all'attenzione delle istituzioni comunitarie.

In questa accezione, la Comunità opera come una cornice per la formulazione di politiche di solidarietà sociale che, fin dai primordi, hanno accompagnato l'obiettivo chiave della nascita dell'Europa unita²⁰⁹.

Presupposti i menzionati principi e gli strumenti attraverso i quali perseguire la loro piena realizzazione, dopo Maastricht e, soprattutto, alla luce della redazione della Costituzione europea²¹⁰, l'approfondimento del processo di integrazione ha, ormai, ampliato i fini della Comunità, portandola, a volte, a ridimensionare la portata degli obiettivi comuni inizialmente indicati, laddove lo richiedano esigenze, divenute, nel tempo, preponderanti.

²⁰⁸ STAMMATI G., *Disciplina degli aiuti*, in STAMMATI- VALSECCHI, *L'integrazione economica europea*, Roma, 1960, p.47, che sottolinea la contrapposizione tra il principio della concorrenza e le attività atte a conseguire determinati fini di politica economica riconosciute in sé lecite dall'ordinamento.

²⁰⁹ MORTENSEN, *Improving Economic and Social Cohesion*, in The EEC, London, 1994.

²¹⁰ In proposito: LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta “costituzione economica” europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana...*, cit., p.49 ss.; e TOSATO G.L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa...cit.*, p. 57 ss.;

Diventa, pertanto, implicito che possano verificarsi, in alcune regioni, “*shocks da integrazione*”²¹¹ da affrontare, anche, attraverso strumenti di intervento pubblico nell’economia, con l’obiettivo di raggiungere un più alto livello di integrazione, dettato, non solo, da considerazioni attinenti alla promozione e alla tutela dei diritti fondamentali all’interno della Comunità, ma anche, da ragioni di carattere economico, legate alla utilizzazione efficiente di tutte le risorse, altrimenti compromessa dal permanere di condizioni di sottosviluppo di alcune zone della Comunità²¹².

Date tali premesse, la materia degli aiuti di Stato costituisce un esempio importante di come la tutela della libera concorrenza e la coesione economico-sociale si compongano nell’ambito della politica di concorrenza della Commissione. L’esame delle decisioni adottate dagli organi comunitari in tale settore, mostra, infatti, che il mercato comune, nel processo di integrazione europea, non è, solo, un *locus naturalis*, un dato di per sé immutabile, quanto, piuttosto, una nozione dinamica, la cui fisionomia è delineata, nel tempo, dalle scelte politiche effettuate dalle istituzioni europee e, dunque, dagli Stati membri.

La conformazione del mercato comune, pertanto, lungi dall’intendersi come un postulato al quale piegare, ciecamente, i diritti fondamentali, è da ritenersi, invece, uno “spazio comune” *in itinere*, che evolve in funzione dell’approfondimento del menzionato processo di integrazione, come dimostra la vicenda degli aiuti di Stato, e più in generale, della politica di concorrenza. In siffatto contesto, è implicita una continua tensione tra diversi obiettivi che corrono parallelamente e sono funzionali al raggiungimento di un più elevato fine di coesione.

Il ruolo che vorrà assegnarsi ai diritti fondamentali nell’ambito dell’Unione, dunque, non può risultare già deciso dalla logiche economiche, a meno di non volere incrinare la base di consenso che costituisce il fondamento stesso di tale spazio comune.

²¹¹ MORTENSEN, op. cit., p. 6.

²¹² In proposito: IRTI N., *Diritto e mercato*, in AA.VV., *IL dibattito sull’ordine giuridico del mercato*, Laterza, 1999.

Dovranno, di conseguenza, operarsi, sempre più frequentemente, scelte politiche precise, rese chiare a tutti i cittadini “europei”, affinché costituiscano, nel tempo, l’espressione di decisioni democratiche, prese nel legittimo esercizio della sovranità popolare.

Capitolo II

Gli aiuti fiscali: disciplina comunitaria

SOMMARIO: 1. Le misure di agevolazione fiscale nel quadro del diritto europeo in materia di aiuti di Stato; 2. Armonizzazione discriminazione fiscale; 3. Il divieto di aiuti fiscali; 4. Aiuti di Stato ed

istituti fiscali; 5. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali; 6. Aiuti fiscali e principio di capacità contributiva; 7. La valenza interpretativa delle deroghe al divieto; 8. Considerazioni conclusive.

1. Le misure di agevolazione fiscale nel quadro del diritto europeo in materia di aiuti di Stato

Uno degli aspetti di maggiore interesse, relativo alla applicazione del diritto comunitario, nel settore della fiscalità diretta sugli affari, è riconducibile alle interferenze che le regole sugli aiuti di Stato esercitano sulla libertà dei singoli Paesi, di introdurre misure di incentivo agli investimenti diretti, attraverso i propri sistemi di imposizione sulle imprese²¹³.

D'altra parte, il Trattato non definisce, in alcun modo, la nozione di "aiuto fiscale", la quale, emerge, piuttosto, dalla prassi elaborata dalla Commissione, nelle proprie decisioni e comunicazioni; nonché, dalle sentenze della Corte di Giustizia.

Il concetto perfezionato da tali organi comunitari, di matrice squisitamente economica, fonda, sostanzialmente, il discernimento tra regimi fiscali generali ed aiuti di Stato, sul criterio piatto della regola e dell'eccezione.

Più precisamente, se l'esonero (totale o parziale che sia) dal prelievo appare giustificato "*dalla natura o dalla struttura del sistema*", esso costituisce espressione della regola cui si informa l'ordinamento nazionale e, pertanto, non può essere sindacato, dal punto di vista delle regole della concorrenza; se, invece, non è possibile addurre tale giustificazione, la misura rappresenta un'eccezione, la quale, laddove presenti, altresì, il requisito della selettività, può considerarsi un aiuto di Stato.²¹⁴

²¹³ Cfr. ROSSI-MACCANICO P., *Gli aiuti di Stato ed i regimi fiscali agevolati*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Regimi fiscali agevolati e il divieto di aiuti di Stato*, in www.finanze.it.

²¹⁴ In proposito: LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2004, p. 91 ss.

Concretamente, tuttavia, nell'ambito di ordinamenti tributari complessi, chiarire quando si verifichi l'una o l'altra delle menzionate ipotesi, non è affatto semplice; a meno che non ci si voglia limitare a constatare, semplicemente, che il *quantum* del prelievo è, per alcuni contribuenti, inferiore a quello previsto per la loro generalità.

Impostata in tal modo la questione, è facilmente intuibile quanto possano risultare stringenti i limiti posti in capo ai legislatori nazionali, in una materia, quale la tassazione diretta, riservata, alle loro prerogative esclusive²¹⁵.

Tali limiti, del resto, risultano tanto più stringenti alla luce della recente politica della Commissione, che tende ad utilizzare gli strumenti di contrasto delle misure dannose alla concorrenza tra le imprese, per colpire, anche, la c.d. *concorrenza fiscale sleale* tra Stati.²¹⁶

In altri termini, è diventato verosimile che ciò che le carte costituzionali qualificano come principi o valori generali risultino, invece,

²¹⁵ Sul tema del rapporto fonti nazionali-comunitarie, si veda: CASERTANO G., *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 448 e ss.; IRTI N., *Norma e luoghi. Problemi di geo-diritto*. Ed. Laterza, Roma-Bari, 2001, p. 67 ss.

²¹⁶ Su tale profilo si sofferma, lungamente, FANTOZZI A., *The applicability of State aids rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonisation in tax field?*, in www.eatlp.org, in cui l'autore osserva come il condizionamento posto al legislatore nazionale dalla Commissione non si limiti al contrasto degli aiuti fiscali; tale organo, infatti, constatata la difficoltà di opporsi efficacemente alla concorrenza fiscale dannosa, in mancanza di un valore vincolante delle intese raggiunte tra Stati membri in materia e di fronte all'*impasse* in cui versa il processo di armonizzazione fiscale nel campo delle imposte dirette, in ragione del principio dell'unanimità sancito dall'art. 95 TCE, tenta di perseguire tali obiettivi indirettamente attraverso gli strumenti coercitivi offerti dalle menzionate norme di cui agli artt. 87 e ss TCE. Tale prassi solleva, tuttavia, delicati problemi tra cui quello inerente la carenza di legittimazione democratica che inficia tale percorso di armonizzazione fiscale "forzata".

In proposito, anche: KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, Franco Angeli, 1999; BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990; e MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition*, in *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, ibidem; OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Parigi, 1998; TAFANI S., *Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza*, in *Tributi*, n. 6/2002, p. 428; REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 2/2004; COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderni Assonime, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss. .

per la Commissione, aiuti di Stato, dato il loro effetto di riduzione del carico tributario relativo a determinate attività.

Se, poi, alla assenza di una nozione comune ai due livelli ordinamentali, si aggiunge che la Commissione si è avvalsa di parametri eminentemente economici, in quanto tali inutilizzabili ai fini di una ricostruzione della fattispecie in termini giuridici nazionali; il rischio concreto diventa quello che si verifichi un *gap* di comunicazione, tra Stati membri e istituzioni comunitarie, su una tematica i cui risvolti, in ambito europeo, appaiono tutt'altro che marginali.

L'idea di fondo che si intende perseguire in questo lavoro è che, solo attraverso l'individuazione di un criterio condiviso di distinzione tra aiuti di Stato e misure fiscali generali, si riuscirà ad ottenere un contemperamento tra tutela dei valori costituzionali propri dei singoli Paesi ed esigenze sovranazionali.

Tale obiettivo, del resto, non risulta, concretamente, perseguibile laddove i parametri adottati non abbiano natura prettamente giuridica; in questo senso, un ruolo di primo piano, inevitabilmente, dovrebbe essere assunto da un principio cui sono informati gli ordinamenti giuridici di numerosi Stati membri: quello della capacità contributiva²¹⁷.

La Commissione, infatti, potrebbe adottarlo agevolmente, quale *tertium comparationis*, esterno alla legislazione tributaria, per discriminare tra misure selettive, giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema; e aiuti fiscali.

2. Armonizzazione e discriminazione fiscale

La potestà impositiva tributaria, in modo particolare, per quanto attiene alle imposte dirette, costituisce una prerogativa degli Stati membri,

²¹⁷ Per una più ampia trattazione della materia: LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in Amatucci (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, Vol. I, Tomo II, Cedam, 2001, p. 458 ss. ; QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea*, Giappichelli, 2000, p. 100 ss.; LICCARDO G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, relazione al Convegno "I settanta anni di Diritto e Pratica tributaria", tenutosi a Genova il 2 e 3 luglio 1999.

che hanno mantenuto la sovranità in tale settore e che la esercitano in piena autonomia, in funzione di scelte di politica economica e di finanza pubblica.

Gli artt. 94²¹⁸ e 95²¹⁹ TCE, infatti, garantiscono il mantenimento di tale prerogativa, subordinando, nel contempo, qualunque iniziativa comune in merito, alla decisione unanime della Commissione.

²¹⁸ Tale articolo dispone:

“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune”.

²¹⁹ L'articolo dispone che:

“1. In deroga all'articolo 94 e salvo che il presente trattato non disponga diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'articolo 14. Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'articolo 251 e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adotta le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.

2. Il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali, a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti.

3. La Commissione, nelle sue proposte di cui al paragrafo 1 in materia di sanità, sicurezza, protezione dell'ambiente e protezione dei consumatori, si basa su un livello di protezione elevato, tenuto conto, in particolare, degli eventuali nuovi sviluppi fondati su riscontri scientifici. Anche il Parlamento europeo ed il Consiglio, nell'ambito delle rispettive competenze, cercheranno di conseguire tale obiettivo.

4. Allorché, dopo l'adozione da parte del Consiglio o della Commissione di una misura di armonizzazione, uno Stato membro ritenga necessario mantenere disposizioni nazionali giustificate da esigenze importanti di cui all'articolo 30 o relative alla protezione dell'ambiente o dell'ambiente di lavoro, esso notifica tali disposizioni alla Commissione precisando i motivi del mantenimento delle stesse.

5. Inoltre, fatto salvo il paragrafo 4, allorché, dopo l'adozione da parte del Consiglio o della Commissione di una misura di armonizzazione, uno Stato membro ritenga necessario introdurre disposizioni nazionali fondate su nuove prove scientifiche inerenti alla protezione dell'ambiente o dell'ambiente di lavoro, giustificate da un problema specifico a detto Stato membro insorto dopo l'adozione della misura di armonizzazione, esso notifica le disposizioni previste alla Commissione precisando i motivi dell'introduzione delle stesse.

6. La Commissione, entro sei mesi dalle notifiche di cui ai paragrafi 4 e 5, approva o respinge le disposizioni nazionali in questione dopo aver verificato se esse costituiscano o no uno strumento di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata nel commercio tra gli Stati membri e se rappresentino o no un ostacolo al funzionamento del mercato interno.

In mancanza di decisione della Commissione entro detto periodo, le disposizioni nazionali di cui ai paragrafi 4 e 5 sono considerate approvate.

Se giustificato dalla complessità della questione e in assenza di pericolo per la salute umana, la Commissione può notificare allo Stato membro interessato che il periodo di cui al presente paragrafo può essere prolungato per un ulteriore periodo di massimo sei mesi.

7. Quando uno Stato membro è autorizzato, a norma del paragrafo 6, a mantenere o a introdurre disposizioni nazionali che derogano a una misura di armonizzazione, la Commissione esamina immediatamente l'opportunità di proporre un adeguamento di detta misura.

Sebbene, infatti, gli Stati europei occidentali recepiscano, pienamente, i fondamentali diritti umani e civili, da cui si evincono le fondamenta comuni di diritto costituzionale *dell'uguaglianza tributaria* e del *diritto di libertà*, in riferimento agli ordinamenti tributari, esistono, comunque, notevoli differenze circa l'organizzazione dello *Stato sociale*.²²⁰

In modo particolare, il livello di solidarietà sociale che lo Stato esige dal cittadino, in quanto soggetto economico, è definito in modo divergente, all'interno delle singole Costituzioni dei Paesi CE.

È, quindi, rimessa alla totale discrezionalità di ciascun Paese membro la scelta dei presupposti d'imposta, la configurazione delle relative fattispecie impositive e, dunque, l'individuazione dei soggetti passivi e delle aliquote complessive.

Parimenti, essi possono orientare il sistema fiscale in virtù della politica economica che intendono perseguire, spostando il carico fiscale dal prelievo diretto a quello sui consumi e viceversa; a condizione di non contravvenire alla disciplina comune in tema di IVA.

Posti in tal modo i limiti di una discrezionalità invero amplissima, gli Stati membri, tuttavia, non possono riservare un trattamento fiscale che discrimini in base alla nazionalità o alla provenienza, persone, merci, servizi e capitali.

L'art. 6 TCE vieta, in generale, "*ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità*"; mentre gli artt. 43 ss. confermano il divieto in tema di diritto di stabilimento.

8. *Quando uno Stato membro solleva un problema specifico di pubblica sanità in un settore che è stato precedentemente oggetto di misure di armonizzazione, esso lo sottopone alla Commissione che esamina immediatamente l'opportunità di proporre misure appropriate al Consiglio.*

9. *In deroga alla procedura di cui agli articoli 226 e 227, la Commissione o qualsiasi Stato membro può adire direttamente la Corte di giustizia ove ritenga che un altro Stato membro faccia un uso abusivo dei poteri contemplati dal presente articolo.*

10. *Le misure di armonizzazione di cui sopra comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri ad adottare, per uno o più dei motivi di carattere non economico di cui all'articolo 30, misure provvisorie soggette ad una procedura comunitaria di controllo*".

²²⁰ Cfr. Lang J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, cit., p. 459.

L'art. 25 TCE sancisce che “*I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati Membri*”; precisando, al par. 2 che “*Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale*”²²¹.

Mentre, l'art. 90 vieta agli Stati membri di applicare tributi interni che siano discriminatori nei confronti dei prodotti importati.²²²

Viene in tal modo negata la discriminazione tendente ad avvantaggiare le imprese o le produzioni nazionali, a discapito di quelle degli altri Stati membri.

L'obiettivo condiviso è quello di eliminare gli ostacoli alla libera circolazione, nell'area comunitaria²²³.

Pur essendo pacifico che l'imposizione tributaria resta nella sfera di libertà degli Stati membri, fatti salvi i limiti eventualmente posti in quei settori, ovvero per quegli aspetti che siano oggetto di armonizzazione comunitaria; l'imposizione deve conservare, pertanto, un carattere di assoluta neutralità tra prodotti nazionali e importati o esportati, in modo che

²²¹ Per una più ampia trattazione della materia, oltre che per una più vasta bibliografia, si rimanda a: ALFANO R., *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2005, in www.innovazionediritto.unina.it; TESAURO P., *Diritto comunitario*, cit., p. 382.

In questa sede giova, comunque, ricordare che l'art. 25 (allora 12) TCE è dotato di effetto diretto, come è stato affermato, nel *leading case* Van Gend en Los, sentenza 5 febbraio 1963, causa 26/62, Racc. p. 3. In proposito, v. anche sentenza 1 luglio 1969, cause 2 e 3/69, Racc. p. 211. Nel senso che la “chiarezza, la precisione e l'ampiezza senza riserve degli artt. 9 e 12, il loro spirito ed il sistema del Trattato mostrano quindi che la proibizione di introdurre nuovi dazi doganali, connessa al principio della libera circolazione delle merci, è una norma fondamentale e che, pertanto, qualsiasi eventuale eccezione, da interpretare in senso restrittivo, dev'essere espressamente contemplata”, v. già sentenza 14 dicembre 1962, cause 2 e 3/62, Racc. p. 813.

²²² Ezzo, infatti, dispone, testualmente, che: “*Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.*”

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.” V., anche, l'art. III, n. 2, del GATT 1994.

²²³ In proposito: ALFANO R., *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2005; DANIELE L., voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, vol. III, Torino, 1988;

l'attraversamento del confine tra Stati non rappresenti l'occasione, o il motivo, per imporre, direttamente o indirettamente, oneri tributari²²⁴.

Ai fini del rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, è importante notare, inoltre, che non rileva la distinzione tra misure generali, da un lato, e derogatorie del sistema fiscale, dall'altro.

La discriminazione che si intende contrastare, infatti, può essere realizzata sia per il tramite di un regime fiscale generale²²⁵; sia attraverso disposizioni tributarie derogatorie rispetto alle regole generali dell'ordinamento²²⁶. Tale settore rappresenta, invece, un aspetto particolarmente delicato della disciplina sugli aiuti fiscali.

La Corte di Giustizia²²⁷ ha affermato, infatti, che le disposizioni sugli aiuti non possono costituire uno strumento per eludere l'art. 90 TCE.

²²⁴ In proposito: sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, racc. p. 1409, punti 37-38; sentenza 7 dicembre 1995, causa C-45/94, Racc. p. 4385, punto 29; nonché, sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, Racc. p. I-3657, punto 51, la quale afferma che: "...tale obbligo non è soggetto ad alcuna condizione, né subordinato, sia per quanto riguarda la sua osservanza che i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni della Comunità o degli Stati membri. Il divieto è dunque assoluto, giuridicamente perfetto e può, quindi, produrre effetti immediati nei rapporti giuridici tra gli Stati membri ed i loro amministrati. Il fatto che in questo articolo gli Stati membri siano designati come soggetti all'obbligo di non discriminazione non implica che i singoli soggetti non possano fruirne." V., già, sentenza 16 giugno 1966, causa 57/65, Racc. p. 219; sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Racc., p. 557, punto 22; sentenza 27 maggio 1981, cause 142 e 143/80, Racc. p. 1413, punto 27.

²²⁵ Ad esempio: norme sfavorevoli applicabili a tutte le stabili organizzazioni di imprese estere, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta e dalla loro localizzazione nell'ambito del territorio nazionale.

²²⁶ Come potrebbero essere quelle che ammettono la deducibilità dal reddito delle sole spese mediche sostenute nello Stato di residenza.

In dottrina, più ampiamente: PISTONE P., *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/1998, III; ID., *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, Commissione contro Repubblica Italiana)*, in *Aedon, Rivista di Arti e Diritto on line*, n. 2/ 2003 in www.ilmulino.aedon.it;

Sulla distinzione tra aiuti di Stato e misure generali, si rimanda a: QUINGLEY A., *The notion of State Aid in the EEC*, in *EL Review*, vol.13, 1988, p. 242 ss.

²²⁷ Cfr. Sentenza 21 maggio 1980, causa 73/79, Racc. p. 1533, punti 8-10, in cui l'interprete del diritto comunitario osserva che sia le norme sul divieto di aiuti di Stato, sia quelle che sanciscono il principio di non discriminazione, perseguono il medesimo scopo, consistente nell'evitare che l'intervento pubblico falsi la concorrenza nel mercato comune.

Tuttavia, nella precedente sentenza 13 marzo 1979, cause 91-3/78, Racc. p. 935, la stessa Corte aveva asserito che le due norme rispondono a discipline giuridiche differenti, a partire dagli effetti giuridici; come testimonia, in particolare, l'esistenza di un potere discrezionale della Commissione in materia di aiuti di Stato.

Il perimetro delle due sfere, delle libertà fondamentali, da un lato, e del divieto di aiuti di Stato alle imprese, dall'altro, del resto, non è sempre facilmente riconoscibile, date le sovrapposizioni che possono, concretamente, verificarsi tra le due discipline.

D'altra parte, gli aiuti fiscali non determinano compressioni delle libertà fondamentali, quando non coinvolgano imprese non residenti.

Da ultimo, si può escludere qualsiasi rilevanza delle libertà fondamentali rispetto alla predisposizione, da parte degli Stati membri, di regimi fiscali preferenziali, riservati a capitali o imprese estere; in tal caso, infatti, si verifica un'ipotesi di "discriminazione rovesciata" che coinvolge, piuttosto, i principi costituzionali interni.²²⁸

Rispetto a siffatte misure, volte ad attrarre investimenti esteri, la possibile rilevanza del divieto di cui all'art. 87 TCE, dovrebbe, piuttosto, valutarsi, in base alla nota dicotomia misura fiscale, da un lato, e regime derogatorio e selettivo, dall'altro.

Senonché, ritenere un incentivo fiscale *selettivo*, per il fatto di essere diretto *solo* alle imprese estere, rende astrattamente possibile qualificare come aiuto fiscale ogni misura del genere, anche nelle ipotesi in cui queste siano destinate a *tutte* le imprese in questione, senza distinzioni in merito a settore produttivo o ubicazione.

E, d'altra parte, la segnalata tendenza ad utilizzare la normativa sul controllo degli aiuti fiscali, per combattere la concorrenza fiscale dannosa, di certo, non è dettata dalla preoccupazione che gli Stati membri avvantaggino, tramite misure fiscali *ad hoc* le imprese di altri Paesi; quanto, piuttosto, dall'esigenza di evitare che, da tali misure, risultino, in realtà,

²²⁸ V. sentenza 16 giugno 1994, causa C-132/93, Racc. p. I-2715, punti 8-11. In tale occasione la Corte ha confermato l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale sono irrilevanti per il diritto comunitario quelle situazioni puramente interne, oggetto di precedenti pronunce del giudice comunitario (sentenza 28 gennaio 1992, causa C-322/90, Racc. p. I-341); aggiungendo, poi, che tali situazioni potrebbero essere apprezzate in base a norme e principi nazionali. Nel nostro ordinamento, la Corte Costituzionale non ha mancato di trarne le conseguenze, precisando che se la disparità di trattamento tra imprese nazionali e comunitarie non rileva per il diritto comunitario, non altrettanto può dirsi rispetto al diritto costituzionale italiano, in modo particolare, con riferimento all'art.3 Cost. . In proposito, v. Corte Costituzionale, sentenza 16-30 dicembre 1997, n. 443, punto 6, in Foro Italiano, n. 1/1998, p. 697.

avvantaggiate le attività domestiche da queste avviate, in virtù degli aiuti fiscali accordate²²⁹.

Ciò dovrebbe convincere del fatto che, in questo settore, l'applicazione dell'art. 87 TCE, non discenda dalla nazionalità del beneficiario del regime fiscale di favore; quanto, piuttosto, dall'esistenza di un confine preciso tra adattamento del sistema tributario ed aiuto fiscale, fondato, su una base giuridica.

Infatti, proprio da tale distinzione può scaturire, non solo, la applicabilità o meno, delle norme sugli aiuti di Stato; ma, anche, la ripartizione dei poteri all'interno della Commissione; e in special modo, tra Commissione stessa e Stati membri, in relazione alla titolarità, detenuta da tale organo, *ex art. 98 TCE*, ad opporre il veto su qualsivoglia misura di ravvicinamento delle rispettive legislazioni in tema di imposizione diretta.²³⁰

In proposito, il dibattito giuridico, giurisprudenziale e dottrinale ha riguardato, senz'altro, l'interpretazione di alcuni atti comunitari (ed internazionali) adottati per contrastare la *c.d. concorrenza fiscale dannosa*.

In tal senso, rileva, in primo luogo, il “*Pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'ambito dell'Unione Europea*”, che la Commissione ha presentato, il 1° dicembre 1997, al Consiglio Ecofin.²³¹

²²⁹ Tale tendenza è stata palesata a partire dal Consiglio Ecofin del 1 dicembre 1997, ed in modo particolare, dal *c.d. Codice di Condotta* (in GUCE C 2 del 6 gennaio 1998). FANTOZZI A., *The applicability of State aids rules to tax competition...*, *cit.*, ricorda che l'accordo impegnava, tra l'altro, la Commissione a riesaminare la sua politica in materia di aiuti di Stato; a utilizzare pienamente i suoi poteri per combattere la concorrenza fiscale dannosa; e a predisporre le linee guida per l'applicazione alle misure di tassazione diretta, delle norme sugli aiuti di Stato.

²³⁰ Cfr. LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, *cit.*, p. 101.

²³¹ Già nel 1992, invero, la Commissione aveva affidato al comitato presieduto dall'ex Ministro olandese delle finanze Otto Ruding, il compito di analizzare le prospettive dell'integrazione comunitaria.

Il Rapporto che ne derivò ci consente di rilevare le misure da considerare prioritarie; tra queste:

- l'eliminazione delle disposizioni discorsive e discriminatorie nei sistemi fiscali dei singoli Stati membri;
- la fissazione di regole comuni per determinare la base imponibile ed il livello minimo di imposizione delle società per limitare il fenomeno della concorrenza fiscale;

Tale documento ha, esclusivamente, valenza politica; e del resto, non avrebbe potuto essere diversamente, posto il “potere di veto” attribuito, in materia fiscale, agli Stati membri, in ragione del principio di unanimità²³², in sede di votazione del Consiglio, il quale avrebbe comunque impedito l’emanazione di un atto tipico, giuridicamente vincolante, del medesimo tenore.

Esso, richiamandosi al Rapporto Monti,²³³ del 1996, ha osservato come il problema della concorrenza fiscale dannosa si manifesti, principalmente, attraverso l’istituzione di regimi fiscali preferenziali rispetto ai redditi di capitali internazionali; evidenziando, come lo spostamento di investimenti da uno Stato all’altro, o verso Paesi terzi, motivato da considerazioni puramente fiscali, rischi di *“falsare l’allocazione delle risorse economiche e di compromettere il gettito fiscale degli Stati”*.

Il Consiglio Ecofin, del 3 giugno 2003, ha ripreso i principi elaborati nel 1997 e ha prescritto le misure di concorrenza fiscale dannosa da eliminare; assegnando al “Codice di condotta” il compito di verificare l’effettiva abolizione delle misure illegittime e la non introduzione di nuove.

Tale Codice, da parte sua, considera come *“potenzialmente dannose...le misure fiscali che determinano un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore, ivi compresa l’imposizione di entità zero, ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato”*.

Gli Stati membri sono, pertanto, tenuti a verificare, al fine di determinare concretamente la pericolosità e, dunque, l’illegittimità delle misure adottate:

“1. se le agevolazioni sono riservate, esclusivamente, ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti;

- il potenziamento della trasparenza nei meccanismi di attribuzione delle agevolazioni fiscali accordate dagli Stati membri per attrarre investimenti.

²³²In proposito appare doveroso segnalare l’animato dibattito istituzionale circa la possibilità di sancire, anche in ambito fiscale, il principio di maggioranza quale criterio di votazione nell’ambito del Consiglio. Tale passaggio appare, tuttavia, fortemente controverso, date le numerose perplessità manifestate da alcuni Stati.

²³³ Commissione delle comunità europee, *La politica tributaria dell’Unione europea (Rapporto Monti)*, SEC (96) 487 def. Bruxelles, 20 marzo 1996.

2. se le agevolazioni siano completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da incidere sulla base imponibile nazionale;

3. se le agevolazioni siano accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre le agevolazioni fiscali;

4. se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale divergano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, con particolare attenzione alle norme concordate in sede OCSE;

5. se le misure fiscali difettino di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo”.

Il Codice è diviso in due parti: una c.d. di *stand still*, che mira a preservare lo *status quo ante* del diritto europeo, vietando l'introduzione di misure fiscali nazionali che pregiudichino il mercato unico; e, un'altra c.d. di *rollback*, che impegna, invece per il futuro, all'eliminazione delle misure che contrastino con i principi espressi dal Codice stesso.

La materia degli aiuti di Stato viene menzionata, espressamente, alla lett. H del suddetto Codice, laddove si prescrive che “*Il Consiglio constata che una parte delle misure fiscali contemplate nel Codice rientri nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato di cui all'art. 87 e ss. del Trattato CE... il Consiglio prende atto dell'intenzione della Commissione di esaminare o riesaminare caso per caso i regimi fiscali in vigore e i nuovi progetti degli Stati membri, assicurando coerenza e parità di trattamento nell'attuazione delle disposizioni e degli obiettivi del Trattato*”.

Ciascuno Stato membro, inoltre, può esaminare le misure fiscali adottate dagli altri Paesi membri; e, a questo scopo, è stato istituito, come accennato, un gruppo incaricato di sorvegliare e valutare tali misure, sotto la supervisione della Commissione.

Ai singoli Paesi, infine, spetta il compito di impegnarsi ad adottare sistemi tributari neutrali rispetto alle scelte degli operatori economici,

nell'ottica di rimuovere quelle politiche impositive dannose e discriminatorie, finalizzate all'accaparramento dei contribuenti residenti in altri Stati, le quali, evidentemente, costituiscono un *vulnus* inaccettabile al libero gioco della domanda e dell'offerta di mercato²³⁴.

4. Il divieto di aiuti fiscali

La Corte di Giustizia comunitaria si occupò, per la prima volta, dell'interazione tra aiuti di Stato e misure fiscali, nella sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, nella quale, premesso che le regole del Trattato non distinguono gli interventi secondo la loro causa o il loro scopo, stabilì che la natura fiscale di un provvedimento non può escluderne la sua qualificazione come aiuto²³⁵.

Essa, infatti, precisò che, nel parlare di aiuti concessi “*mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma*”, l'art. 87 TCE comprende, anche, le misure che comportino mancate entrate, come i trattamenti tributari di favore; e che, d'altra parte, le agevolazioni fiscali, in quanto procurano, in deroga al trattamento ordinario, un vantaggio ai beneficiari, rispetto ai concorrenti, riducendo i costi che fanno normalmente parte del bilancio di un'impresa, possono incidere sugli scambi tra paesi membri e recare pregiudizio alla concorrenza.²³⁶

La nozione di “aiuto fiscale”²³⁷ che ne discende, risulta, dunque, riassuntiva di una serie eterogenea di misure tributarie agevolative, che

²³⁴ Cfr. LA SCALA E.A., *Regimi fiscali agevolati...*, cit, p. 63.

²³⁵ In Racc. p. 709, in cui, punto 33 della motivazione, si precisa che il parziale sgravio degli oneri sociali a favore dell'impresa tessile previsto dall'Italia oggetto della controversia “è un provvedimento inteso ad alleviare in parte, in favore delle imprese di un particolare settore industriale, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema”.

²³⁶ Cfr. FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, suppl. al fasc. IV/2002 di *Diritto e Pratica Tributaria*, p. 425 ss.

²³⁷ La portata di tale nozione è stata ampiamente precisata in dottrina da: BARIATTI S. (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Giuffrè, 1998; PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato*, cit.; ROCCATAGLIATA F.- MEDICI S., *Normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, p. 619 ss; ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, CEDAM, Padova, 1997.

incidono sulla fase del prelievo, caratterizzate da un regime giuridico speciale, rispetto all'ordinaria applicazione della legislazione tributaria vigente in un dato ordinamento, e riguardante l'intero territorio nazionale di uno Stato membro o una sua parte²³⁸.

In tal senso, la Corte, nella sentenza *Banco Exterior de España*,²³⁹ ha affermato che tale concetto “è più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare, non soltanto, delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma, anche, degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti”.

Ne discende che gli aiuti fiscali possano assumere molteplici forme: dalla esclusione di taluni cespiti reddituali dalla base imponibile, alla riduzione delle aliquote avente ad oggetto l'intera base imponibile o una sua parte (come nel caso della *dual income tax*); fino alle esenzioni totali dall'imposta e ai crediti d'imposta,²⁴⁰ che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, in quanto collochino i

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si segnalano: la sentenza 10 ottobre 1978, causa 148/77, cit.; 14 ottobre 1987, causa 248/84, Racc. p. 4013; 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C- 83/90, in Racc. p. I-1847; 16 dicembre 1992, causa C- 17/91, Racc. p. I-6523; 15 marzo 1994, causa C-387/92, cit.; 1 dicembre 1998, causa C- 200/97, Racc. p. I- 7907; 19 settembre 2000, causa C-156/98, Racc. p. I-6857; sentenza 8 novembre 2001, causa C- 143/99, Racc. p. I-8365; 22 novembre 2001, causa C- 53/00, cit.; 6 marzo 2002, cause riunite T- 92/00 e T- 103/00, Racc. p. II-1385.

In ambito comunitario, il ricorso alle sovvenzioni alle imprese di natura fiscale ha rappresentato un fenomeno di enorme rilievo. Dal 1989 al 1994, si stima che gli aiuti fiscali abbiano costituito da un quarto, fino ad un terzo delle politiche di sostegno a favore del settore industriale, come evidenziato da molti documenti della Commissione, tra cui: *Terzo Censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, 1993, punto 17, tabella 5 e punto 21; *Quinto Censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles, 1997, punto 16, tabella 5 e punto 20.

In tale ambito si segnalano alla lettura: EASSON A.J., *Tax incentives for foreign investment, Part I: Recent trends and countertrends*, in *Bulletin of International Fiscal documentation*, 2001, p. 266 ss.; QUINGLEY A., *The notion of State Aid in the EEC*, cit.; BAUDENBARCER C., *A brief guide to European State Aid Law*, in *Kluwer Law International*, l'Aia, 1998.

²³⁸ Cfr. LA SCALA E. A., *op. cit.* p. 47.

²³⁹ Sentenza 15 marzo 1994, causa C- 387/92, cit., punto 13.

²⁴⁰ In proposito ci si permette di rimandare a: FONTANA C., *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2005, III, p. 69 ss.

beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi, costituiscono aiuto statale, ai sensi dell'art. 87, par. 1, TCE.

Tali aiuti possono essere disposti dallo Stato o da altro ente territoriale e possono avere come destinatari sia le imprese, sia le famiglie; sebbene, il divieto di cui agli artt. 87 e ss., si riferisca, esclusivamente, alle prime e non anche alle seconde, verso le quali sono ammesse misure fiscali agevolative, sia nel settore delle imposte dirette sui redditi, sia in quello delle imposte indirette sui consumi.

In ogni caso, una misura tributaria costituisce un aiuto illegittimo laddove, a fronte di un esborso da parte delle finanze pubbliche, non sussista che il soddisfacimento di interessi privati.

Nel caso delle misure fiscali, inoltre, il sacrificio dello Stato si traduce in termini di minori entrate, a detrimento di altri settori di intervento che riceverebbero una minore copertura finanziaria²⁴¹.

La deroga al principio di neutralità fiscale, pertanto, non può essere giustificata, se non dalla tutela di interessi generali, superiori e rilevanti, anche in seno al diritto comunitario.

La Commissione ha mantenuto, negli anni, un atteggiamento di grande sfavore rispetto alla ammissibilità degli aiuti fiscali, in modo particolare, perché il loro ammontare non risulta facilmente determinabile *a priori*²⁴², con il rischio di superamento, anche, dei massimali²⁴³ di intensità

²⁴¹ Circa le principali questioni che attengono agli aiuti fiscali si rinvia all'analisi di: FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Milano, 1998, p. 84 ss; ZAGHINI A., *I consolidamenti fiscali nell'U.E.: interventi discrezionali e conseguenze macroeconomiche*, in Rivista di politica economica, 1999, p. 3 ss., in special modo, con riferimenti alla serie programmatica di aiuti fiscali varati dalla Repubblica Irlandese, CALLAN T.- NOLAN B., *Tax and welfare changes, poverty and work incentives in Ireland*, 1994, Shelfmark.

²⁴² In merito, si segnala, a titolo puramente esemplificativo, la *Decisione della Commissione . 88/318/CEE* del 2 marzo 1988, pubblicata in GUCE, serie C 143, del 10 giugno 1988, p.73 ss., e, in dottrina, si rinvia a : FORTI A., *Gli aiuti statali alle imprese e la politica per la concorrenza nella Comunità europea*, in *Secondo rapporto CER/IRS sull'industria e la politica industriale italiana*, in MARIANI M.- RANCI P. (a cura di), Il Mulino, 1989, p. 35 ss.

²⁴³ La Commissione, in seguito alla Comunicazione del 21 dicembre 1978, agli effetti della determinazione dei massimali ammissibili nell'ambito della politica regionale europea, assume alternativamente come parametri di riferimento, rispettivamente,

delle agevolazioni ritenute compatibili, nel quadro della politica regionale dell'Unione europea.

Essa, inoltre, ha costantemente sostenuto che, generalmente, tali misure non esplicano effetti duraturi ma servono, unicamente, a prolungare la sopravvivenza di imprese che, altrimenti, non sarebbero in condizione di rimanere nel mercato.

Si ritiene, tuttavia, non pienamente giustificato un assunto dogmatico contrario, in senso assoluto, alla compatibilità tra aiuti fiscali e politica della concorrenza.

Alle istituzioni comunitarie, infatti, è assegnato il compito di mediare tra le esigenze dell'*autonomia* degli Stati membri e dell'*eteronomia* degli obblighi di tutela degli interessi comunitari.

Qualora, dunque, le misure fiscali agevolative intendessero, unicamente, soddisfare esigenze meritevoli di tutela, anche nella prospettiva comunitaria, oltre che in quella nazionale, dovrebbero ritenersi compatibili e lecite, sebbene suscettibili, nel breve periodo, di provocare distorsioni ed ostacolare la concorrenza.²⁴⁴

Al fine di ridurre, significativamente, le incertezze interpretative legate alla applicazione, in campo fiscale, della disciplina di cui agli artt. 87 e ss. TCE, la Commissione ha, inoltre, ritenuto di formulare la *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta alle imprese*.²⁴⁵

Tale Comunicazione costituisce parte di un c.d. "pacchetto fiscale", approvato dal Consiglio Ecofin, il 1° dicembre 1997 e contenente:

1. un codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese;
2. misure rivolte ad eliminare le distorsioni dell'imposizione dei

l'intensità dell'investimento iniziale e la percentuale di posti di lavoro aventi carattere di continuità che l'agevolazione consentirà di creare.

²⁴⁴ Nella *Decima relazione sulla politica di concorrenza* del 1980, p. 153 ss., la Commissione ha sostenuto che qualora non vengano mosse obiezioni all'adozione dell'aiuto, "...quest'ultimo deve contenere una giustificazione che assume la forma di un contributo, da parte del beneficiario dell'aiuto, che va al di là degli effetti del normale gioco delle forze di mercato, per il raggiungimento degli obiettivi della Comunità, quali sono stabiliti nelle deroghe di cui all'art. 87, par. 3 del TCE".

²⁴⁵ In GUCE serie C del 10.12.1998, n. 384.

redditi da capitale;

3. misure volte ad eliminare le ritenute alla fonte sui pagamenti transfrontalieri di interessi e di *royalties* tra imprese.

In essa, la Commissione ha chiarito il ruolo svolto dalle disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, nella lotta contro la concorrenza fiscale dannosa; e ha precisato le ipotesi in cui un'agevolazione di natura fiscale è sottoposta alla disciplina di cui agli artt. 87 e ss. TCE.

In modo particolare, è da ritenersi che configuri siffatta ipotesi ogni misura fiscale che conferisca ai beneficiari *un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio* e che si concretizzi:

- in una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria; ammortamento straordinario o accelerato; iscrizione in riserve di bilancio);
- in una riduzione parziale o totale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta);
- in un differimento ovvero in un annullamento, o, anche in una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

I parametri di giudizio utilizzati ai fini qualificatori dalla Commissione costituiscono, dunque, l'adattamento alla particolare materia delle agevolazioni fiscali, di quelli stabiliti con riferimento alla nozione generica di aiuto di Stato.

Il vantaggio economico di cui si avvale l'impresa beneficiaria, pertanto, ancora una volta, deve *essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali*.

In quest'ottica, una perdita di gettito fiscale è da considerarsi equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale.

Il sostegno statale può essere fornito sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, sia attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale.

Il criterio dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, indipendentemente dallo statuto giuridico cui si informa o dalle modalità di finanziamento che adotta; e la condizione dell'incidenza sugli

scambi è da ritenersi soddisfatta se l'impresa beneficiaria svolge un'attività che dia luogo a scambi tra gli Stati membri. In tal senso, il fatto stesso che l'aiuto rafforzi la posizione sul mercato del suo beneficiario, rispetto a quella dei suoi concorrenti, negli scambi intracomunitari, consente di ritenere che l'aiuto incida sugli scambi.

Ne deriva che l'esiguità dell'aiuto stesso²⁴⁶, le ridotte dimensioni dell'impresa; la quota di mercato detenuta; e l'assenza di attività di esportazione, non inficino la conclusione indicata.

Infine, la selettività può risultare sia da una deroga alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, sia da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione fiscale²⁴⁷.

L'unica ipotesi in cui la selettività della misura fiscale è ammissibile e la esime, pertanto, dall'applicazione dell'art. 87 TCE, è quella in cui tale circostanza sia giustificabile, in base ad una logica di sviluppo economico nel suo insieme, ovvero rappresenti una deviazione rispetto all'assetto del sistema, rivolta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifiche categorie di attori.²⁴⁸

Questi, dunque, i termini di valutazione utilizzati dalla Commissione nell'esame delle misure fiscali sottoposte al suo esame. Più articolate risultano, invece, le argomentazioni di cui si avvale la Corte di Giustizia nelle sue pronunce.

Il giudice comunitario, infatti, ha elaborato una giurisprudenza, in materia di aiuti fiscali, ampia ed elaborata, che interviene a precisare e, in talune ipotesi, ad indirizzare le analisi condotte dalla Commissione.

È il caso, ad esempio, della sentenza pronunciata il 27 febbraio 1997²⁴⁹, nella quale il Tribunale europeo ha dichiarato, per la prima volta,

²⁴⁶ A meno che non rientri nella c.d. regola *de minimis* di cui alla Comunicazione della Commissione in GUCE C del 6 marzo 1996.

²⁴⁷ Cfr. MAROTTA A., *Aiuti di Stato ed agevolazioni fiscali- nota a sentenza*, in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, cit., www.ssef.it.

²⁴⁸ Cfr. TESAURO P., *Diritto Comunitario*, Torino, 2000, p. 660.

²⁴⁹ Ricorso proposto avverso la sentenza del Tribunale (terza sezione ampliata) pronunciata il 27 febbraio 1997 nella causa T-106/95 tra la Fédération française des Sociétés d'Assurance (FFSA) e la Commissione — Annullamento della decisione della

che il versamento di aiuti pubblici, sotto forma di vantaggi fiscali, può non incorrere, ai sensi delle norme applicabili alle imprese incaricate della gestione di servizi di interesse pubblico, (Art. 86 TCE), nel divieto degli aiuti di Stato, sancito dall'articolo 87, ove risultino soddisfatte due condizioni:

a) in primo luogo, l'aiuto deve essere diretto a compensare i maggiori costi rappresentati dall'adempimento di compiti peculiari affidati all'impresa incaricata di fornire servizi d'interesse economico generale;

b) in secondo luogo, l'aiuto deve rivelarsi necessario affinché la suddetta impresa possa garantire gli obblighi di servizio pubblico ad essa imposti, in condizioni di equilibrio economico.

Il Tribunale applica quindi - pur con riferimento a una fattispecie diversa (aiuti di Stato) - i principi espressi dalla Corte in una sentenza relativa al divieto delle restrizioni di concorrenza²⁵⁰.

Nella causa in commento, la Commissione aveva deliberato di non qualificare il vantaggio fiscale concesso all'amministrazione postale francese come aiuto di Stato, *ex* articolo 87 TCE, in quanto, detto vantaggio serviva a compensare l'impresa pubblica del costo supplementare, rappresentato dall'assolvimento di un servizio pubblico, con particolare riferimento ai costi derivanti dalla prestazione di un servizio esteso a tutto il territorio nazionale, comprese le zone rurali.

Tuttavia, le ricorrenti (associazioni di imprese di assicurazione) avevano impugnato la decisione della Commissione dolendosi del fatto che il vantaggio fiscale controverso arrecasse beneficio, anche, ad altre attività assolate dalle Poste, in particolare, quella assicurativa, che non è compresa nella sfera degli interessi pubblici ed è, invece, aperta alla concorrenza di operatori privati.

Il Tribunale ha respinto il ricorso. Dopo aver osservato che il vantaggio fiscale - diversamente da quanto ritiene la Commissione -

Commissione 8 febbraio 1995 relativa a un procedimento di applicazione dell'art. 93 (ora 88) del Trattato CE (aiuti di Stato — attività concorrenziali delle Poste francesi).

²⁵⁰ Sentenza 19 maggio 1993, causa C-320/91, Racc. p. I-467.

realizza, in realtà, un aiuto corrisposto ad un'impresa incaricata di gestire un servizio di interesse economico generale, il Tribunale conclude che, nella fattispecie, l'esistenza di una sovvenzione incrociata è esclusa poiché l'importo dell'aiuto controverso risulta inferiore ai costi aggiuntivi generati dall'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico attribuiti alle Poste.

Il Tribunale rileva, inoltre, che, in assenza di una normativa comunitaria in materia, la Commissione non è legittimata a pronunciarsi sull'organizzazione e sull'ampiezza degli obblighi di servizio pubblico che incombono ad un'impresa pubblica e, infine, conferma che, nella sfera di applicazione dell'articolo 87, la Commissione dispone di un ampio potere discrezionale, per cui, il giudice comunitario deve limitarsi a verificare l'esattezza materiale dei fatti e l'eventuale presenza di un errore manifesto di valutazione da parte dell'organo amministrativo.

Altrettanto degna di menzione risulta, poi, la sentenza del 15 maggio 1997, causa C-355/95, con la quale, i giudici europei hanno confermato che la Commissione può ordinare la *sospensione del versamento* di un nuovo aiuto ad una impresa beneficiaria, finché quest'ultima non abbia *restituito* altri aiuti da essa indebitamente ricevuti in precedenza.

Nella fattispecie, l'impresa beneficiaria aveva ricevuto vari aiuti illegali, che, tuttavia, non erano stati restituiti allo Stato membro erogatore.

Al momento dell'esame della compatibilità con il Trattato CE di un nuovo aiuto, che lo Stato membro intendeva concedere alla stessa impresa, la Commissione ha tenuto conto, anche, dell'effetto cumulato sulla concorrenza nel mercato comune del complesso degli aiuti versati in precedenza.

A giudizio della Corte, la mancata restituzione degli aiuti illegittimi realizza un elemento essenziale, che la Commissione non può ignorare nell'esame della compatibilità dei nuovi aiuti, di modo che, la domanda di sospensione del versamento di questi ultimi non è da considerarsi un semplice ordine di recupero.

La Corte ricorda, inoltre, che, in sede di esame circa la compatibilità di un aiuto con il mercato comune, la Commissione deve vagliare tutti gli

elementi pertinenti, ivi compresi, eventualmente, il contesto già oggetto di valutazione in una decisione precedente; e gli obblighi che tale decisione abbia imposto ad uno Stato membro. Infine, la Corte arguisce che la sospensione del nuovo aiuto, ordinata dalla Commissione, non lo rende illegale per il solo fatto che l'impresa beneficiaria la reputi un mezzo di pressione, per ottenere la restituzione degli aiuti indebitamente ricevuti nel passato.

4. Aiuti di Stato ed istituti fiscali

Il Trattato CE contempla una delimitazione dei poteri comunitari nei confronti dei regimi di aiuto e dei provvedimenti fiscali, molto chiara.

Laddove la Commissione prescriva che le esenzioni specifiche dalle imposte generali o settoriali vadano considerate come regimi di aiuto, i suoi interventi per eliminare la distorsione della concorrenza ad essa riconducibile, devono concentrarsi, in primo luogo, sui regimi di aiuto specifici, pur rispettando i poteri del legislatore tributario nazionale.

Solo nelle ipotesi in cui il contenuto o l'applicazione di un provvedimento fiscale generale nazionale mostri elementi specifici di aiuto statale, la Commissione può avvalersi dei poteri per essa previsti dagli artt. 87 e 88 CE, allo scopo di intervenire avverso questi ultimi.

In numerose sentenze della Corte, è stato esaminato il nesso tra oneri fiscali o parafiscali, da un lato, e la specifica concessione di aiuti, dall'altro.

In particolare, ci si è interrogati sulle conseguenze che può avere l'applicazione degli artt. 87 e 88 CE, per i poteri del legislatore nazionale in campo fiscale e parafiscale.

Come precedentemente chiarito, infatti, in ambito comunitario, sebbene gli Stati membri abbiano conservato il proprio potere impositivo, essi devono, tuttavia, esercitare tale competenza fiscale, nel rispetto del diritto comunitario.

Dunque, la competenza esclusiva degli Stati membri, in materia di fiscalità, è esercitata nel pieno rispetto della gerarchia delle fonti, e, in modo particolare, del principio del primato del diritto comunitario.

Ciò implica che la natura fiscale di un provvedimento non possa essere invocata come ragione sufficiente ad escludere la misura stessa dal campo di applicazione delle disposizioni del Trattato CE, in materia di aiuti di Stato.

Le ipotesi in cui è stata ravvisata l'esistenza di un nesso sufficiente tra tributo e regime di aiuti con esso finanziato hanno in comune l'esistenza di un vincolo di reciprocità tra tributo e regime agevolativo; inoltre, il tributo è imposto a contribuenti che si trovano in rapporti economici o concorrenziali con i beneficiari dell'aiuto.

Come sottolineato da una vasta giurisprudenza comunitaria, la valutazione dell'aiuto non può essere separata dalle conseguenze delle modalità di finanziamento, atteso che i soggetti passivi del tributo si trovano, non solo, ad essere esclusi dalla concessione del beneficio, ma devono, anche, finanziare un aiuto di cui beneficiano i loro diretti concorrenti²⁵¹.

Tale questione risulta, particolarmente, dibattuta, data la diversa latitudine esistente tra la nozione di aiuto fiscale, ricavabile dagli artt. 87 e 88 CE; ed i fenomeni giuridici ad essa corrispondenti nei singoli ordinamenti nazionali, ossia l'esenzione e l'agevolazione²⁵².

In questo settore, gli approcci utilizzati dai legislatori nazionali, si sono caratterizzati, infatti, frequentemente, per la presenza di notevoli oscillazioni tra fasi di lassismo ed altre di aprioristica chiusura.

Nel loro complesso, queste ultime si manifestano come un indizio dell'esistenza di problemi giuridici, forse ancora mal posti e di esigenze non

²⁵¹ Si veda, in proposito, LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, 1/2004, p. 90 ss.

²⁵² Sulla nozione di "esenzione" e, più in generale, di "agevolazione tributaria" nell'ordinamento italiano, cfr. *amplius* LA ROSA S., voce *Esenzione e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XIII, Roma, 1989; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 67 ss.

del tutto chiarite, che affondano le loro radici nei complessivi ritardi delle analisi propriamente giuridiche dell'extrafiscalità.

Lo studio dell'extrafiscalità, infatti, è rimasto, sotto il profilo metodologico, fortemente ostacolato dalle note pregiudizialità antifinalistiche kelseniane, che hanno, largamente, permeato la cultura giustributaristica. In questo senso, la nozione dell'agevolazione tributaria²⁵³ affonda le sue radici in un dato di comune esperienza e non privo di interesse anche per il giurista: il fatto che le discipline tributarie, oltre ad essere strumenti per il prelievo di entrate, vengano spesso utilizzate come veicoli per l'erogazione di spesa pubblica; che, cioè, può spendersi, e si spende, anche attraverso i circuiti tributari.

E se in molti ordinamenti nazionali, la consapevolezza di tali interferenze, ha condotto ad adottare discipline contenenti l'evidenziazione del costo delle agevolazioni, come vere e proprie spese pubbliche, in appositi allegati del bilancio annuale; in altri ordinamenti, compreso quello italiano, chiare aperture in questo senso possono scorgersi periodicamente, laddove si persegue la "sostituzione" delle agevolazioni tributarie con sovvenzioni e contributi.²⁵⁴

Del resto, si è già avuto modo di verificare che, il Trattato, non definisce la nozione di aiuto fiscale, mentre il concetto che si delinea di esso dalla prassi elaborata dalla Commissione nelle proprie decisioni e comunicazioni, nonché nelle stesse sentenze della Corte di Giustizia, è di matrice eminentemente economica.

In altre parole, se l'esonero dal prelievo, parziale o totale che sia, è giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema, esso costituisce espressione della regola cui si conforma l'ordinamento nel suo complesso e,

²⁵³ In proposito, INGROSSO M., *Agevolazioni tributarie per i Giochi del Mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso di Almeria 2005*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2004, p. 1176, specifica che *il genus dell'agevolazione tributaria, comprende una molteplicità di figure che si caratterizzano per il fatto di costituire trattamenti fiscali di favore rispetto ai trattamenti ordinariamente previsti e che si sostanziano in disposizioni aventi carattere derogatorio rispetto alla generale disciplina dei singoli tributi o al sistema tributario generale.*

²⁵⁴ Cfr. LA ROSA, S. *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I, tomo 1, p. 401 ss.

in quanto tale, non può essere sindacato, sotto il profilo delle regole della concorrenza; se, invece, siffatta giustificazione non sussiste, la misura realizza un'eccezione, una deroga a tale sistema che ove presenti, altresì, elementi di selettività, può valutarsi come un aiuto.

Tuttavia, stabilire simili circostanze, in ordinamenti tributari complessi non è assolutamente semplice; l'ordinamento giuridico, di per sé stesso, è un insieme di regole, per cui, per operare una discriminazione al suo interno, l'interprete deve, ineluttabilmente, avvalersi di un parametro "esterno" al sistema stesso.

In caso contrario, la discriminazione tra aiuti e misure generali correrebbe il rischio di impennarsi su criteri meramente economici, in quanto tali, non all'altezza di verificare se, concretamente, una certa misura deroghi al sistema o ne sia una puntuale espressione.

Così impostata la questione, è agevole rendersi conto di quanto possa essere stringente la limitazione imposta ai legislatori nazionali in materia di tassazione, anche in conseguenza della politica della Commissione su impulso del Consiglio, volta a colpire anche la cd. concorrenza fiscale sleale tra Stati.

Ciò ha determinato una ulteriore dilatazione della nozione di aiuto, con conseguente ampliamento della distanza rispetto alle fattispecie di agevolazione²⁵⁵ o di esenzione²⁵⁶ con cui, tradizionalmente, detta nozione viene messa in relazione²⁵⁷.

²⁵⁵ In tale prospettiva cfr. FICHERA F., *op. cit.* p. 67 ss., in cui si formula una nozione generale dell'agevolazione fondata sul tentativo di una valorizzazione congiunta sia del dato strutturale, sia del profilo funzionale; nel senso che le agevolazioni fiscali si caratterizzerebbero per il cooperare di tre "caratteri sintomatici" costituiti dall'esistenza di: 1) una disciplina formalmente derogatoria; 2) in senso favorevole al contribuente; 3) ed in funzione promozionale. Tali elementi, conclude l'autore, se presi isolatamente, non sono in grado di integrare il carattere agevolativo, che si presenta solo laddove vi sia la compresenza dei suddetti.

²⁵⁶ Interessanti risultano, in proposito, le definizioni contenute in BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)* in "Enciclopedia del diritto", V aggiornamento, e per quanto attiene alla rilevanza della distinzione nel regime degli aiuti di Stato, FICHERA F., *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1998, p. 84 ss.

²⁵⁷ Secondo FANTOZZI A., *The applicability of State aids rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in tax field?*, in <http://www.eatlp.org>, il condizionamento del legislatore nazionale, imposto dalla Commissione, non si limita al

In proposito, la Corte di Giustizia²⁵⁸, è intervenuta, ricordando che i tributi non ricadono nella sfera di applicazione delle disposizioni del Trattato concernenti gli aiuti di Stato, a meno che essi non costituiscano la modalità di finanziamento di una misura di aiuto, costituendo parte integrante della misura stessa.

La Corte ha, inoltre, osservato che, affinché possa ritenersi che una tassa costituisca, in tutto o parzialmente, parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra la tassa e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito della tassa venga necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto.

Se tale vincolo sussiste, il gettito della tassa influenza, direttamente, l'entità dell'aiuto, e di conseguenza, la valutazione circa la compatibilità dell'aiuto medesimo con il mercato comune²⁵⁹.

Per quanto attiene, specificamente, alle agevolazioni,²⁶⁰ del resto, in dubbio non è la loro attitudine a configurare una fattispecie costituente aiuto di Stato, poiché è pacifico che, sotto il profilo funzionale, esse possano equipararsi agli interventi di spesa.²⁶¹

I dubbi attengono, invece, alla individuazione delle vere e proprie agevolazioni alle imprese sotto tre diversi profili: in primo luogo, rilevano i presunti caratteri strutturali che esse presentano.

contrasto degli aiuti di Stato sotto forma di esenzioni o agevolazioni, ma tenta anche di favorire il processo di armonizzazione fiscale nel campo dell'imposizione diretta, attraverso l'utilizzo di strumenti coercitivi, offerti dalle norme sugli aiuti alle imprese.

²⁵⁸ Sentenza 13 gennaio 2005, causa C-174/02, Racc. p. 276.

²⁵⁹ In proposito ci si permette di rimandare a FONTANA C., *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Rivista di Diritto tributario*, n. 9/2005, p. 164 ss.

²⁶⁰ In proposito restano sempre attuali le considerazioni svolte da LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di Diritto tributario*, Padova, 1994, p. 401 ss.

²⁶¹ In proposito, D'AMATI N., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice, UTET, Torino, 1980, p. 153 ss.; BROSIO S., *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposizione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*; n. 1/1976, p. 334.

In tal senso, la dottrina dominante considera irrilevante il fatto che abbiano ad oggetto una fattispecie la cui integrazione produrrebbe un effetto impeditivo di quello derivante dal verificarsi della fattispecie impositiva.

I fatti impeditivi, infatti, non costituiscono fattispecie autonome; ne deriva che possa ritenersi che costituiscano agevolazioni *gli assetti disciplinari che, pur se concorrono a delineare un unitario istituto tributario, appaiono dettati in funzione della tutela di interessi e del perseguimento di finalità ulteriori e derogatorie rispetto a quelle evidenziate dall'assunzione, all'interno dell'istituto considerato, di un determinato criterio di riparto, ossia si uno specifico presupposto.*²⁶²

In secondo luogo, anche laddove si possa concludere a favore della natura incentivante di una determinata disciplina, la relativa qualificazione come “agevolativa” riposa, in larga parte, comunque, sull'affidabilità di un procedimento interpretativo molto complesso.

Le difficoltà, del resto, non finiscono qui, perché anche nei casi in cui una misura risulti effettivamente agevolativa, resta da determinare se essa arrechi, effettivamente, un vantaggio all'impresa.

Eventuali riduzioni del prelievo possono infatti, facilmente ricadere su contribuenti che, nelle intenzioni del legislatore non sono i destinatari finali dell'incentivazione.

È il caso, ad esempio, dei *bonus* concessi agli imprenditori per nuove assunzioni, in cui, in realtà, si intendono favorire gli inoccupati.

Evidentemente, pertanto, per individuare quali misure fiscali possano effettivamente considerarsi agevolative rispetto a determinate categorie di contribuenti, è necessaria una profonda conoscenza del sistema e delle interdipendenze tra diversi istituti del diritto tributario.

Ovviamente, poi, anche le discipline chiaramente agevolative ricadono nel divieto di aiuti di Stato solo laddove risultino “selettive” e concesse in via straordinaria.

Il giudice comunitario si è, inoltre, soffermato su un altro istituto astrattamente idoneo a configgere con il menzionato divieto.

²⁶² Così, RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali...*, cit. p. 236.

Si tratta di quei tributi che riguardino un settore specifico e che, di norma, servono a finanziare talune operazioni del settore medesimo.²⁶³

In particolare, oggetto di possibile censura, da parte della Commissione, risultano quei tributi che:

1. siano parafiscali, cioè, gravino solo su taluni soggetti o determinati settori produttivi;
2. e risultino “di scopo”, nel senso che il gettito relativo, risulti funzionale all’esclusivo finanziamento di certe produzioni²⁶⁴.

L’effetto eventualmente contrastante di tale tipologia di tributi con la normativa di cui all’art. 87 e ss. TCE risiede, proprio, nel vincolo di destinazione che essi pongono²⁶⁵.

In siffatte ipotesi, infatti, il tributo si pone quale condizione o elemento dell’aiuto, di modo che, alla Commissione, risulti facile scindere l’aiuto propriamente detto dal modo in cui è finanziato.²⁶⁶

L’intervento comunitario, dunque, può esplicarsi sia rispetto al vincolo di scopo, che può essere dichiarato incompatibile; sia rispetto alla disciplina del tributo, che può essere modificata, ad esempio, ridefinendo la platea dei soggetti passivi.

A mio avviso, se per un verso, tali modalità di intervento della Commissione appaiono certamente ragionevoli e garantiscono maggiore

²⁶³ Cfr., in proposito, COMMISSIONE delle COMUNITA’ EUROPEE, *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell’Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles, 1995, punto 26.

In dottrina: DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 188 ss.

²⁶⁴ L’elaborazione del concetto di “tributo di scopo” è dovuta, essenzialmente alla dottrina tedesca che lo colloca tra le entrate dello Stato vincolate (*Gebühren Staatseinnahmen*) incidenti solo su determinate categorie di persone con prelievo a specifica destinazione.

²⁶⁵ In proposito: FICHERA F., *La giurisprudenza della Corte Costituzionale sul tema del rapporto tra imposizione ed extrafiscalità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/1973, p. 773 ss.; e più estesamente, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli, 1973.

Il tema del rapporto tributi di scopo (in materia ambientale) e vincoli di compatibilità imposti dalla normativa di cui agli artt. 87 ss. TCE è stato affrontato da: VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 272006, p. 8 ss.

è stato affrontato, con riferimento ai tributi di scopo in materia ambientale ed ai vincoli di compatibilità imposti dalla normativa di cui agli artt. 87 ss. TCE

²⁶⁶ Corte di Giustizia, sentenza 25 giugno 1970, causa C-27/69, Racc. p. 490.

flessibilità nell'adeguamento della disciplina ai principi comunitari; per altro verso, l'alternativa poc' anzi delineata non deve risultare fuorviante.

È pacifico, infatti, che l'illegittimità della disciplina dei tributi “di scopo e parafiscali” è legata, unicamente, al vincolo di destinazione, mentre non risulta violata alcuna riserva di competenza dalla istituzione, in sé, di un determinato tributo, almeno con riferimento alla disciplina degli aiuti di Stato, potendo, sotto un diverso profilo, il carattere della “parafiscalità” entrare in contrasto con il divieto di non discriminazione²⁶⁷.

5. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali

Le considerazioni svolte finora ci inducono a concludere che una misura fiscale ricade nel divieto di cui all'art. 87 TCE, laddove, contestualmente, realizza un aiuto e abbia carattere selettivo, ossia risulti riservata a determinate imprese o produzioni.

Ne deriva l'urgenza di distinguere tra regimi fiscali che: 1) non integrano un aiuto e non sono selettivi; 2) integrano un aiuto e sono selettivi; 3) non integrano un aiuto ma sono selettivi; 4) integrano un aiuto ma non sono selettivi.

Solo nel secondo caso, infatti, si incorre nel regime sugli aiuti di Stato. Molto più complesso, appare, invece, accertare quando si configuri un aiuto e non un semplice intervento di matrice fiscale.

Ciò, principalmente, perché mentre il *trasferimento senza contropartita* (o con una contropartita anomala rispetto al mercato) di risorse a vantaggio di un'impresa, implica, di per sé stesso, che quest'ultima venga aiutata dallo Stato; non altrettanto può dirsi per l'eventualità in cui esso abdichi, completamente, o parzialmente, dal percepire tributi che normalmente avrebbe riscosso.

Ed invero, il principale ostacolo che si incontra nella applicazione dell'equazione “tassazione inferiore al normale uguale aiuto di Stato”, è di

²⁶⁷ RUSSO P., *op. cit.*, p. 239.

definire quali siano il livello e la delimitazione stessa del concetto di *tassazione normale*.²⁶⁸

In proposito, nella menzionata *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta alle imprese*, la Commissione ha introdotto la distinzione tra aiuti fiscali e misure generali, onde definire quali siano, in campo tributario, “*i costi normalmente gravanti sul bilancio*”.

Al riguardo, tale organo ha inteso precisare che non possono essere considerate aiuti di Stato, in quanto vengano applicate, indiscriminatamente a tutte le imprese e tutte le produzioni:

a) le misure di pura tecnica fiscale²⁶⁹;

b) le misure che, per ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale²⁷⁰.

In linea di massima, le misure fiscali destinate a tutti gli agenti economici presenti nel territorio di uno Stato, sono considerate misure generali dalla Commissione, a condizione che garantiscano la parità di accesso a tutte le imprese e il loro ambito non risulti, di fatto, ridotto dal potere discrezionale statale, in sede di concessione.

L'insieme di tali misure generali darebbe luogo, nelle intenzioni della Commissione, a quella che può definirsi la tassazione normalmente gravante sul bilancio delle imprese ubicate in uno Stato membro; e che costituisce un essenziale parametro di valutazione dei regimi fiscali di volta in volta introdotti da quel medesimo Stato.

Infine, la Commissione, richiamandosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia²⁷¹, ha indicato, quale criterio cardinale per applicare l'art. 87 ad una misura fiscale, il fatto che quest'ultima, istituisca, a favore di talune

²⁶⁸ Cfr. LAROMA JEZZI P., cit., p. 103 ss.

²⁶⁹ Rientrano in questa categoria: la fissazione delle aliquote di imposta; delle regole di deprezzamento e di ammortamento; e quelle per il riporto delle perdite; le disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione e l'evasione fiscale.

²⁷⁰ Tra cui, ad esempio: ricerca e sviluppo; ambiente; formazione; e occupazione.

²⁷¹ In specie alla sentenza 2 luglio, causa 173/73, cit., p.309.

imprese dello Stato membro, “*un eccezionale applicazione del sistema tributario*”.²⁷²

Ne deriva che occorre “*determinare innanzitutto quale sia il sistema generale applicabile. Si dovrà poi valutare se l’eccezione a tale sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano, direttamente, dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato. In caso contrario si è in presenza di un aiuto di Stato.*”²⁷³

Ambedue i canoni di giudizio indicati, dunque, reputano l’aiuto come una deroga alle misure fiscali generalmente applicate; o ai principi che informano lo stesso sistema tributario.

Essi, tuttavia, pur attestando lo sforzo per sottrarsi alla mera comparazione quantitativa tra la tassazione riservata a soggetti che versano nelle medesime condizioni, continuano a rivelarsi inadeguati a distinguere chiaramente, le misure fiscali che accordino un privilegio da quelle che forgianno, imparzialmente, il sistema tributario, senza ingerire sulle regole della concorrenza.

E, in assenza di un tangibile e specifico riferimento giuridico, cui rapportare le misure fiscali esaminate, il rischio in cui si incorre più facilmente è quello di incentrare il giudizio di compatibilità sulla ordinaria distinzione tra regola ed eccezione, in cui l’ultima si qualifica come tale perché non fa corrispondere un eguale trattamento impositivo, ad uguali condizioni economiche.

6. Il principio di capacità contributiva come misura internazionale di uguaglianza tributaria

²⁷² Si tratta del c.d. *test della derogazione*, che la Corte di Giustizia ha identificato nella ormai nota sentenza 173/73, e secondo il quale costituiscono aiuti di Stato solo le misure dirette a sgravare totalmente o parzialmente certe aziende o settori dagli oneri pecuniari imposti dal sistema generale senza che l’esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema. L’applicazione di tale test consente di non considerare più automaticamente come selettiva ogni misura il cui campo di applicazione non è generale, oppure i cui effetti si rivelano, in qualche modo, discriminatori.

²⁷³ Cfr. la *Comunicazione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta alle imprese* C384/3, cit., par. 15 e 16.

L'elemento di maggiore criticità, nell'applicazione dell'art. 87 TCE, alla materia fiscale, è dato, dunque, dall'assenza di una nozione giuridica di aiuto di Stato, utilizzabile in questo campo.

Ciò determina, una dilatazione della nozione di aiuto di Stato, che travalica la misura necessaria a realizzare le finalità sottese al diritto della concorrenza; e appiattisce il giudizio di compatibilità delle agevolazioni ed esenzioni domestiche, su considerazioni economicistiche, inadeguate a ponderare la realizzazione degli interessi tutelati dal legislatore.

In dottrina, si è fatta, così, avanti l'idea di individuare un metro di giudizio, per selezionare gli aiuti fiscali, che mitighi la componente economica e quella giuridica del problema.

Lo strumento più efficace per conseguire tale scopo è sembrato essere quello del ricorso ad alcuni dei principi costituzionali contenuti negli ordinamenti degli Stati; su tali principi, che reggono il sistema giuridico dell'imposizione, vige, infatti, un largo consenso politico, poiché, essi rappresentano le prime fondamenta sulle quali si costruiscono gli ordinamenti giuridico- tributari nazionali.

In modo particolare, gli Stati europei occidentali manifestano un elevato consenso rispetto all'uguaglianza tributaria, la quale, viene collegata, a livello materiale, con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva²⁷⁴.

Tale principio, pur non menzionato in tutte le costituzioni, rappresenta, infatti, un motivo comune²⁷⁵ per una concezione sovranazionale della giustizia tributaria²⁷⁶.

²⁷⁴ Per una più ampia trattazione della materia, oltre che per una più completa bibliografia, si rinvia a: LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, Vol. I, Tomo II, Cedam, 2001, p. 458 ss. ; DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 78 ss.; LICCARDO G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, relazione al Convegno "I settanta anni di Diritto e Pratica tributaria", tenutosi a Genova il 2 e 3 luglio 1999; GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969; GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino, 1956.

²⁷⁵ Tuttavia, ciò avviene in termini prevalentemente astratti, in quanto, frequentemente, gli ordinamenti tributari tralasciano di considerare le

Affinché il principio di capacità contributiva sia applicato correttamente è necessario, tuttavia, valutare, oltre alla capacità economica pura e semplice, anche la situazione personale dei contribuenti, la quale incide, in maniera sostanziale, sui dati risultanti dall'esame della loro capacità contributiva, in termini eminentemente economici.²⁷⁷

Inoltre, un ruolo centrale deve essere attribuito al concetto di progressività, il quale, pur saldamente collegato al principio di cui sopra, non assume, la medesima rilevanza all'interno dei singoli ordinamenti nazionali²⁷⁸.

Per dare concretezza a tale ragionamento si può considerare la Carta Costituzionale italiana, la quale menziona il principio di capacità contributiva, all'art. 53, definendolo come l'attitudine alla concorrere alla spesa pubblica manifestata da ogni singolo cittadino²⁷⁹.

numerose implicazioni che tale principio comporta per la determinazione della base imponibile, giungendo, in tal modo, ad un calcolo dell'imponibile non rispondente a criteri di giustizia ed equità.

In alcuni sistemi tributari, infatti, per calcolare l'entità della collaborazione alla spesa pubblica da parte dei singoli contribuenti, si tiene conto, esclusivamente, della loro situazione economica, sottovalutando le diverse condizioni personali, ad esempio attraverso l'applicazione alle imposte di detrazioni di importo irrisorio.

²⁷⁶ Così anche in Germania, laddove, sebbene la Costituzione non menzioni esplicitamente il principio di capacità contributiva, tuttavia, la Corte Costituzionale deduce tale principio, da quello di uguaglianza in generale, utilizzandolo largamente a sostegno di importanti sentenze –particolarmente, con la decisione 29.05.1990, sul riconoscimento fiscale del minimo vitale della famiglia (decisione della Corte Costituzionale federale 82, 60).

²⁷⁷ In tal senso, QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea*, Giappichelli, 2000, p. 100 ss.;

²⁷⁸ Basti considerare, che mentre in Germania, la Costituzione non aveva previsto un'imposizione progressiva, in Italia, l'art. 53 Cost prescrive un sistema progressivo senza chiarire se la progressività rappresenti un'espressione del principio di capacità contributiva o un ulteriore pilastro di diritto costituzionale del sistema tributario. In Spagna, l'art. 31 della Costituzione basa l'imposizione uniforme secondo la capacità contributiva espressamente sul principio di progressività; in Portogallo, invece, l'art. 107 della Costituzione delinea un sistema tributario con funzione sociale che non è imposta dal principio di uguaglianza né da quello della capacità contributiva.

²⁷⁹ Per tutti: RUSSO P., *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 54; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di Diritto Tributario*, AMATUCCI A. (diretto da), Padova, 1994, tomo I, cap. I, p. 223 ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1991; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

È chiaro che, nell'esercizio della potestà tributaria, il legislatore ragguglia il prelievo alla entità della manifestazione di forza economica selezionata; ma, altrettanto evidente, è l'esigenza che questo pretenda il medesimo sacrificio economico dai contribuenti che mostrino identica capacità contributiva, in virtù dei principi sanciti dagli artt. 2 e 3 Cost.²⁸⁰

Ne deriva che resta impregiudicata l'attitudine, eventualmente dimostrata, da altre norme di rango costituzionale, ad *attenuare* una data manifestazione di capacità contributiva, o a *derogare* al corrispondente principio, consentendo una riduzione del prelievo²⁸¹.

In particolare, un trattamento fiscale di favore “*può (e per essere legittimo deve) trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e (...) questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali*”²⁸².

Tali *valutazioni ed indirizzi*, tuttavia, allora consentono delle deroghe alla normale imposizione collegata ad una certa capacità contributiva, in quanto tendano a tutelare altri interessi costituzionalmente garantiti.²⁸³

Tale orientamento è stato avvalorato, anche, dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia, di modo che, dando per scontato che una misura di favore risponda all'esigenza di considerare un principio di carattere sociale, riconosciuto, anch'esso, a livello costituzionale, il punto diventa quello di stabilire se detto principio rientri o meno tra quelli informativi e basilari del sistema tributario considerato; nel primo caso, infatti, la misura non è qualificabile come aiuto; nel secondo, invece, configura un'ipotesi di aiuto fiscale derogatoria del sistema tributario.

In tale prospettiva, ad una concezione assoluta dell'eguaglianza tributaria, si sostituisce una concezione di eguaglianza relativa che persegue

²⁸⁰ In proposito: FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario- parte generale*, Padova, 1995, p. 147 ss.

²⁸¹ Cfr. RUSSO P., *op. cit.*, p. 54; FANTOZZI A., *Manuale di Diritto Tributario..cit.*, p.147.

²⁸² Così, MOSCHETTI F.- ZENNARO R., *Le agevolazioni fiscali*, in *Digesto disciplina privatistica*, sez. comm. I, Torino, 1987, p. 76.

²⁸³ Cfr., DE MITA E., *Dalla Germania arriva una lezione: capacità contributiva legata al nucleo*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 1999.

l'obiettivo di garantire le medesime prospettive di miglioramento degli individui o dei gruppi sociali sfavoriti.

Ne deriva che la stessa regola giuridica possa creare delle disuguaglianze di diritto per perseguire un'uguaglianza di fatto. (c.d. eguaglianza compensativa).

Un esempio di tale impostazione dottrinarina è rinvenibile nell'idea delle c.d. *zone di esenzione fiscale*, sviluppatesi in Francia, sulla base dell'esperienza inglese delle *zone d'impresa* degli anni '80.

Il principio su cui ruota tale teoria è quello secondo il quale una possibile soluzione dei problemi socio-economici di molteplici zone urbane e rurali europee discende dalla diminuzione dell'imposizione nei territori interessati da tali fenomeni. La discriminazione attuata non sarebbe, infatti, incostituzionale, poichè troverebbe la sua giustificazione nello scopo perseguito, di spingere le imprese ad ubicarsi in tali territori, ripristinandone gli equilibri globali.

In quest'ottica, la leva fiscale non viene più utilizzata, solo, in funzione del gettito, ma anche, come valido strumento sociale.²⁸⁴

Il problema fondamentale resta quello della legittimità costituzionale (relativamente alle rispettive Costituzioni degli Stati); ma, soprattutto, della conformità al diritto comunitario, delle zone di esenzione fiscale, e più genericamente, delle riduzioni del prelievo giustificate da una ridotta capacità contributiva dei beneficiari.

Nello specifico, la Commissione ha ritenuto compatibili le menzionate agevolazioni concesse in Francia, purché riservate a imprese di modeste dimensioni, che esercitino attività esclusivamente locali; e privilegino l'assunzione di personale domiciliato nella zona degradata.

Per quanto attiene, invece, alla Corte di Giustizia, la giurisprudenza si è pronunciata favorevolmente rispetto alle c.d. discriminazioni positive, sebbene essa si sia limitata, per il momento, alla sola materia delle discriminazioni tra sessi, quindi realizzate in tema di diritti individuali.

²⁸⁴ In questo senso. CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale*, in *Il fisco*, n. 26/1999, p. 8630.

Si può concludere, pertanto, nel senso della compatibilità delle agevolazioni tributarie, laddove queste costituiscano lo strumento attraverso il quale giungere, più facilmente, alla armonizzazione fiscale delle politiche regionali europee, in termini di “uguaglianza positiva”²⁸⁵.

7. La valenza interpretativa delle deroghe al divieto di aiuti fiscali

Una delle principali caratteristiche ascrivibili alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato è rappresentato, come evidenziato più volte, dal potere della Commissione di concedere “deroghe” al generale divieto di erogazione di tali aiuti. Gli eccezionali poteri di cui quest’ultima è titolare la pongono, infatti, in condizione di bilanciare tra effetti negativi derivanti dalla concessione di agevolazioni ed eventuali effetti positivi, derivanti dall’agevolazione stessa.

È stato osservato che il giudizio della Commissione, in merito alla eventuale sussistenza di presupposti per la deroga è, insieme, un giudizio di legittimità, circa la coerenza della misura rispetto al fine perseguito; e di merito, riguardo alla adeguatezza di quest’ultima all’obiettivo, che deve essere condotto, alla stregua dei principi di proporzionalità e di *giustificazione compensatoria*.

L’atteggiamento della Commissione nei riguardi degli aiuti fiscali, come abbiamo avuto modo di osservare, è sempre stato di grande sfavore; e ciò, principalmente perché tale tipologia di aiuti, più di altre, è in condizione di alterare la libera concorrenza nel mercato unico e, dunque, la realizzazione stessa di quest’ultimo.

Il divieto di aiuti fiscali, non è, tuttavia, assoluto. L’art. 88 TCE, ai paragrafi 2 e 3, prevede, infatti, due tipologie di aiuti che, rispettivamente, “sono” o “possono essere” compatibili con il mercato comune, nelle quali essi rientrano, al pari degli aiuti concessi in altre forme.

²⁸⁵ In merito alla evoluzione del concetto di eguaglianza cfr. specialmente, BUISSON J., *Principe d’égalité et discriminations positives*, in *Revue française de finance publique*, n. 63/1998, p. 37 ss.

Per essere ritenuto lecito l'aiuto, però, non solo, non deve essere dannoso nel lungo periodo, ma deve avere, anche, un "effetto utile" rispetto agli obiettivi perseguiti dall'Unione Europea.

L'autorizzazione degli aiuti deve, dunque, trovare la sua *ratio* in una *contropartita*²⁸⁶ che non può collegarsi, unicamente, al vantaggio economico delle imprese o dei settori beneficiati, ma che deve consistere nella affermazione di un interesse comunitario.

Possono, pertanto, considerarsi compatibili misure fiscali agevolative concesse a favore di singoli consumatori per ragioni sociali o in occasione di calamità naturali; o eventi eccezionali in ordine alle quali, posta una generale compatibilità, la Commissione dovrà, solo, accertare l'esistenza dei requisiti richiesti dall'art. 87, par. 2 TCE. Altrettanto può dirsi di quelle misure fiscali agevolative, concesse a favore di determinate aree geografiche, in ragione del ritardo di sviluppo; o del livello di sottoccupazione; o del basso tenore di vita; o, più semplicemente, per lo sviluppo di una regione o di un settore in crisi (di cui all'art. 87, par. 3 TCE)²⁸⁷.

Specificamente, le agevolazioni tributarie che si traducono in uno strumento di politica economica sono dettate da esigenze e scopi esterni al prelievo e provocano dei vantaggi fiscali apparentemente contrari al principio di capacità contributiva.

Pur tuttavia, esse sono da ritenersi costituzionalmente legittime e compatibili con l'ordinamento comunitario, laddove le deroghe che impongono trovino giustificazione in altri principi, altrettanto degni di tutela giuridica.

Rispetto a tali ipotesi, gli aiuti fiscali, proprio per la rilevanza degli effetti che sono in condizione di determinare, vengono proposti, assai frequentemente, dai legislatori nazionali.

²⁸⁶ Tale termine viene utilizzato, per la prima volta, *expressis verbis* nella *Decima Relazione sulla politica di concorrenza* del 1980, p. 153 ss.

²⁸⁷ Per una ricostruzione puntuale della materia si rinvia a: ROCCATAGLIATA F.-MEDICI S., *Normativa in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana di diritto pubblico*, n. 3-4/1998.

La Commissione, in parte, come segnalato più volte, dissente; in parte, ammicca, in omaggio all'accentuazione di profili solidaristici e di interesse alla socialità emergenti dai Trattati dell'Unione, per effetto delle successive modifiche ed integrazioni, che rendono il valore della concorrenza strumentale rispetto ad un più ampio obiettivo di sviluppo socio-economico comune.

Pur tuttavia, siffatte considerazioni non devono condurre ad invertire i termini della composizione trovata negli artt. 87 e 88 TCE tra le due anime, liberista e sociale, che coesistono all'interno della Comunità.

Composizione che pone il divieto di aiuti selettivi come regola e gli interventi dirigistici come eccezioni.

Se ciò è vero, resta chiaro che la Commissione terrà nella più ampia considerazione le istanze sociali e solidaristiche affermatesi in virtù del processo di integrazione, laddove venga chiamata a concedere delle deroghe rispetto al generale principio di incompatibilità degli aiuti di Stato.

Quando, però, essa dovesse valutare la compatibilità di determinate misure, al di fuori delle deroghe espresse dall'art. 87, par. 2-3 TCE, i criteri cui dovrà fare ricorso saranno, unicamente, quelli che discendano dai *principi basilari ed informativi del sistema fiscale*, dai quali, restano esclusi gli altri principi, pur di rango costituzionale, che dovessero eventualmente venire in rilievo nell'attuazione delle politiche fiscali nazionali.

8. Conclusioni

Le considerazioni sin qui svolte consentono di concludere per l'incompatibilità con il mercato comune di tutte quelle misure fiscali di favore, delle quali, risultino beneficiarie *talune* imprese, che non trovino giustificazione in una capacità contributiva ridotta o mancante.

Il tema viene in considerazione sotto un duplice profilo, quello strutturale, che attiene alla stessa qualificazione delle previsioni delle

agevolazioni e quello, in qualche modo dipendente dal primo, che attiene alle condizioni che legittimano una deroga al principio medesimo²⁸⁸.

Ciò non significa, ovviamente, che sia preclusa ai legislatori nazionali la possibilità di perseguire politiche socialmente orientate, nel campo della tassazione diretta.

Tali politiche, tuttavia, non devono realizzarsi attraverso misure fiscali di favore che abbiano carattere selettivo; indipendentemente dal fatto che ergano o meno a proprio fondamento motivazioni extratributarie derogatorie rispetto al presupposto assunto a criterio di concorso alle spese pubbliche.

Solo in questa ipotesi, infatti, sebbene l'esonero totale o parziale sia dettato in funzione di interessi e finalità ulteriori rispetto ai *principi basilari ed informatori del sistema tributario*, non vi è il rischio che esse incidano sugli scambi tra gli Stati membri, falsando o minacciando di falsare la concorrenza. Ne deriva che, una volta assunta la capacità contributiva come parametro in base al quale discriminare tra aiuti fiscali compatibili e non; saranno certamente tali quelle misure fiscali coerenti con il presupposto del tributo; ed, eventualmente, quelle che pur derogando rispetto a tale presupposto, siano accessibili a tutte le imprese e produzioni nazionali, su un piano di simmetria.

Se la Comunità utilizzasse, pertanto, il menzionato principio nella valutazione delle misure fiscali nazionali agevolative otterrebbe, contestualmente, non solo, un riavvicinamento tra i diversi piani, (nazionale e sovrastatale), dell'Unione; ma, anche, un potenziamento del meccanismo di verifica degli aiuti, dato dall'utilizzazione di un parametro giuridico e non meramente economico.

Ne deriverebbe, certamente, una sorta di "moralizzazione" nella concessione delle agevolazioni; laddove, invece, ad oggi, la prassi è caratterizzata da regimi fiscali di favore che non trovano alcuna giustificazione nel dettato costituzionale degli Stati membri.²⁸⁹

²⁸⁸ Cfr. BATTISTONI FERRARA F., *voce* Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. I, 2006, p. 179.

²⁸⁹ Cfr. LAROMA JEZZI P., *op. cit.*, p. 91 ss.

È necessario, infatti, che i sistemi fiscali nazionali calibrino il proprio intervento in base a criteri di efficienza, proporzionalità e necessità; di modo che la spesa pubblica garantisca, esclusivamente, i beni e i servizi che, in assenza dell'intervento pubblico, non potrebbero essere reperiti dagli operatori economici, nell'ambito del mercato²⁹⁰.

Ciò significa, in una diversa prospettiva, che occorre coniugare le esigenze del mercato unico con quelle della politica regionale e della coesione economica e sociale condotte, parallelamente, dagli Stati membri.

Liberismo, liberalismo ed intervento pubblico nell'economia possono, infatti, convivere, ma a condizione che si ispirino ad un principio comune di solidarietà.

In dottrina, più genericamente, si è detto che i regimi fiscali di favore dovrebbero connettersi ad uno scopo meritevole²⁹¹.

Affermerei, più specificamente, che il giudizio di meritevolezza andrebbe condotto alla luce della legge fondamentale, ossia che non può fondarsi su un intento che non risulti riconducibile ad un valore tutelato a livello nazionale quanto comunitario, che giustifichi, appunto, la deroga al principio generalmente condiviso di eguaglianza²⁹².

Diversamente, invece, dovrebbe dirsi per quanto attiene alle situazioni in cui si riscontri una differenza rilevabile sul piano della capacità contributiva, anche sulla base di una discriminazione qualitativa.

In tali ipotesi, infatti, le eventuali agevolazioni non derogherebbero al principio di eguaglianza, costituendo, piuttosto un'applicazione di quest'ultimo che, come è noto, se, da un lato, impone di trattare in maniera identica situazioni eguali; dall'altro richiede che si prevedano trattamenti differenziati rispetto a situazioni che si atteggiino diversamente²⁹³.

²⁹⁰ In proposito si rimanda a DA EMPOLI D., *L'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa*, in Rivista di Diritto tributario internazionale, 1999, p. 180 ss.

²⁹¹ Per un'analisi più attenta di tale aspetto, si rimanda a MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in Rivista di diritto finanziario, n.1/1964, p. 3 ss.

²⁹² In merito, più estesamente, MELONCELLI A., *Le agevolazioni tra "funzionalità" e "neutralità" dell'imposizione fiscale*, in Rivista giuridica del Mezzogiorno, 2000, p. 1415.

²⁹³ Cfr. BATTISTONI FERRARA F., *voce Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit., p. 180.

Capitolo III

Ordinamenti fiscali nazionali e divieto di aiuti di Stato

SOMMARIO: 1. Ordinamento tributario italiano; agevolazioni fiscali e Unione europea; 2. Profili delle agevolazioni fiscali in Italia; 3. Agevolazioni in materia di *Irap* e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato; 4. Riforma del Titolo V della Costituzione, concorrenza fiscale ed aiuti di Stato; 5. Autonomie territoriali e divieto di aiuti fiscali; 5.1 La potestà tributaria della Regione siciliana tra regionalismo, federalismo e vincoli comunitari; 5.2 L'esperienza dei Paesi Baschi; 5.3 Il "modello irlandese"; 6. La fiscalità di vantaggio alla luce dei nuovi orientamenti della Commissione europea; 6.1 La fiscalità di vantaggio in Italia: vincoli di sistema e brevi considerazioni prospettive

1. Ordinamento tributario italiano, agevolazioni fiscali e Unione europea

Recentemente, la disciplina delle agevolazioni fiscali è stata oggetto di rinnovato interesse, da parte di politici ed economisti, come strumento di

politica economica, oltre che di realizzazione di fini economico-sociali, imposti, al legislatore ordinario, dal dettato costituzionale.

Ne è derivata l'introduzione, a più riprese, di varie fattispecie agevolative, volte a rilanciare il sistema produttivo nazionale, in parallelo con la riforma del sistema tributario, di cui alla legge delega n. 80, del 2003.

Da un punto di vista eminentemente economico, la giustificazione di tale fenomeno appare, assolutamente, limpida, poiché la fiscalità *induced migration*, induce, cioè, le imprese e i contribuenti a cogliere le opportunità di *tax planning* agevolata, da discipline di tassazione del reddito *ad hoc*²⁹⁴.

Diversamente, in ambito giuridico, la nozione di agevolazione risulta di difficile comprensione, data la necessità di contestualizzarla, in un sistema tributario improntato, non solo, a criteri di progressività, ma ancora prima, al rispetto del principio di eguaglianza, di cui all'art. 3 della Costituzione.²⁹⁵ Di certo, comunque, una politica fiscale adeguata ha consentito a Stati fortemente disagiati, di creare le condizioni di convenienza funzionali ad attrarre investimenti esteri²⁹⁶.

Il parametro che realizza tali condizioni di convenienza può essere definito, secondo una certa dottrina, come *residuo fiscale*, ed è dato dalla differenza tra il valore dei servizi pubblici, erogati da una nazione o da un territorio autonomo, ed il carico fiscale, complessivamente pagato, per

²⁹⁴ Cfr. GALLO F., *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, p. 967; sul tema, anche, LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XIII, 2.1; MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali: problemi di legittimità Costituzionale e principi interpretativi*, *Digesto IV*, Sez. Comm., I, p. 85; LUCARELLI A.- RENIS G., STEFANIZZI N., *Agevolazioni fiscali e reddito d'impresa*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2005, p. 1.

²⁹⁵ In questo senso, Investment- BIAC Position on Incentives, November 5, 2002, p. 1, in www.biac.org, in cui si legge che: "The most important factor in creating favourable conditions to attract foreign direct investment is good governance, i.e. clear, stable and business-friendly legislation and economic policies, which are administered in an efficient and equitable manner to provide a level playing for all economic operators with a minimum of red tape. If such conditions prevail, no special incentives are needed to attract foreign, or indeed domestic, direct investment".

²⁹⁶ Nondimeno anche gli Stati Uniti hanno intrapreso iniziative in questo senso. In proposito si veda: SPADONI S., *Bush mantiene le promesse e taglia le tasse*, in *Tributi*, n. 1/2001, p. 128.

ottenere tali servizi, così come è percepito e valutato da un'impresa che debba decidere dove localizzare i propri investimenti.²⁹⁷

Esso è influenzato, non solo, dalla politica fiscale in senso stretto, cioè dalle decisioni relative alle entrate tributarie, ma, anche, dalle decisioni inerenti il complesso della spesa pubblica e, più generalmente, dall'efficienza dei servizi pubblici erogati.

Sotto questo aspetto, la riforma del Titolo V della Costituzione ha aperto spazi di grande interesse, nell'attribuire nuovi poteri normativi alle regioni, *ex art. 119 Cost. novellato*²⁹⁸.

Se è evidente, in primo luogo, la duttilità che presenta il margine di manovra sulle aliquote, un secondo modo di influenzare il residuo fiscale, per finalità di sviluppo economico, anche regionale, consiste nella concessione, da parte della pubblica amministrazione, di agevolazioni da erogare alle imprese, generalmente all'atto della promozione di nuovi investimenti. Nell'ambito della dottrina italiana di diritto tributario, la concezione da cui conviene prendere le mosse, nel trattare il tema delle agevolazioni fiscali è, ancora, quella tradizione che, nei suoi termini essenziali, si rifà al Giannini.²⁹⁹

Si tratta di una elaborazione che coltiva, nei confronti del fenomeno trattato, un esplicito pregiudizio ma che, tuttavia, trae il suo pregio e la sua forza persuasiva dal fatto di essere partecipe di un quadro concettuale particolarmente compatto.

²⁹⁷ In proposito cfr. LUCARELLI A.- RENIS G., STEFANIZZI N., Agevolazioni fiscali e reddito d'impresa, cit., p. 2. In dottrina, anche: DEOTTO D.- MIELE W., *Le agevolazioni per le nuove iniziative produttive*, in *Corriere tributario*, 1998, p. 1706.

²⁹⁸ In proposito, BORIA P., *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Rivista di Diritto tributario*, n. 1/1997, p. 713; IELO G., *Piccole imprese: dalle regioni porte aperte alle agevolazioni*, in *Corriere tributario*, 1998, p. 590; POLA G., *Il progetto di federalismo fiscale*, in *Finanza Locale*, 1996, p. 1505; D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, 1995, p. 565. Per quanto riguarda, specificamente, i profili legati alla fiscalità locale ed erariale, si legga, anche: TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, CEDAM, Padova, 2002.

²⁹⁹ In tal senso: FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 2. Cfr. GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino, 1956, p. 174 ss. e p. 229 ss.; ID. *Istituzioni di diritto tributario*, 9° edizione, Giuffrè, Milano, 1965, p. 121 ss e 164 ss.

Nella dottrina più recente: MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, 8° edizione, UTET, Torino, 1989, p. 344 ss.; DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, vol.1, Giuffrè, Milano, 1987, p. 19 ss.

Essa studia, infatti, il fenomeno agevolativo, limitandosi ad esaminare le esenzioni, per poi estendere le determinazioni relative a tale fattispecie, a tutte le altre forme di trattamento di favore³⁰⁰.

L'analisi che ne deriva coincide, pertanto, con le qualificazioni e le definizioni di una sola delle sue possibili manifestazioni³⁰¹.

Delimitato in tal modo il campo di indagine, il *genus* delle agevolazioni fiscali, comprendente ogni fenomeno di non applicazione o di riduzione del prelievo, si caratterizza come deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposta, ovverosia al principio di capacità contributiva.

Rientrano, pertanto, in tale nozione, tanto le esenzioni stesse, quanto i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, nonché i crediti o i buoni d'imposta.

Estranee a tale categoria restano, invece, le forme di riduzione del prelievo che rappresentino una delimitazione del presupposto o della base imponibile e che, dunque, non si pongano come deroga ai principi di generalità e di progressività del prelievo, rappresentando, anzi, un'attuazione del principio di capacità contributiva.

Generalmente, la dottrina identifica con il termine "*esclusioni*" tali ipotesi, che rappresentano una delimitazione del presupposto o della base imponibile, differentemente dalle esenzioni, le quali determinano, invece,

³⁰⁰ Il fenomeno agevolativo è stato trattato, in Italia, da un'ampia dottrina, tra questi: BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Digesto Italiano App.*, UTET, 1980, p. 153 ss.; ID., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enciclopedia del Diritto App.*, 2001, p. 48 ss.; FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n.1/1973, p. 138 ss.; LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968; ID., voce *Esenzione e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XIII, Roma, 1989; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 67 ss.; MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto Discipline Privatistiche*, sez. comm., UTET, 1987, p. 73 ss.

³⁰¹ Invero, questo sviluppo dottrinale è estraneo alle aree giuridiche culturali tedesche ed inglesi. Nella prima le agevolazioni fiscali sono tematizzate in quanto tali ed il termine *Steuervergünstigungen*, corrispondente all'italiano agevolazioni fiscali, ha assunto un significato tecnicizzato. Lo stesso può riferirsi per le aree di influenza inglese.

Negli USA, le agevolazioni fiscali sono state classificate come *tax expenditures*, termine traducibile come "spese fiscali" e ascrivibile a tutte le ipotesi di mancata entrata o di spesa per lo Stato.

Più vicino alla tradizione giuridica italiana, si presenta, invece, l'ordinamento spagnolo in cui l'attenzione si concentra principalmente sull'istituto delle *exenciones tributarias*, mentre la figura dei *beneficios fiscales* è rimasta estranea ad un'autonoma trattazione.

una sottrazione della materia imponibile, in deroga alla disciplina del singolo tributo.

In tali fattispecie devono, inoltre, farsi rientrare, le ipotesi di deduzione della base imponibile o di detrazioni d'imposta, che rappresentano attuazioni del prelievo, costituzionalmente orientate, quali, tipicamente, le deduzioni per oneri e spese che incidano sulla capacità contributiva del soggetto passivo (ad. es. per spese mediche); o le deduzioni e detrazioni d'imposta per assicurare la progressività (c.d. *no tax area*) o per carichi di famiglia; o, ancora, le misure strutturali previste, nell'ambito del reddito d'impresa, per favorire la patrimonializzazione delle imprese, o il rinnovo degli impianti.³⁰²

Da un punto di vista legislativo, la nozione di agevolazione fiscale può farsi risalire alla legge delega per la riforma tributaria, 9 ottobre 1971, n. 825, che all'art. 3, co. 10, in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, con disposizione richiamata all'art. 4, n. 6, a proposito dell'imposta locale sui redditi, prevedeva, nell'ambito della disciplina dei due tributi, esenzioni e riduzioni delle aliquote riferibili ai redditi delle società cooperative e loro consorzi, nonché, nell'art. 9, raccomandava che la materia delle esenzioni e dei regimi fiscali sostitutivi rispondesse al principio di limitare, nella maggior misura possibile, le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione.³⁰³

Del medesimo tenore, era, anche, il successivo art. 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che conferiva al Governo, la delega, (peraltro inattuata) di riesaminare la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi aventi carattere agevolativo, disponendo che, rappresentando essi una deroga ai principi di generalità, uniformità e progressività dell'imposizione, potessero essere mantenuti solo a condizione

³⁰² In tal senso, MARCHETTI F., *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, in Finanza Ricerca Sviluppo, di CAPRIGLIONE F. (a cura di), Cedam, 2006.

³⁰³ Tale articolo p stato attuato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, contenete la disciplina delle agevolazioni tributarie. Fu tale decreto a ripartire sistematicamente le agevolazioni tributarie in agevolazioni di carattere soggettivo; agevolazioni di carattere territoriale; in agevolazioni per determinati atti, operazioni o beni tassativamente indicati, disponendo l'abrogazione di tutte le agevolazioni preesistenti non espressamente previste dal medesimo D.P.R. n. 601/1973.

di soddisfare specifici indirizzi di natura costituzionale, o a precisi obiettivi di politica economica, sociale o culturale, compatibili con gli orientamenti della Comunità economica europea.

La stessa nozione di agevolazione fiscale, intesa in senso derogatorio della disciplina ordinaria, deve, infine, considerarsi sottesa, anche, alle disposizioni contenute nella legge delega n. 80, del 7 aprile 2003, per la riforma del sistema fiscale statale, le quali prevedevano l'introduzione di un sistema agevolativo permanente, la cui entità doveva essere fissata, annualmente, in base al finanziamento disposto dalla legge finanziaria, teso a ridurre il carico fiscale complessivo gravante sulle società che sostengano spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione.³⁰⁴

Ancora una volta, viene, pertanto, ribadito che le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione devono trovare precisa giustificazione in norme costituzionali,³⁰⁵ o in obiettivi precisi di politica economica.

Ne deriva che l'agevolazione fiscale possa considerarsi legittima solo laddove persegua una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento; è questa l'unica condizione idonea a giustificare la deroga ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost.³⁰⁶

Sono, perciò, da ritenersi legittime quelle norme agevolative che tendano, ad esempio, a tutelare il risparmio, rispondendo, in tal modo, al dettato di cui all'art. 47 Cost.; o i trattamenti di favore previsti in ambito societario e rispondenti a obiettivi di politica economica (è il caso, ad esempio, delle riduzioni d'aliquota delle società previste dal regime della c.d. *dual income tax*³⁰⁷ o DIT).

³⁰⁴ Cfr. Art. 4, co. 1, lett. s) della legge delega n. 80 del aprile 2003.

³⁰⁵ Pone l'accento sul questo aspetto: MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit.

³⁰⁶ Ampie citazioni della dottrina più recente che tende a valorizzare la funzione extrafiscale della norma tributaria sono contenute in FANTOZZI A., *Il Diritto tributario*, UTET, 2003, p. 46 ss.

Cfr. anche, BATTISTONI FERRARA F., *voce* Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 179.

³⁰⁷ il D.L.vo 466/1997, istitutivo della *Dual income tax* era stato emanato in attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3, comma 162, lett. a), b), c), d) ed f) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante "Misure di razionalizzazione della Finanza pubblica". Il

D'altra parte, la giustificazione dell'agevolazione a seconda della funzione extrafiscale perseguita, se costituzionale o di politica economica, ha evidenti effetti sia giuridici, sia politici.

Dal primo punto di vista, infatti, è evidente che laddove la funzione extrafiscale dell'agevolazione sia acclarata, la valutazione di legittimità della stessa, si limiterà a verificarne la corretta applicazione; dovendo, senz'altro, considerarsi legittimo quel trattamento di favore che persegue la funzione promossa o garantita dalla norma costituzionale.

Nel caso in cui, invece, la funzione extrafiscale vada rinvenuta in obiettivi di politica economica, si dovrà, preventivamente, individuare quali siano, effettivamente, siffatti obiettivi, nonché il loro livello di coerenza con il sistema.

È da escludersi, infatti, che eventuali incentivi fiscali possano determinare violazioni del principio di capacità contributiva, segnatamente sotto il profilo dell'eguaglianza economica, laddove, pur essendo indirizzati a realizzare gli obiettivi di politica economica ad essi assegnati dalla norma, non poggino su solide basi razionali, ossia sul perseguimento di indirizzi di politica economica, individuati e coerenti con l'ordinamento nazionale e comunitario.³⁰⁸

provvedimento in esame, volto a dettare norme per il riordino delle imposte personali ed al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese, recando un beneficio all'efficienza, al rafforzamento ed alla razionalizzazione dell'apparato produttivo, muoveva dall'esigenza di eliminare quelle carenze di "neutralità" insite nel sistema nei confronti delle decisioni finanziarie e di investimento delle imprese, dovute principalmente al trattamento di favore riservato alle politiche aziendali di indebitamento nonché alle diversità di valutazione dei redditi di capitale a seconda che la scelta di finanziamento avvenga con debito ovvero con capitale proprio.

La Dual income tax si originava, pertanto, in questo contesto e si proponeva l'obiettivo di produrre un tendenziale riequilibrio nei rapporti fra capitale di rischio e di debito, attribuendo al primo, sul piano fiscale, un trattamento "tendenzialmente" uguale a quello concesso al secondo, e rendere, così, operante il principio della neutralità fiscale tra investimenti finanziari in senso stretto ed investimenti produttivi, tradotto, sul piano soggettivo, nella libertà di scelta da parte dell'imprenditore tra iniziative aventi diversa natura, ma caratterizzate da un trattamento fiscale equivalente. Il D.Lgs. 344/2003 ha, tuttavia, abolito tale istituto a partire dall'01/01/2004.

In proposito GRECO F.- DI STEFANO G., *Il nuovo modello di tassazione duale*, in www.gdf.it; RUSSO P., *Manuale di Diritto Tributario*, ed. Giuffrè, Milano, 1999; POLLARI N., *Diritto Tributario*, ed. Laurus Robuffo, Roma, 1999; LUPI R. *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1998; DI TANNO T., *La Dual Income Tax - Problemi e Prospettive*, in Bollettino Tributario n. 11/1997;

³⁰⁸ Cfr. MARCHETTI F., *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, cit.,

Da un punto di vista politico, tale bipartizione, basata sulla funzione extrafiscale della norma di incentivo, al fine della sua giustificazione costituzionale, ha un indubbio significato.

Laddove attui un precetto costituzionale, la fattispecie agevolativa sarà, infatti, non solo, legittima, ma ne costituirà la doverosa attuazione³⁰⁹.

Diversamente, se la funzione extrafiscale, perseguita dal trattamento di favore, risulti fondata su meri indirizzi di politica economica, sanciti dal legislatore ordinario, l'attuazione della stessa sarà rimessa alla discrezionalità del legislatore, che potrà, eventualmente, non realizzare il previsto intervento, senza per questo violare alcun principio dell'ordinamento.

Da un punto di vista strettamente definitorio, le agevolazioni possono, poi, distinguersi in due categorie principali.

Alla prima categoria appartengono le agevolazioni meramente finanziarie, erogate, prevalentemente, sotto forma di contributi in conto capitale, o in conto interessi, per la concessione dei quali, è necessaria un'istruttoria da parte dello Stato³¹⁰.

Più ampiamente: LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri*, cit., p. 37 ss.; RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, cit., p. 225 ss.

³⁰⁹ In proposito: DEL FEDERICO L., *Oneri di utilità sociale*, in TESAURO F. (a cura di), *Trattato Sistematico di Diritto Tributario*, UTET, 1994, p. 739 ss.

³¹⁰ Nell'attuale realtà economica, sempre più spesso, le imprese fanno ricorso ai finanziamenti da parte di enti, sia pubblici che privati, che si concretizzano nella elargizione di contributi finalizzati a risolvere economicamente particolari situazioni o ad incrementare patrimonialmente la vita dell'azienda stessa.

A venire in rilievo sono, in primo luogo: i contributi in conto capitale ed i contributi in conto interessi. I contributi in conto capitale sono finalizzati all'incremento dei mezzi patrimoniali dell'impresa, senza essere necessariamente correlati all'obbligo di effettuazione di specifici investimenti, ovvero alla copertura delle perdite d'esercizio.

I contributi in conto capitale sono disciplinati in via residuale dall'art. 88, comma 3, lett.b) del TUIR in cui si afferma che *“sono inoltre considerati sopravvenienze attive... i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85 [contributi in conto esercizio] e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di*

finanziamento adottato [contributi in conto impianti]. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto".

Pertanto: - la tassazione dei contributi in conto capitale avviene secondo il criterio di cassa; - il contribuente ha facoltà di scegliere se tassare l'ammontare complessivo del contributo percepito nell'esercizio di incasso ovvero rateizzare tale importo in un numero di rate costanti (cioè di uguale valore) che va, a sua scelta, da due a cinque, a decorrere dall'esercizio di incasso.

Il disallineamento generato dal differente trattamento civilistico (imputazione in bilancio in base al principio di competenza) e fiscale (tassazione in base al criterio di cassa), comporta la necessità di operare le opportune riprese fiscali in sede di dichiarazione dei redditi.

Ne consegue che: - nell'esercizio in cui si rileva la sopravvenienza occorrerà operare una variazione in diminuzione per l'intero valore di questa, con la relativa imposta differita; - negli esercizi successivi si opererà una variazione in aumento corrispondente al valore della rata di pertinenza del periodo d'imposta, con lo storno pro-quota dell'imposta differita. I contributi in conto interessi vengono erogati allo scopo di integrare i ricavi dell'azienda (laddove si verificano, ad esempio, situazioni congiunturali tali da incidere negativamente sull'attività dell'impresa) o di ridurre i costi d'esercizio che le imprese sostengono per esigenze legate all'attività produttiva (ad esempio i costi per l'acquisto di fattori produttivi – a condizione che non costituiscano beni ammortizzabili –, per il personale, ecc...).

La disciplina fiscale relativa a tali contributi è rinvenibile nell'art. 85, comma 1, lettere g) e h), del TUIR, laddove si afferma che sono considerati ricavi, rispettivamente: - i contributi in denaro, o il valore normale dei beni in natura spettanti, sotto qualsiasi denominazione, in base a contratto (quindi, in altri termini, possono rientrare in tale previsione sia i contributi in conto esercizio, sia altre tipologie di contributi, purché risultino contrattualmente dovuti); - i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio, a norma di legge (prescindendo, quindi, dalla natura del soggetto erogante, che può essere pubblico o privato). Ai fini della tassazione dei contributi si fa riferimento al criterio di competenza di cui all'art. 109 del TUIR.

È, pertanto, necessario individuare con esattezza l'esercizio di competenza; a tal proposito, in base alle modalità di erogazione del contributo, si possono distinguere le seguenti ipotesi: - se il contributo viene erogato da un ente pubblico, rileva il momento in cui il beneficiario viene a conoscenza del decreto di liquidazione del contributo stesso; - se l'erogazione non è subordinata ad alcun atto formale esterno, rileva il momento in cui sono venuti ad esistenza tutti gli elementi oggettivi da cui dipende il diritto al contributo da parte dell'impresa; - se la concessione del contributo è sottoposta a condizione risolutiva, il contributo si intende "conseguito" nell'esercizio in cui viene concesso (facendosi, quindi,

Alla seconda categoria appartengono, invece, le agevolazioni fiscali erogate essenzialmente sotto forma di *bonus*, le quali, vengono concesse automaticamente, al verificarsi di determinati presupposti, senza alcun intervento valutativo o discrezionale da parte della Pubblica Amministrazione³¹¹.

L'utilizzo di tali strumenti ha dimostrato, nel tempo, un'efficacia maggiore rispetto agli approcci tradizionali basati, essenzialmente, sull'attribuzione delle menzionate agevolazioni finanziarie. Una politica fiscale territorialmente differenziata, per finalità di sviluppo economico regionali, consente, infatti, da un lato, di attrarre investimenti internazionali, specie verso aree arretrate o in crisi sociale del Paese; dall'altro, di avviare il loro sviluppo, non solo economico, ma anche sociale.

Tale orientamento ha caratterizzato, anche, l'attività della scorsa legislatura che ha spostato l'accento dall'incentivazione finanziaria a quella

riferimento ai due criteri su esposti), salva la restituzione del contributo ottenuto, qualora si verifichi la condizione risolutiva; - se la concessione del contributo è sottoposta a condizione sospensiva, rileva il momento in cui il soggetto erogante, avendo accertato il verificarsi della condizione, emette una delibera formale.

Cfr. in proposito: PERRONE CAPANO R., *Rassegna degli strumenti agevolativi e di coesione economico-sociale e limiti delle risorse disponibili nell'Europa a 25: prospettive evolutive*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2/2004, in www.innovazionediritto.unina.it; CHIAVARO M.A., *I contributi in conto esercizio e i contributi in conto capitale*, in www.commercialistatelematico.com; COSCI S.- MATTESINI F., *Credito e sviluppo nelle province italiane*, in CESARINI-FERRO-GIARDINO, a cura di, *Credito e sviluppo*, Il Mulino, Bologna, 1997; SCALERA D.-ZAZZARO A., *Incentivi agli investimenti o rendite alle imprese? Una riflessione sulla procedura di allocazione dei sussidi previsti dalle legge 488/92*, in *Rivista di Politica economica*, n. 5/2000, p. 69 ss.

Per una più ampia trattazione del contesto storico-economico e giuridico in cui sono proliferati gli strumenti agevolativi nell'ordinamento italiano, oltre che per una più ampia bibliografia, ci si permette di rimandare a: FONTANA C. *Politiche agevolative e Mezzogiorno d'Italia: alcune riflessioni critiche sulle opportunità e sui vincoli allo sviluppo*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1/2004, in www.innovazionediritto.unina.it.

³¹¹ Resta fermo, in ogni caso il potere delle P.A. di esercitare un'attività di controllo atta a verificare la sussistenza o meno dei requisiti in forza dei quali il contribuente ha beneficiato delle agevolazioni.

fiscale, nella politica di sviluppo del Mezzogiorno, come testimonia il dettato dell'art. 8, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.³¹²

³¹² Tale articolo, rubricato Agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate dispone testualmente:

“ 1. Ai soggetti titolari di reddito d'impresa, esclusi gli enti non commerciali, che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006, effettuano nuovi investimenti nelle aree territoriali individuate dalla Commissione delle Comunità europee come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea, come modificato dal Trattato di Amsterdam di cui alla legge 16 giugno 1998, n. 209, è attribuito un credito d'imposta entro la misura massima consentita nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla predetta Commissione. Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000 sono agevolabili i nuovi investimenti acquisiti a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge o, se successiva, dall'approvazione del regime agevolativo da parte della Commissione delle Comunità europee. Il credito d'imposta non è cumulabile con altri aiuti di Stato a finalità regionale o con altri aiuti che abbiano ad oggetto i medesimi beni che fruiscono del credito d'imposta.

2. Per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi di cui agli articoli 67 e 68 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi i costi relativi all'acquisto di «mobili e macchine ordinarie di ufficio» di cui alla tabella approvata con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, concernente i «coefficienti di ammortamento», destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 1, per la parte del loro costo complessivo eccedente le cessioni e le dismissioni effettuate nonchè gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta, relativi a beni d'investimento della stessa struttura produttiva. Sono esclusi gli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato effettuati nel periodo d'imposta della loro entrata in funzione. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni; detto costo non comprende le spese di manutenzione. Per le grandi imprese, come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in beni immateriali sono agevolabili nel limite del 25 per cento del complesso degli altri investimenti agevolati.

3. Agli investimenti localizzati nei territori di cui all'obiettivo 1 del regolamento (CE) n. 1260/1999 del Consiglio, del 21 giugno 1999, nonchè in quelli delle regioni Abruzzo e Molise, si applica la deduzione degli ammortamenti nella misura del 90 per cento. Le disposizioni del presente comma si applicano agli investimenti acquisiti a decorrere dalla approvazione del regime agevolativo da parte della Commissione delle Comunità europee.

4. All'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «differenziabile in funzione del settore di attività e delle dimensioni dell'impresa, nonchè della localizzazione».

5. Il credito d'imposta è determinato con riguardo ai nuovi investimenti eseguiti in ciascun periodo d'imposta e va indicato nella relativa dichiarazione dei redditi. Esso non concorre alla formazione del reddito nè della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui all'articolo 63 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalla data di sostenimento dei costi.

6. Il credito d'imposta a favore di imprese o attività che riguardano prodotti o appartengono ai settori soggetti a discipline comunitarie specifiche, ivi inclusa la disciplina multisettoriale dei grandi progetti, è riconosciuto nel rispetto delle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle predette discipline dell'Unione europea e previa autorizzazione della Commissione delle Comunità europee. Il Ministero dell'industria, del

Come più volte evidenziato, tuttavia, nell'utilizzo della leva fiscale per finalità di sviluppo economico regionale, permangono comunque vincoli posti dall'Unione Europea, la cui preoccupazione è quella di non consentire agli Stati membri di utilizzare politiche fiscali contrastanti con il principio di neutralità e il divieto di concorrenza fiscale dannosa.

L'atteggiamento della Commissione, peraltro, negli ultimi tempi, è andato precisandosi.

Si è, infatti, registrato, da un lato, l'assenso a determinati incentivi fiscali che siano finalizzati a nuovi investimenti e nuova occupazione;³¹³ dall'altro, il consolidarsi dell'ostilità, rispetto agli aiuti concessi a favore di una sola parte del territorio nazionale.

commercio e dell'artigianato procede all'inoltro alla Commissione della richiesta di preventiva autorizzazione, ove prescritta, nonché al controllo del rispetto delle norme sostanziali e procedurali della normativa comunitaria.

7. Se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione. Se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti; se nel periodo di imposta in cui si verifica una delle predette ipotesi vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, il credito d'imposta è rideterminato escludendo il costo non ammortizzato degli investimenti agevolati per la parte che eccede i costi delle nuove acquisizioni. Per i beni acquisiti in locazione finanziaria le disposizioni precedenti si applicano anche se non viene esercitato il riscatto. Il minore credito d'imposta che deriva dall'applicazione del presente comma è versato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi ivi indicate.

8. Con uno o più decreti del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, verranno emanate disposizioni per l'effettuazione delle verifiche necessarie a garantire la corretta applicazione delle presenti disposizioni. Tali verifiche, da effettuare dopo almeno dodici mesi dall'attribuzione del credito di imposta, sono altresì finalizzate alla valutazione della qualità degli investimenti effettuati, anche al fine di valutare l'opportunità di effettuare un riequilibrio con altri strumenti aventi analoga finalità.

³¹³ Tale assenso è stato dato dapprima con una comunicazione del 19 settembre 2000 ed è stato poi confermato con la nota 286841 del 13 marzo 2001.

Tali note destinate proprio al Governo italiano, hanno costituito il definitivo benessere della Commissione all'utilizzo, entro i massimali di intervento a favore delle regioni in ritardo di sviluppo di cui all'Obiettivo 1 del Quadro Comunitario di Sostegno, delle agevolazioni fiscali in sostituzione di quelle finanziarie, così come previsto dal menzionato art. 8 della legge n. 388/00.

In dottrina, in proposito: LA TORRE M., *Il trattamento delle agevolazioni tributarie: il credito d'imposta ex L. n. 388/2000 e la Tremonti-bis*, in Fisco, 2002, p. 2817.

In tal caso si verrebbe, infatti, a configurare una violazione dei principi di sana concorrenza previsti dal più volte citato Codice di condotta, proprio tra parti geografiche di un unico Stato.

D'altra parte, se, come sostiene la Commissione, l'intervento della Comunità ha costretto alcuni Stati membri ad eliminare fiscalità differenziate sleali, con riforme ed adeguamenti vari; è pur sempre vero che tali Stati³¹⁴ sono riusciti, proprio sulla base di tali comportamenti oggi vietati, a raggiungere importanti risultati in tema di sviluppo ed occupazione.

Il che appare ancora più singolare laddove si consideri che la regola generale imposta dal Codice Monti prevede che solo agli Stati sovrani sia concessa una leale concorrenza fiscale, la quale è, invece, negata a livello regionale.

Tale principio si basa, infatti, sulla nozione di neutralità fiscale all'esportazione di capitali, secondo la quale, i residenti di uno Stato devono pagare, sempre, le stesse aliquote fiscali, indipendentemente dalla fonte nazionale o estera del proprio reddito³¹⁵.

Proprio questa concezione ha pregiudicato l'uso della politica fiscale differenziata per finalità di sviluppo economico regionale in Stati quali l'Italia e la Germania, caratterizzati da problemi di sviluppo economico territoriale disomogeneo; mentre non ha impedito ad altri Stati sovrani, come l'Irlanda, di utilizzare strumenti di concorrenza fiscale spesso sleali, i quali, invero, hanno contribuito, ampiamente, a risolvere il *gap* di sviluppo socio-economico che li caratterizzava.

³¹⁴ Tra questi rileva, in primo luogo, l'Irlanda.

³¹⁵ La neutralità fiscale all'esportazione di capitali si verifica allorché un investitore debba sopportare il medesimo onere effettivo, indipendentemente dal luogo in cui egli investa; siffatto principio fa sì che agli imprenditori che producano reddito all'estero sia accordato dalla norma domestica di loro residenza, lo stesso trattamento tributario riservato a chi produca reddito unicamente all'interno dello Stato di residenza.

In dottrina si veda: TAFANI S., *Politiche fiscali e sviluppo economico nelle aree UE depresse: analisi e comparazioni*, 2003, in www.finanze.it/tributi_on_line.htm; ID., *La competizione fiscale nell'Unione Europea*, in *Tributi*, n. 11/12, p. 855 ss.; ARDIZZONE G., voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII, p. 5 ss.

2. Gli aiuti fiscali per il Mezzogiorno

Il Codice di condotta Ecofin, specularmente a quanto previsto dall'art. 87, par. 3, TCE, contempla specifiche deroghe al generale principio di neutralità fiscale, con particolare riferimento all'attuazione della politica regionale dell'Unione Europea³¹⁶. Alla lett. E, par. 2, esso, infatti, ammette che: *“...nella misura in cui i criteri fiscali siano adottati a sostegno dello sviluppo economico di particolari regioni, si dovrà valutare se esse sono proporzionate all'obiettivo perseguito. Nell'ambito di tale valutazione si presterà particolare attenzione alle caratteristiche e alle esigenze particolari delle regioni ultraperiferiche e delle piccole isole, senza compromettere l'integrità e la coerenza dell'ordinamento giuridico della Comunità, ivi compresi il mercato interno e le politiche comuni.”*

Le materie contenute nel documento comunitario corrispondono a questioni avvertite anche in ambito internazionale, in cui assume grande rilevanza il Rapporto OCSE sulla competizione fiscale³¹⁷.

In siffatto contesto, un ruolo di primo piano è giocato dalla prima categoria di aiuti, data la rilevanza assunta dalle problematiche legate agli svantaggi economici e sociali di talune regioni, in un'economia aperta quale quella europea.

³¹⁶ Come si è avuto modo di anticipare, l'art. 87, par. 3, TCE, stabilisce che *“possono considerarsi compatibili con l mercato comune”* quegli aiuti concessi allo scopo di favorire lo sviluppo di regioni in cui il tenore di vita sia anormalmente basso ovvero si abbia una grave forma di disoccupazione.

Il chiaro carattere permissivo di tale disposto normativo comporta una singolare valutazione discrezionale da parte della Commissione, la quale valuta, *case by case*, e decide se l'aiuto possa o meno beneficiare della deroga. Si tratta, evidentemente, di deroghe che possono essere accordate e che non hanno, quindi, carattere automatico.

Giova, pertanto, ricordare che rientrano in tale ultima fattispecie:

- gli *aiuti a finalità regionale*: miranti, cioè, a favorire lo sviluppo economico in territori disagiati, senza, però, che venga alterata la concorrenza;
- gli *aiuti settoriali*: per i quali la Commissione si esprime sulla concessione o meno di determinati aiuti pubblici, devoluti in particolari settori dell'economia;
- gli *aiuti orizzontali o intersettoriali*: miranti ad arginare difficoltà che possono insorgere in qualsiasi settore economico o regione.

³¹⁷ L'OCSE ha elaborato tre documenti nella materia di cui si discute: *l'Harmful Tax Competition: an emerging global issue*, nel 1998; il Rapporto 2000 *Progress in Identifying and Elimination Harmful Tax Practices*; e *The 2001 Progress Report* che individua le direttive generali del nuovo approccio alla lotta avverso la concorrenza fiscale dannosa.

In sede di redazione di bilanci comunitari è stata, infatti, destinata una rilevante percentuale dei fondi strutturali, al recupero delle regioni economicamente più sfavorite.

La Commissione ha, quindi, predisposto una “*Nomenclatura delle unità territoriali statistiche*” con lo scopo di individuare, concretamente, le aree caratterizzate dal menzionato disagio.

Le regioni incluse in tale elenco ed il cui PIL *pro capite*, negli ultimi tre anni, non abbia superato la soglia del 75% della media comunitaria³¹⁸, secondo le analisi dell’Istituto Statistico delle Comunità europee, rientrano nella deroga prevista dall’art. 87, par. 3, lett. a) TCE.³¹⁹

Tra queste, per quanto riguarda l’Italia, figurano Calabria, Sardegna, Basilicata, Campania e Sicilia; cioè, l’intero Mezzogiorno italiano³²⁰.

Si tratta di regioni caratterizzate dall’accertata esistenza di disparità economiche, sia rispetto alla situazione complessiva italiana, sia nei riguardi della media europea.

Per tali territori, lo stesso Trattato CE si preoccupa di introdurre correttivi atti a colmare i *deficit* riscontrati; come attesta, ad esempio, l’art. 154, il quale, in materia di reti transeuropee, al fine di estendere “*agli operatori economici e alle collettività regionali e locali*” i benefici derivanti dalla realizzazione di uno spazio senza frontiere, impegna “*la Comunità a concorrere alla costituzione e allo sviluppo delle reti transeuropee nei settori dei trasporti, delle telecomunicazioni e dell’energia*”.

La stessa Commissione, del resto, già nella Decisione n. 91/389/CEE sull’intervento straordinario ebbe modo di dichiarare che “*...gli effetti sulle condizioni degli scambi provocati dagli aiuti regionali, possono essere considerati non contrari all’interesse comune quando è possibile dimostrare che la regione assistita incontra difficoltà che sono sufficientemente gravi*”.

³¹⁸ Ai fini della determinazione in una data regione di un tenore di vita “anormalmente basso”, la Commissione misura il PIL pro capite tenendo conto del costo della vita e del potere d’acquisto dei salari e confronta i dati ottenuti con la media europea.

³¹⁹ In proposito, cfr., LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in Rassegna Tributaria, n. 5/2005, p. 1506.

³²⁰ In merito: CAMPOGRANDE G., *Gli aiuti a finalità regionale in Italia*, in Rivista di Diritto europeo, n. 1/1995, p. 55 ss.

rispetto alla media comunitaria e che, senza l'aiuto, le forze di mercato non sarebbero in grado di eliminare tali difficoltà e che la concessione dell'aiuto non provoca distorsioni indebite della concorrenza in particolari settori".

Il legislatore italiano, nel corso degli anni, ha così potuto introdurre numerose disposizioni contenenti agevolazioni territoriali per il Mezzogiorno e le altre aree depresse, che hanno superato il vaglio della Commissione: dal D.P.R. n. 218 del 1978,³²¹ alla legge n. 64/86; dal decreto

³²¹ Si tratta del c.d. Testo Unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno.

In particolare, l'art. 101 del D.P.R. del 06/03/1978, n. 218, contempla l'esenzione decennale ILOR sui redditi industriali prodotti dagli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, che siano localizzati nei territori dell'Italia meridionale, nonché sul maggior reddito derivante da ampliamenti, trasformazioni, riattivazioni, ricostruzioni o riammodernamenti degli stabilimenti già esistenti nei suddetti territori.

Tale disposizione ha dato luogo ad una ampia querelle tanto dottrinarie quanto e soprattutto giurisprudenziale, in modo particolare con riferimento alla nozione di stabilimento industriale tecnicamente organizzato.

Le divergenze interpretative hanno interessato, soprattutto, due questioni:

1. la possibilità di riconoscere il suddetto beneficio alle imprese edili, posta la particolare natura di queste imprese, contraddistinte da cantieri privi di strutture fisse;

2. la esatta impostazione ermeneutica del termine "industriale".

L'orientamento della Corte di Cassazione, circa il primo dei menzionati argomenti è stato tutt'altro che univoco.

Invero, una parte della giurisprudenza, più ancorata al concetto di fisicità dell'opificio, ha rilevato, con riferimento al cantiere edile, che, in assenza di un impianto con attrezzature fisse e dello stabile inserimento nel tessuto economico della zona, non è possibile riconoscere a questo tipo di impresa il beneficio dell'esenzione ILOR.

L'opposto orientamento giurisprudenziale, invece, ha incluso nella nozione di stabilimento industriale, tanto il fabbricato e l'insieme di installazioni fisse che vengono preposte ed utilizzate per l'esercizio dell'attività industriale in modo continuativo, quanto tutto ciò che attesti un insediamento nel tessuto economico della zona che risulti duraturo e non precario.

Nondimeno, secondo tale interpretazione, il cantiere edile può assumere la connotazione dello stabilimento industriale *anche quando si esaurisca in manufatti provvisori ed amovibili*, che in relazione al tipo ed alle dimensioni delle opere programmate ed alle strutture amministrative e tecniche occorrenti per realizzarle, integrino, nel loro insieme, il posto di stabile ubicazione dell'attività produttiva e del lavoro del personale³²¹.

In altri termini, tale ultimo orientamento, in tema di agevolazioni, ravvisa il requisito del radicamento territoriale dell'impresa, essenziale per beneficiare dell'esenzione decennale dall'ILOR, in elementi che non si identificano necessariamente con la presenza di costruzioni ed impianti stabilmente incardinati al suolo, non dipendendo la stabilità dell'insediamento produttivo dalle caratteristiche "fisiche" della struttura imprenditoriale, quanto dal suo collegamento organizzativo e funzionale con un certo territorio.

Nondimeno, anche le imprese edili possono beneficiare dell'agevolazione tributaria in parola, dovendosi individuare la "*ratio*" dell'esenzione nella finalità di promuovere insediamenti produttivi che incrementino i livelli occupazionali in determinati ambiti geografici.

Tale orientamento soddisfa, certamente, la *ratio legis* dell'esenzione di cui si sta trattando, ravvisabile nella promozione di insediamenti produttivi che potenzino i livelli di occupazione nei territori agevolati, nell'ambito dell'industrializzazione del Meridione.

Ne discende che l'esistenza di macchinari o costruzioni stabilmente o inscindibilmente legati al suolo non rappresenta né la condizione necessaria né quella sufficiente per poter beneficiare dell'esenzione ILOR, essendo, piuttosto, necessario verificare la stabilità dell'attività produttiva insediata nel territorio agevolato³²¹.

Circa la seconda questione, dottrina e giurisprudenza hanno sposato l'orientamento che qualifica come industriale, non solo, l'attività che diretta alla produzione di beni materiali, mediante la trasformazione di materie prime o di altri beni lavorati, ma, anche, quelle professioni intellettuali o artistiche, in cui, il fattore organizzativo, da accidentale ed accessorio, assuma la rilevanza ipotizzata dall'art. 2238 del codice civile, secondo cui i professionisti intellettuali possono essere qualificati come imprenditori commerciali quando esercitano la professione nell'ambito di un attività organizzata in forma d'impresa.

Tale attività diverge, infatti, da quella professionale per il diverso ruolo che riveste il sostrato organizzativo e per il diverso apporto del professionista, che non risulta più limitato alle prestazioni d'opera intellettuale, ma involge una prevalente azione d'organizzazione, ossia di coordinamento e controllo dei fattori produttivi, che si affianca all'attività tecnica ai fini della produzione del servizio.

Con una recente sentenza la Suprema Corte (Sez. V, del 26 gennaio 2006, n. 1587), ha, pertanto, confermato tale orientamento giurisprudenziale, precisando che l'agevolazione decennale dall'ILOR spetta anche agli stabilimenti industriali installati nelle zone del Mezzogiorno che erogano servizi, e nel rigettare il ricorso avanzato dal Ministero delle Finanze, ha, chiarito che è pacifico che l'agevolazione decennale dall'Ilor, a norma dell'art. 101 del D.P.R. 218/1978, spetti anche agli stabilimenti industriali, installati nei territori di cui all'art. 1 del medesimo decreto, tecnicamente organizzati per erogare servizi, configurando anch'essa attività industriale (art. 2195, comma 1, n. 1), del codice civile.

legge n. 32 del 1995,³²² al decreto legge 23 giugno 1995, n. 244.³²³ L'art. 7 della legge n. 449 del 1997, ad esempio, ha attribuito a sostegno della ripresa delle zone economicamente depresse, un credito d'imposta, commisurato agli investimenti effettuati nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui era stato stipulato il contratto d'area, alle imprese partecipanti, entro il 31 dicembre 1999 e residenti nelle aree rientranti negli Obiettivi 1 e 2 del Regolamento comunitario n. 2052/88.

Mentre, ulteriori norme fiscali agevolative, ritenute conformi alla legislazione comunitaria, riguardano le zone depresse del centro-nord e quelle montane.

Le deroghe in tal modo stabilite hanno, pertanto, lo scopo di compensare³²⁴ le imprese dei costi aggiuntivi sostenuti a causa della loro

Quanto alla decorrenza dei termini, l'agevolazione ILOR comincia a decorrere dal primo esercizio in utile della società richiedente, a differenza dell'art. 105, 1° comma, che fa decorrere l'agevolazione IRPEG dalla data di costituzione della società.

Una volta che l'agevolazione inizia a decorrere, le eventuali perdite di bilancio non determinano alcuna interruzione o sospensione del beneficio. Tuttavia, ai fini della fruibilità dell'esenzione in oggetto, è necessaria la realizzazione di uno stabilimento tecnicamente organizzato entro il 31 dicembre 1993, mentre il primo esercizio in utile può essere successivo a tale data.

L'art. 102 del D.P.R. 218/78, come modificato dall'art. 149, co. 4 della legge 1 marzo 1986, n. 64, dispone che per le società, Enti ed imprese obbligati alla tenuta delle scritture contabili e per le imprese minori, ammesse alla contabilità semplificata, che abbiano optato per il regime ordinario, l'esenzione dall'ILOR sugli utili reinvestiti è pari al 100 per cento degli utili dichiarati.

Ai fini dell'esenzione è essenziale che gli utili siano impiegati direttamente nella costruzione, ampliamento e riattivazione di impianti industriali nei territori del Mezzogiorno.

L'esenzione è applicata in via provvisoria in base alla dichiarazione, per un importo pari al 100 per cento del reddito dichiarato, e in via definitiva in base alle risultanze della documentazione e in presenza di determinate condizioni.

³²² Convertito in legge n. 104 del 1995.

³²³ Convertito in legge 8 agosto 1995, n. 341.

³²⁴ Sul concetto di "giustificazione compensatoria" più ampiamente, si veda: LUCHENA G., *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Cacucci, Bari, 2006, p. 87 ss., in cui l'Autore osserva come la deroga al principio di incompatibilità possa essere giustificata in base al bilanciamento tra interesse comunitario e quello interno. In quest'ottica, l'aiuto nazionale non viene concesso, unicamente, per finalità di interesse domestico, ma in

dislocazione in aree ultraperiferiche o insulari.³²⁵ In questa logica, l'aiuto, dunque, viene concesso in funzione di una “*contrepartie positive*”, in termini di effetti positivi per il mercato interno nel suo complesso, o se si voglia, di coesione economica e sociale europea, tali da controbilanciare le eventuali distorsioni che ne derivano.

Secondo tale principio, qualora la Commissione utilizzasse il proprio potere discrezionale per non sollevare obiezioni circa una proposta d'aiuto, questa dovrebbe contenere una “giustificazione compensatoria” che superi gli effetti delle normali regole del mercato collocando il medesimo aiuto nella dimensione del raggiungimento degli obiettivi perseguiti dal Trattato.³²⁶

Del resto, negli ultimi anni, in antitesi al citato orientamento dominante espresso da tale istituzione, secondo il quale, tutti coloro che producano reddito all'estero, sono tenuti al pagamento di oneri fiscali identici a quelli vigenti nel proprio Stato di residenza³²⁷; si è andato

funzione di un *test* in termini di effetti positivi per l'Unione nel suo complesso. Apparentemente ispirata a tale logica è, ad esempio, la norma contenuta nell'art. 87, n. 3, TCE, che ammette la compatibilità di un *importante progetto d'interesse comune*, da cui affiora, chiaramente, la volontà dell'Unione europea sia del mantenimento di una linea politica “comune”, sia della manifesta ostilità per i “grandi” progetti di investimento che possano minacciare di falsare la libera concorrenza.

³²⁵ Con specifico riferimento all'utilizzo dell'insularità come potenziale criterio di deroga al divieto di cui all'art. 87, par. 1, TCE, si veda: LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, cit.; COSENZ A., *Contributo allo studio della “zona franca” e del suo possibile impiego nella Regione Sicilia*, Palermo, 1996, ricerca effettuata presso il Dipartimento di Studi su politica, diritto e società “Gaetano Mosca”, dell'Università degli studi di Palermo.

³²⁶ Tale argomentazione, riproposta da LUCHENA G., op. cit., p. 89, è stata prospettata compiutamente, per la prima volta da MORTELMANS K., *The compensatory justification criterion in the practice of the Commission in Decision on State Aids*, in *Common Market Law Review*, 1984, p. 406.

³²⁷ In proposito esiste un'ampia ed articolata dottrina, tra tutti, si rinvia a: MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, CEDAM, 1999, pag. 2 s.s.; ID., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, CEDAM, 1999, pag. 207.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia a MARINO G., *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, pag. 845 ss.; VOGEL K., *World-wide vs. Source Taxation of Income- A Review and Reevaluation of Arguments*, in “*Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*”, Deventer – Boston, 1990, pag. 117 ss.; CORSINI L., *La residenza fittizia all'estero, una tentazione da evitare*, in *Il fisco*, n. 8/1999, pag. 2533 ss.; IROLLO D., *Spunti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il fisco* n. 8/1999, pag. 2564 ss.; PERRUCCI U., *Nella finanziaria '99 un addio ai paradisi fiscali ?*, in “*Commentario Internazionale*”, n. 3/1999, pag. 117 ss.; SANTACROCE B., *Sulla residenza estera invertito l'onere della prova*, in *Guida normativa*, n. 5/1999, pag. 34 ss.,

affermando un nuovo indirizzo teorico, c.d. della *neutralità fiscale all'importazione dei capitali*, ovvero un trattamento fiscale uniforme per tutti i soggetti, residenti e non, all'interno del territorio in cui il reddito venga prodotto³²⁸.

I capitali investiti nei diversi paesi europei dovrebbero, cioè, sempre competere a fiscalità uguale nel mercato di uno qualsiasi di questi Stati.

In siffatto contesto, lo sviluppo di un eventuale trattamento fiscale agevolato, su base regionale, sarebbe possibile, però, oltre che uniformando le posizioni di tutti gli operatori economici di un territorio, prendendo il via dall'analisi del valore dei servizi pubblici erogati con il loro costo in termini di imposte³²⁹.

Il minore costo dei servizi pubblici erogati nelle regioni meno sviluppate di un medesimo Stato, potrebbe essere, infatti, compensato da una fiscalità differenziata a livello regionale, senza per questo violare i principi della concorrenza.

Un siffatto contesto favorirebbe, del resto, la competitività europea, poiché porrebbe le imprese in condizione di concorrere tra loro, su quel territorio limitato, ma economicamente omogeneo, a parità di trattamento fiscale. In tal modo, un aiuto fiscale concesso, ad esempio, alle regioni meridionali d'Italia, inteso anche come sostegno al funzionamento delle imprese, altro non sarebbe che uno strumento normativo, assolutamente funzionale e legittimo, al conseguimento di quella coesione economica e di

MAGISTRO L., *Nuove misure per contrastare le estero-residenze fittizie*, in *Corriere tributario*, n. 3/1999, pag. 172 ss.; MAISTO G., *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato*, in *Rivista di Diritto Tributario*; 1999, IV, p.51 ss.; TRUTALLI F., *La nozione di residenza fiscale alla luce del progetto anti-abuso*, in *Corriere Tributario*, n. 42/1998, p. 3089 ss.; CARACCIOLI I., *Nuovi rischi penali per le persone fisiche residenti nei "paradisi fiscali"*, in *Il fisco* n. 38/1998, pag.1236 s.s.

³²⁸ Cfr. LUCARELLI A.- RENIS G.- STEFANIZZI N., op. cit., p. 14; in argomento, anche: FARINA VALORI E., *Le agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno*, *Circ. Corriere Tributario*, n. 6/1996.

³²⁹ In proposito: DANIELE V., *Il costo dello sviluppo. Note su sistema creditizio e sviluppo economico nel Mezzogiorno*, in *Rivista Economica del Mezzogiorno*, XVII, 1-2/2003, p. 235 ss.; DE RITA G., *La condizione del Mezzogiorno –ieri, oggi e domani- vista da un sociologo*, in *Quaderno* n. 16 di "Informazioni SVIMEZ", Collana Saraceno, n. 3/2002; LODDO S., *Old and new intervention policy: a survey of empirical studies for the Mezzogiorno*, in *Contributi di ricerca CRENOS*, 01/2004.

quello sviluppo sociale uniforme che rappresentano il fondamento costitutivo dell'Unione europea.

Come si è avuto modo di chiarire più volte, quest'ultima considera ostativo ai principi imposti dal Trattato, il consentire ad uno Stato membro l'utilizzo di una fiscalità differenziata a livello territoriale; tuttavia, come un'attenta dottrina non ha mancato di notare: *“alla luce della evoluzione teorica più recente di questi stessi principi, si può dimostrare che è nell'interesse della stessa U.E. indurre i singoli Stati a spostare l'attenzione delle proprie politiche di sviluppo economico regionale dall'utilizzo strumentale delle agevolazioni finanziarie verso un più intenso uso di quelle fiscali e, più in generale, della politica fiscale, che, a parità di risorse impiegate si è rivelata essere, come si è detto, decisamente più efficiente ed efficace nella promozione di una politica di sviluppo economico regionale”*.³³⁰

È forse per questo che il Parlamento europeo, con Risoluzione sulla riforma degli Aiuti di Stato 2005-2009³³¹ ha dato il via libera a forme di fiscalità di vantaggio per le Regioni in ritardo di sviluppo, tra le quali, ovviamente rientra il Mezzogiorno.

Esso, infatti, al punto 37 della predetta Risoluzione ha precisato che *“ritiene che la concessione di un aiuto di Stato debba essere permessa solo quando l'aiuto generi un valore aggiunto che non si potrebbe ottenere con alcuna altra misura politica e che vada a beneficio di una regione; sostiene, pertanto, un approccio più efficiente alla concessione degli aiuti regionali, che si concentri sugli investimenti nelle infrastrutture e sugli aiuti*

³³⁰ Cfr. FERLAZZO NATOLI L., *Incentivi fiscali per le PMI e premialità per lo sviluppo economico*, relazione ILADT, Genova, 2002.

³³¹ (2005/2165(INI)), consultabile in www.europarl.eu.int.

La riforma mira, in particolare, ad incoraggiare gli Stati membri e a contribuire al conseguimento degli obiettivi della strategia di Lisbona. La nuova politica degli aiuti di Stato consentirà agli Stati membri di rivolgere il sostegno pubblico al miglioramento della competitività dell'industria europea e alla creazione di posti di lavoro a lungo termine. La riforma mira, inoltre, a razionalizzare e a semplificare le procedure, sì da garantire agli Stati membri un quadro preciso e prevedibile in materia di aiuti di Stato.

orizzontali nelle regioni svantaggiate o meno sviluppate dell'U.E., compresa l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni; segnala al riguardo la necessità di mantenere adeguate possibilità di sostegno per le regioni colpite da un effetto statistico".

È chiaro che la posizione assunta da tale organo comunitario ha un valore meramente consultivo, tuttavia, costituisce un'importante apertura alle fiscalità di vantaggio propugnata da tempo.

Alla luce di tali considerazioni sarebbe, pertanto, opportuna l'introduzione di un sistema normativo inequivocabile, non modificabile nel tempo e tale, dunque, da non ledere il principio dell'affidamento che i contribuenti pongono in tale sistema.

Eventuali modifiche, del resto, dovrebbero valere, esclusivamente, per il futuro, in modo da evitare continui e spesso contrastanti interventi interpretativi della giurisprudenza, atti solo a ingenerare maggior confusione nei contribuenti stessi.

A tale proposito, il giudice comunitario, con sentenza 16 marzo 2006, in causa C- 234/04, ricordando l'importanza del principio dell'autorità della cosa giudicata, ha disposto che le decisioni giurisprudenziali interne, divenute definitive, dopo l'esaurimento delle vie di ricorso, disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi, non possono più essere poste in discussione, anche laddove in contrasto con il diritto comunitario.

Diventa, pertanto, compito del Legislatore Fiscale, introdurre una disciplina chiara e completa, tale da non necessitare di continui interventi giurisprudenziali volti a colmare il *gap legislativo* esistente³³².

³³² Cfr. VILLANI M., *Fiscalità di vantaggio per il Sud*, in www.studiotributariovillani.it.

3. Agevolazioni in materia di Irap e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato

Le vicende legate alla presunta sovrapposizione dell'*Irap*³³³ all'imposta sul valore aggiunto, conclusesi con una pronuncia, da parte della Corte di Giustizia delle comunità europee, di compatibilità di tale imposta con l'ordinamento comunitario (art. 33, n. 1, direttiva IVA),³³⁴ sono ormai note a tutti coloro che operano in campo tributario.

La dottrina prevalente si è ampiamente soffermata su tale aspetto, mentre sono state generalmente ignorate le altrettanto evidenti criticità, emerse in sede giuridico-tributaria, legate ad un profilo minore di tale imposta: le agevolazioni³³⁵.

Negli ultimi anni, infatti, il legislatore è intervenuto, più volte, sulla disciplina dell'*Irap*, introducendo disposizioni agevolative, in favore delle imprese, con lo scopo, non sempre dichiarato, di mitigare gli effetti economici e distributivi negativi determinati dalla struttura stessa di tale imposta, nell'attesa di un suo graduale superamento.

A scopo esemplificativo, basti menzionare le agevolazioni alle ONLUS e alle cooperative sociali; la deduzione per l'acquisto di beni e servizi destinati a dipendenti e collaboratori; la deduzione per il personale addetto alla ricerca e sviluppo; la deduzione forfetaria della base imponibile *Irap*; nonché, la deduzione per gli incrementi di lavoratori assunti con contratti di lavoro a tempo indeterminato.

³³³ Per un'attenta analisi sul ruolo svolto dall'*Irap* nell'ordinamento tributario del nostro Paese, si rinvia a: BUCCICO C., *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Ed. Scientifiche Italiane, 2000.

³³⁴ Si veda in proposito: PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, Innovazione e Diritto, n. 2/ 2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

³³⁵ Cfr. D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 rubricato "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali"; art. 5, della L. 27 dicembre 2002, n. 289, rubricata "Disposizioni urgenti per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge finanziaria 2003); e, art. 1 co. 347 e 348, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, rubricata "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)".

Si tratta, evidentemente, di un aspetto secondario rispetto alla più ampia *querelle* che si è consumata, in ambito dottrinario, tra coloro che sostenevano la tesi prospettata dall'Avvocato generale Jacobs³³⁶, nelle conclusioni formulate alla Corte di Giustizia europea e i fautori di una possibile convivenza dell'*Irap* con il sistema Iva³³⁷. Ciò nonostante, tale profilo assume maggiore rilevanza laddove si consideri che le ricadute derivanti dalle menzionate misure agevolative hanno interessato, non solo, i rapporti intercorrenti tra governo centrale e autonomia regionale,-data la possibilità concessa alle regioni di variare l'aliquota di un punto percentuale rispetto al valore base per settori di attività e soggetti passivi-; ma, anche, quelli tra diritto interno e norme comunitarie -in virtù dei vincoli imposti dalla disciplina degli aiuti di Stato, stabilita dal Trattato istitutivo delle Comunità europee-.

Nelle intenzioni del legislatore, l'istituzione dell'*Irap* e la contestuale sostituzione della tassa sulla salute, di quella sulle società e di altre imposte minori, avrebbe dovuto determinare una razionalizzazione del sistema fiscale, nonché una redistribuzione del carico fiscale a vantaggio del settore manifatturiero, più esposto agli effetti della competizione internazionale, in seguito all'avvio del processo di introduzione dell'euro, conclusosi nel 2002³³⁸.

³³⁶ Cfr. Conclusioni Avvocato Generale, causa C-475/03, 14 marzo 2006, www.curia.eu.int e Conclusioni Avvocato Generale, causa C-475/03, 17 marzo 2005, *ibidem*.

³³⁷ In proposito, tra gli altri, DE MITA E., *Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; DE MITA, *Eutanasia di una tassa*, sul *Sole 24 Ore* del 18 marzo 2005; DE MITA E., *Fisco in fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2002; FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, n. 25/2001, p. 8722; BATTISTONI FERRARA, *Prime riflessioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2001, pp. 860 e ss.; LUPI R.- STEVANATO S., *Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco*, in *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2005, pp. 249 e ss.; LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2005, pp. 847 e ss..

³³⁸ Dapprima studiata e consigliata nell'ambito della "Commissione Gallo" (Commissione di studio per il decentramento fiscale, 1996) e successivamente introdotta nell'ordinamento per opera del ministro Visco, l'*Irap* risponde a esigenze che si possono riassumere nei seguenti quattro punti:

In realtà, al di là delle valutazioni discordanti che attengono alla stessa natura di tale imposta,³³⁹ oltre che alla sua legittimità costituzionale e alla

a) individuare un imponibile più ampio del solo reddito da lavoro (in particolare dipendente) per provvedere al finanziamento della spesa sociale (specificamente, nel caso delle Regioni, della spesa sanitaria);

b) organizzare un'entrata consistente per le Regioni con inequivocabili caratteri di autonomia (scelta dell'aliquota e diversificazione degli imponibili, sebbene entro precisi limiti nazionali);

c) semplificare il sistema;

d) aumentare il grado di efficienza del prelievo, privilegiando specificamente l'aspetto della neutralità.

L'argomento di cui al punto (a) sembra oggi dimenticato, ma era ed è un aspetto importante. Da tempo, infatti, in Italia, come in altri paesi, si manifestava l'esigenza di fiscalizzare strutturalmente (non solo a seconda della congiuntura e selettivamente per aree e settori) i contributi sociali. Un dibattito in questo senso si svolse già a metà degli anni '60, al tempo di Antonio Giolitti ministro del Bilancio. Tra le ipotesi allora discusse si ricorda un'anticipazione di *Iva* (diversa da quella successivamente introdotta nel 1973) calcolata per somma utilizzando le varie componenti dei redditi da capitale e lavoro che venivano rilevate ai fini dell'allora vigente *Imposta di ricchezza mobile*.

Successivamente venne in particolare sottolineato come la fiscalizzazione, mediante ricorso all'intero valore aggiunto, fosse opportuna e utile non solo per questioni di competitività dell'economia nazionale, ma anche per le stesse difficoltà ad espandersi, parallelamente alle necessità di spesa, mostrate dall'imponibile costituito dai soli redditi da lavoro. Il contenimento del prelievo operato, mediante contributi sociali, sul solo reddito da lavoro è problema ancora presente nell'economia italiana, ma l'avvento dell'Irap ha fatto compiere passi in avanti verso la sua soluzione. Quanto all'autonomia di entrata, di cui al punto (b), basti considerare che essa, ridotta ai minimi termini nelle Regioni a statuto ordinario all'inizio degli anni '90 (2.3% del totale delle entrate), nel 2001 raggiunge livelli di tutto rilievo (47%) soprattutto grazie all'avvento.

L'imposta, inoltre, rappresenta circa il 73% delle entrate tributarie regionali.

In proposito: DELL'ARINGA C., *Federalismo e politiche del lavoro*, in *Economia italiana*, n. 3/2002, p. 577 ss; DI MAJO A., *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in GERELLI E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Franco Angeli, Milano, 2001; GAVANA G.-MAJOCCHI A.-MARENZI A., *Gli effetti della riforma fiscale sui bilanci delle imprese manifatturiere*, in "Economia pubblica", n. 2/2001.

³³⁹ Tale imposta viene, infatti, classificata dagli enti statistici come imposta indiretta sui fattori della produzione e commisurata, per i principi contabili commerciali, come imposta diretta sul reddito d'impresa.

compatibilità con l'ordinamento comunitario, l'*Irap* ha rapidamente manifestato una serie di limiti strutturali, da cui sono scaturiti notevoli difficoltà applicative.

La nuova imposta, infatti, tassando in maniera eguale situazioni espressive di capacità contributive differenziate, incise in maniera difforme dai tributi soppressi, ha suscitato un ampio dissenso da parte dei contribuenti minori -lavoratori autonomi e imprese familiari- con prevedibili conseguenze in termini di gettito.

Essa, inoltre, ha penalizzato, in maniera rilevante, il fattore-lavoro, poiché, se da un lato, ha sostituito la tassa sulla salute, che incideva sul monte salari, altrettanto, ha fatto sull'*ILOR*, la quale, essendo un'addizionale sul reddito, non incideva sul costo del lavoro, come invece avviene per l'*Irap*. Tale ultima circostanza ha determinato, almeno tendenzialmente, un incremento del lavoro irregolare nelle imprese di piccole dimensioni e la "fuga" verso i Paesi dell'est europeo, da parte di imprese medio- grandi che hanno ritenuto più conveniente decentrare il processo produttivo.

Sulla scorta di tali questioni, la disciplina giuridica del tributo, ha ricevuto, già dal 2000, una notevole evoluzione normativa, con l'introduzione di misure agevolative volte a contrastare gli effetti negativi derivanti dalla applicazione dell'imposta, nell'attesa di una più ampia riforma della stessa.

Ne è derivata un'ampia congerie di misure adottate, come la concessione di agevolazioni alle ONLUS e alle cooperative sociali, a nuove attività imprenditoriali o al settore montano, fino alla fissazione di aliquote differenziate in base al settore di attività economica.

La Legge Finanziaria del 2003 ha introdotto la deduzione legata al numero di dipendenti impiegati (per alcuni soggetti passivi e fino ad un massimo di cinque dipendenti); mentre quella del 2005 ha modificato alcuni aspetti della determinazione dell'imponibile (deducibilità del costo del personale impiegato nella ricerca e nello sviluppo; elevazioni delle deduzioni per le PMI; ulteriori deduzioni per incrementi occupazionali).

Per altro verso, entrambe le Finanziarie hanno bloccato, transitoriamente, la facoltà di manovra sull'aliquota, originariamente attribuita alle Regioni, le quali potevano calibrare fino ad un punto percentuale, in aumento o in decremento, rispetto al valore normale del 4, 25%, il prelievo, effettuando differenziazioni, anche tra soggetti d'imposta e settori produttivi.³⁴⁰

In particolare, la deduzione per l'incremento occupazionale prevista dal nuovo art. 11, co. 4- *quater*, del D. Lgs. n. 446/1997, per i soggetti passivi Irap riguarda le imprese che incrementino, in ciascuno dei tre periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, il numero di lavoratori dipendenti, assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero di lavoratori assunti, con il medesimo contratto, mediamente occupati nel periodo di imposta precedente.

Il costo di tale personale è, infatti, deducibile dalla base imponibile Irap, per un importo annuale non superiore a euro 20.000,00 per ogni nuovo dipendente assunto e, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale.

Sono ammessi a fruire dell'agevolazione tutti i soggetti passivi dell'Irap ad eccezione delle amministrazioni pubbliche; delle amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale e della Presidenza della Repubblica; e degli organi legislativi delle regioni a statuto autonomo.

³⁴⁰ Per una più ampia trattazione si rimanda a: BOSI P. e M.C. GUERRA., *I tributi nell'economia italiana*, sesta edizione, 2005, il Mulino, Bologna; BUGLIONE E. e M. MARE', *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, Siep, working paper n. 296/2003; CERIANI V., FRASCA F. e PALADINI R., *Fiscalizzazione degli oneri sociali: una questione ancora aperta*, in "Politica economica", aprile 1994; GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in Rassegna tributaria, n. 2/2002; ID, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in Rassegna tributaria, n. 6/2002.

Tale esclusione, di natura soggettiva, come precisato dalla circolare n. 7/E, del 13 febbraio 2006, “*opera sia con riferimento all’attività istituzionale che alle eventuali attività commerciali rese da tali soggetti*”.³⁴¹

L’agevolazione spetta a condizione che: nei primi tre periodi di imposta immediatamente successivi a quello in corso al 31 dicembre 2004, siano effettuate nuove assunzioni di personale, con contratto a tempo indeterminato; e che, alla fine di ciascun periodo d’imposta, in cui siano effettuate le nuove assunzioni, risulti incrementato il numero di lavoratori in forza con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero medio dei lavoratori con medesimo contratto, relativo al periodo d’imposta precedente. Detta deduzione compete, sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, anche, laddove l’incremento occupazionale rilevato non venga mantenuto negli esercizi successivi di vigenza dell’agevolazione, con riferimento al numero di lavoratori assunti nel periodo d’imposta da cui l’agevolazione stessa si è originata.

Qualora, poi, in un successivo periodo d’imposta, il contribuente effettuasse nuove assunzioni, ma, per effetto di riduzioni del personale, non rilevasse alcun incremento occupazionale alla fine del periodo stesso, ovvero in caso di incremento nullo o di decremento, potrà fruire delle deduzioni relative ai neoassunti del periodo precedente, in cui è stato rilevato un incremento, a condizione che la cessazione dei rapporti di lavoro abbia riguardato rapporti diversi da quelli che hanno originato il diritto alla deduzione nel periodo precedente.

Né sarà fruibile alcuna deduzione con riferimento alle nuove assunzioni effettuate nel periodo di imposta in corso, in cui non sia stato rilevato un incremento.

Laddove l’incremento occupazionale venga accertato, il costo sostenuto per il personale assunto con contratto a tempo indeterminato sarà

³⁴¹ Cfr. circolare n. 7/E del 2006, paragrafo 1, in “il fisco”, n. 10/2006, fasc. n. 2, p. 1374.

deducibile dalla base imponibile *Irap*, come accennato, per un importo annuale non superiore ai 20.000,00 euro, per ciascun dipendente assunto.

La deduzione massima spetta nel limite minore tra: il costo del lavoro sostenuto per i nuovi dipendenti assunti per i quali si intenda fruire dell'agevolazione; il valore massimo di euro 20.000,00 ragguagliato ad anno; ovvero, l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal bilancio d'esercizio.

La legge n. 80/2005 ha inoltre, modificato l'art. 11 comma 4-*quinquies* del D. Lgs. n. 446/97, introducendo un'ulteriore deduzione spettante nelle aree territoriali destinatarie degli aiuti a finalità regionale.

In particolare, detta deduzione è quintuplicata, rispetto a quella ordinaria, nelle aree ammissibili alla deroga di cui all. art. 87, paragrafo 3, lett. a), del Trattato; e triplicata nelle aree ammesse alla deroga di cui allo stesso articolo, paragrafo 3, lett. c).

Il rispetto di tale requisito territoriale è soddisfatto, unicamente, con riferimento ai dipendenti assunti presso gli uffici, stabilimenti o basi fisse ubicati nelle aree sopra menzionate, indipendentemente dalla localizzazione della sede legale o della residenza dei predetti soggetti. Sia la deduzione "base", sia quelle disposte a favore delle aree svantaggiate, sono state sottoposte al vaglio della Commissione europea, la quale, con Decisione del 7 dicembre 2005, C-4675, ha stabilito la compatibilità delle stesse con le condizioni stabilite dal regolamento n. 2204/02, relativo alla applicazione delle norme sugli aiuti di Stato all'occupazione.

Di conseguenza, nel primo caso, la deduzione opera con riferimento a tutte le nuove assunzioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 7 dicembre 2005, mentre, con riferimento alle seconde, solo a seguito della citata approvazione da parte della Commissione europea, esse possono ritenersi efficaci nel nostro ordinamento.

Tali incentivi, come è stato osservato dal Commissario responsabile della Concorrenza hanno, infatti, il pregio di favorire nuove assunzioni, dimostrando, contestualmente, la attitudine degli aiuti di Stato a svolgere un

ruolo attivo nel sostenere la creazione di posti di lavoro, pur evitando indebite distorsioni della concorrenza.

Ne deriverà una diminuzione complessiva per il gettito fiscale stimata in 471 milioni di euro per la deduzione generale; e in 846 milioni per l'ulteriore deduzione spettante alla aree "assistite".

Peculiare, appare il fatto che la Commissione abbia ritenuto di pronunciarsi su questo particolare regime di aiuti pur in pendenza, dinanzi alla Corte di Giustizia, della causa circa la compatibilità dell'*Irap* con il diritto comunitario (art. 33, VI Direttiva IVA).

In effetti, tuttavia, è possibile osservare come la misura in esame tenda alla graduale abolizione dell'imposta, dando priorità all'esclusione dei costi del lavoro dalla base imponibile, in modo che la sua approvazione non avrebbe, comunque, pregiudicato lo *status quo*..

Nell'eventualità, infatti, in cui l'*Irap* fosse stata dichiarata incompatibile con il divieto comunitario sulle imposte nazionali sul fatturato diverse dall'IVA, e che l'Italia fosse stata obbligata a rimborsare le somme percepite con tale imposta, l'approvazione del presente regime di aiuti non avrebbe pregiudicato la situazione corrente, poiché il nostro Paese sarebbe stato tenuto a rimborsare un importo inferiore. Tale circostanza, del resto, non si è verificata, poiché, con una sentenza che ha ribaltato le conclusioni dell'Avvocato Generale, la Corte di Giustizia UE ha inaspettatamente dichiarato che "*L'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche dell'imposta di cui si discute nella causa principale*".³⁴²

³⁴² In particolare, secondo la Corte: "...mentre l'IVA... grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, lo stesso non

In proposito deve segnalarsi, tuttavia che, se le menzionate agevolazioni fiscali, volute dal governo centrale nella logica di una graduale abolizione dell'*Irap*, hanno suscitato, come evidenziato in precedenza, il favore della Commissione europea, la quale ne ha apprezzato l'attitudine a favorire l'incremento occupazionale, in modo particolare nelle aree assistite del Mezzogiorno; diversamente deve dirsi, con riferimento alle autonomie regionali.

L'evoluzione normativa ricevuta dalla disciplina giuridica di tale tributo ha, infatti, sacrificato la possibilità, originariamente attribuita alle Regioni, di variare l'aliquota di un punto percentuale rispetto al valore base per settori di attività economica e soggetti passivi.

Ne è derivata la rivendicazione, da parte di queste ultime, del rispetto degli spazi di autonomia finanziaria previsti dal nuovo Titolo V della Costituzione, della quale è stata investita la Corte Costituzionale.

Tale vicenda, come è noto, si è conclusa con una pronuncia in senso favorevole allo Stato (cfr. sent. n. 296/2003 e n. 241/2004), con il solo limite di sopprimere, senza sostituirli, gli spazi di autonomia, già riconosciuti dalle leggi statali in vigore, alle Regioni o non in linea con la logica della

vale per quanto riguarda l'IRAP... . Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP, già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi.

Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile dell'IRAP comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'IRAP sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.... In ogni caso, anche se si può supporre che un soggetto passivo IRAP che effettua la vendita al consumatore finale tenga conto, nel determinare il suo prezzo, dell'importo dell'imposta incorporato nelle sue spese generali, non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter così ripercuotere il carico dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza. Risulta da tutte queste considerazioni che, in base alla disciplina dell'IRAP, tale imposta non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'IVA. ... un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva".

Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 3 ottobre 2006, causa C- 475/03, in www.curia.eu.int.

tendenziale indipendenza finanziaria degli enti territoriali sottesa al novellato art. 119 Cost. (cfr. sent. n. 37/2004)³⁴³.

Da questo contesto, evidentemente incerto, in cui livello sovranazionale ed esigenze regionali divergono, emerge con chiarezza l'esigenza di intervenire in maniera definitiva sull'Irap, a prescindere da quanto emerso nel verdetto comunitario.

In tal senso, è augurabile che la previsione di una disposizione che introduce a favore dei contribuenti, la possibilità di beneficiare di una deduzione a fronte dell'incremento dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, costituisca il primo passo verso la graduale modificazione di tale imposta, la cui struttura, ad oggi, penalizza proprio le imprese che effettuino nuove assunzioni a tempo indeterminato.

Tale revisione non potrà, inoltre, prescindere dalla adozione di specifiche misure di riduzione del c.d. *cuneo fiscale* – rappresentato dalla differenza tra i costi sostenuti dall'imprenditore per assumere un lavoratore e il reddito netto percepito in busta paga da quest'ultimo – la quale, riducendo il costo del lavoro per le imprese, ne accrescerebbe la competitività anche sui mercati internazionali.³⁴⁴

4. Riforma del Titolo V della Costituzione, tutela della concorrenza ed aiuti di Stato

Dopo avere esaminato gli effetti determinati dalla disciplina comunitaria degli aiuti pubblici, sulla Costituzione e su alcuni settori produttivi, appare coerente sottolineare l'impatto che tale normativa determina sulle Regioni, alla luce della novella del Titolo V, Parte Seconda della Costituzione.

A tali enti, infatti, è stato attribuito, in virtù di logiche politiche nazionali, oltre che del processo di integrazione comunitaria³⁴⁵, un nuovo

³⁴³ Cfr. Di Renzo L., *A proposito della questione Irap- Corte di Giustizia, Innovazione e Diritto*, n. 2/ 2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

³⁴⁴ SANTI- LA CANDIA, *Agevolazioni in materia di Irap e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *Il fisco*, n. 20/2006, fasc. 1, p. 7634 ss.;

³⁴⁵ In proposito, *ex multis*: TIZZANO A., *La partecipazione delle Regioni al processo d'integrazione comunitaria: problemi antichi e nuove prospettive*, in *Le Regioni*,

ruolo politico-istituzionale, nella prospettiva dello sviluppo economico nazionale; internazionale e sopranazionale ³⁴⁶.

Ruolo esaltato, da un lato, dalla costituzione del Comitato delle Regioni³⁴⁷, in virtù dell'assegnazione delle competenze sul versante della programmazione e della gestione finanziaria dei Fondi Strutturali; dall'altro, dall'attribuzione di rilevanti compiti, di indirizzo economico, che hanno accresciuto la loro posizione, in proiezione esterna.³⁴⁸

In siffatto contesto, le Regioni sono divenute titolari di competenze in materia di “*interessi territoriali*”, economici, incidenti sulla tutela della concorrenza, che possono svolgere, completando o integrando le strategie di sviluppo e crescita, adottate a livello nazionale.³⁴⁹

1992, p. 606 ss.; CIACAGLI M., *Regioni d'Europa. Devoluzioni, regionalismi, integrazione europea*, Bologna, 2003, p. 10 ss.

³⁴⁶ TORTORELLI G., *Governo dell'economia e poteri delle Regioni*, Padova, 1988; LA PERGOLA A., *L'autonomia delle Regioni*, in *Diritto Economico*, 1989, p. 261 ss.; QUADRIO CURZIO A., *Il federalismo italiano in una prospettiva dell'Unione europea*, in PAGANETTO L.-TRIA G. (a cura di), *Istituzioni e governo dell'economia*, Bologna, 1999, p. 43 ss.; PINELLI C. *The Italian Regions in the Perspective of European Integration*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1999, p. 635 ss.; DI GENIO G., *Ordinamento europeo e fonti di autonomia locale*, Napoli, 2000; BERTI G., *Governo tra Unione europea e autonomie territoriali*, in *Le Regioni*, 2002, p. 9 ss.; DAMIANI P., *Regioni e sviluppo economico- produttivo*, in MAZZETTI L. (a cura di), *La Costituzione delle autonomie. le riforme del Titolo V, Parte II della Costituzione*, Napoli, 2004, p. 373 ss.

³⁴⁷ La dottrina ha rilevato, tuttavia, l'inadeguatezza dell'istituzione del Comitato delle regioni ad inserire tali enti in una reale prospettiva di integrazione europea, dati i limitati poteri di intervento a carattere meramente consultivo.

In merito: CALABRESE B., *Il Comitato delle Regioni della Comunità europea e la partecipazione delle Regioni al processo decisionale comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1996, p. 655 ss.; FALCONE V., *Il Comitato delle Regioni: esperienze e prospettive*, in D'ATENA A. (a cura di), *L'Europa delle autonomie. Le Regioni e l'Unione europea*, Milano, 2003, p. 247 ss.

³⁴⁸ Su tale tematica, *amplius*: PINELLI C., *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, in *Le modifiche del Titolo V, della parte seconda della Costituzione*, *Foro Italiano*, n. 5/2004, p. 194 ss.; TORCHIA L., *I limiti derivanti dall'ordinamento comunitario nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1209; CARAVITA B., *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, Regioni e autonomie tra Repubblica E Unione europea*, Torino, 2002, . 115 ss.; BIFULCO R., *Le Regioni*, Bologna, 2004, p. 94 ss.; PINELLI C., *I rapporti internazionali ed europei delle Regioni nella prospettiva di un costituzionalismo a più livelli*, in AA.VV., *Studi in onore di Giorgio Berti, III*, Napoli, 2005, p. 1813 ss.

³⁴⁹ In proposito, MANGIAMIELI S., *La riforma del regionalismo italiano*, Torino, 2002, p. 188 ss. ha osservato come le Regioni siano state portatrici di istanze, a volte differenti, rispetto a quelle dello Stato, nella prospettiva dell'U.E.

Rispetto alle politiche agevolative, il problema è stato, in tal modo, duplice, poiché si è posta l'esigenza di rispettare le norme del diritto della concorrenza (art. 117, co. 2, Cost.); salvaguardando, nel contempo, gli interessi economici regionali.

È evidente, infatti, che, se da un lato, le politiche ausiliative, condotte a livello territoriale, sono in condizione di distorcere, anche solo potenzialmente, la concorrenza; dall'altro, esse risultano essenziali nell'ambito delle strategie allocative e programmatiche autosufficienti regionali.

Ne è derivata, pertanto, l'esigenza di estendere il controllo comunitario sugli aiuti, anche alle Regioni, posto che le forme di sostegno da esse concesse non divergono, qualitativamente, da quelle predisposte dagli altri enti pubblici.

Invero, la Corte di Giustizia ha osservato come l'autonomia legislativa attribuita a tali soggetti, ma anche agli Stati federati, ai *Land* ed alle *Comunidad autonome*, renda indispensabile l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, alle "collettività territoriali"³⁵⁰, sempre più esposte alle eventuali censure, della Commissione, circa la valutazione della compatibilità delle misure di sussidio economico da essi predisposte.³⁵¹ A ciò si associno le problematiche connesse alla legittimazione regionale ad

³⁵⁰ Sull'assetto delle autonomie territoriali in alcuni dei principali Paesi europei, PATRONI GRIFFI A.- IANNELLO C., *Rassegna sull'ordinamento territoriale in Francia, Germania, Spagna e Regno Unito*, in *Europa e Mezzogiorno*, n. 44/2001, p. 115 ss.; più specificamente, per una valutazione circa l'impatto che gli aiuti pubblici hanno prodotto nei diversi Paesi U.E., si segnala: MARIANI M., *Analisi comparata sugli effetti degli aiuti comunitari tra le diverse realtà dell'Unione Europea*, Cacucci, Bari, 2006.

³⁵¹ In proposito: Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1984, causa 130/83, in *Racc.* p. 2849; 27 marzo 1984, causa 169/82, *Racc.* p. 1603; 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Racc.* p. 4013.

In dottrina, sulle questioni relative al ruolo delle regioni e alla loro legittimazione ad agire a tutela degli interessi territoriali, *ex multis*: GIZZI E., *L'art. 93 del Trattato di Roma. Il regime della concorrenza e il divieto di aiuti. Problemi relativi alla legislazione regionale*, in *Quaderni Regionali*, 1987, p. 517 ss.; PALMIERI G., *Il sistema costituzionale delle competenze regionali al vaglio dei poteri della Comunità Economica europea*, in *Quaderni regionali*, 1991, p. 208 ss.

agire, autonomamente, dinanzi alla Corte di Giustizia, in qualità di soggetti titolari di diritti propri, di derivazione costituzionale.³⁵²

Per tali motivi, l'incidenza delle politiche regionali sul diritto intracomunitario della concorrenza ha assunto rilievo crescente, sul versante della responsabilità della Regione, in termini giuridici e politici.

Rispetto agli incentivi “della Regione”, ulteriori implicazioni conseguono all'eventualità in cui i progetti relativi agli aiuti di Stato non coinvolgano, unicamente, lo Stato, quanto, piuttosto, esclusivamente, la Regione, anche circa le responsabilità legate all'ordinamento comunitario.³⁵³

Le Regioni potrebbero, infatti, perseguire strategie politiche disgiunte da quelle del proprio Stato di appartenenza, rapportandosi con gli organi comunitari, senza alcuna intermediazione di quest'ultimo, in ragione del principio di coesione economica e sociale, che affida agli enti territoriali compiti di sviluppo locale, in cooperazione con tutti i livelli di governo.³⁵⁴ Tale aspetto assume grande rilevanza, sebbene, su di un piano prevalentemente teorico, dato che le carenze programmatiche e la scarsa capacità di spesa delle amministrazioni pubbliche, nella gestione delle

³⁵² Per ciò che attiene alla giurisprudenza comunitaria più recente, si rinvia a: Tribunale di I Grado, sentenza 23 ottobre 2002, cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99, Racc. p. II-4219.

In dottrina, specificamente con riferimento alla possibilità del ricorso governativo innanzi alla Corte di Giustizia su richiesta delle Regioni, sancita dalla legge 5 giugno 2003, n. 131 recante “*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*”, *ex multis*, si rinvia a: CIAURRO L., *Sub art. 5. Attuazione dell'art. 117, quinto comma della Costituzione sulla partecipazione delle Regioni in materia comunitaria*, in CITTADINO C. (coord.), *Il nuovo ordinamento della Repubblica*, Commento alla L. 5 giugno 2003, n. 131, 2003, p. 98 ss.; CARTABIA M., *Sub art. 5, c. 2*, in CAVALIERI P.-LAMARQUE E. (a cura di), *L'attuazione del nuovo Titolo V, Parte seconda, della Costituzione. Commento alla Legge “La Loggia” (Legge 5 giugno 2003, n. 131)*, Torino, 2004, p. 129 ss.

³⁵³ In proposito, la Corte di Giustizia ha sempre ritenuto lo Stato suo interlocutore esclusivo, negando alle collettività locali qualunque forma di equiparazione all'ente dotato di sovranità e, dunque, di soggettività internazionale.

Cfr. in proposito: SALVATORE V., *Regioni e Corte di giustizia: cercasi un ruolo disperatamente*, *Appunti in tema di locus standi*, in *Diritto Pubblico Comparato Europeo*, 1999, p. 64 ss.

³⁵⁴ LA PERGOLA A., *L'integrazione europea fra il mercato comune ed un moderno tipo di confederazione. Osservazioni di un costituzionalista.*, in AA.VV., *Le prospettive dell'Unione europea e la Costituzione*, 1998, p. 12.

risorse comunitarie, hanno ridotto, enormemente, l'efficacia del menzionato principio.³⁵⁵

A ciò si aggiunga che le azioni di riequilibrio territoriale non possono prescindere dal loro coordinamento con la disciplina sugli aiuti di Stato, in particolare, con riferimento agli aiuti regionali.

Le azioni di politica economica, in favore delle aree in ritardo di sviluppo, pertanto, devono tenere conto dei vincoli e degli orientamenti comunitari che contrastano le dinamiche anticoncorrenziali, in favore di una crescita integrata di aree e settori produttivi.

La riforma del Titolo V, del resto, ha consacrato il principio della tutela della concorrenza, all'art. 117 Cost., consolidando l'orientamento normativo palesatosi con la c.d. "Riforma Bassanini" e con i suoi decreti di attuazione³⁵⁶.

In particolare, il D.lgs. 123/98 ha razionalizzato i procedimenti in materia di incentivi economici, delineando oltre che le forme degli aiuti, anche le configurazioni procedurali.³⁵⁷

Tali disposizioni normative, tuttavia, soffrono di un vizio d'origine dato dalla scarsa attenzione riservata al rilancio della cultura del mercato, la quale viene affidata, quasi "incidentalmente", agli enti regionali

Si viene così a creare un ordine giuridico che, se, da un lato, delega al livello territoriale la gestione delle regole del mercato comune, dall'altro,

³⁵⁵ In tal senso VITALE G., *Quale ruolo per la politica comunitaria di coesione economica e sociale?*, in SAPIENZA R. (a cura di), *Politica comunitaria di coesione economica e sociale e programmazione economica regionale*, Milano, 2003, p. 16.

³⁵⁶ Su tale fonte normativa, si rinvia a: FALCON G. (a cura di), CAMMELLI M.-MWERLONI F.- PASTORI G.- TORCHIA L. (con la collaborazione di), *Lo Stato autonomista. Funzioni statali, regionali e locali nel decreto legislativo n. 112 del 1998 di attuazione della legge Bassanini n. 59 del 1997*, Bologna, 1998, p. 60 ss.

³⁵⁷ Attualmente vi sono, pertanto, aiuti erogati con procedura automatica, in carenza di istruttoria; aiuti erogati con procedura valutativa dei progetti imprenditoriali da finanziare; e aiuti concessi in via negoziale, attraverso strumenti di programmazione negoziata.

In proposito, *amplius*: MANZELLA G.P., *IL decreto legislativo n.123/98 nel contesto delle modifiche alla legislazione di ausilio all'iniziativa economica*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, 1998, p. 887 ss.; ARSI' M., *L'avvio del decentramento degli incentivi alle imprese*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2000, p. 301 ss.; ID., *Incentivi alle imprese tra decentramento amministrativo e programmazione 2000-2006*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, 2002, p. 503.

non dota tali soggetti di margini d'intervento internazionali adeguati alle pressioni esercitate dal processo di globalizzazione

D'altra parte, le forme del decentramento economico costituiscono la conseguenza necessitata dell'evoluzione del processo di federalizzazione,³⁵⁸ che implica, tra l'altro, la devoluzione delle competenze al livello di governo più vicino ai cittadini e, dunque, alle istanze di sviluppo economico locale sostenute dai soggetti del pluralismo economico e sociale, per il tramite di procedure concertate, nello svolgimento dell'attività di programmazione.

La competenza decentrata in materia di aiuti pubblici costituisce, pertanto, la naturale evoluzione del regionalismo rafforzato, che consente di collocare, sistematicamente, tale disciplina su più livelli di *governance*, data la trasversalità della disciplina *de qua*.

In buona sostanza, infatti, non esiste alcuna attribuzione costituzionale espressa in favore delle Regioni, in materia di aiuti pubblici, costituendo quest'ultima uno strumento generale dell'azione politica regionale, più che una "materia" in senso proprio.

Ne deriva che l'esistenza di un governo "multilivello" degli aiuti, degradato, via via, sui vari piani istituzionali non comprime l'ampiezza del principio del mercato aperto e concorrenziale, la cui tutela trascende i confini nazionali.

Da un lato, esiste, dunque, un vincolo che obbliga lo Stato e le Regioni al rispetto degli obblighi comunitari; dall'altro, queste ultime sono soggette alle ulteriori regolazioni delle relazioni Stato- autonomie territoriali rientranti nella disciplina di cui all'art. 117, co. 3, Cost., che individua tra le materia di competenza concorrente, anche, quella dei rapporti con l'Unione europea delle Regioni.

Ne discende che la politica degli aiuti risulti idonea a comprimere il potere legislativo, tanto a livello statale, quanto regionale, poste le

³⁵⁸ In proposito si rimanda a BONELLI E., *Funzione amministrativa e sistema autonomistico dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*, in Trib. Amm. Reg., 2002, p. 495 ss.

responsabilità affidate a queste ultime circa la tutela del mercato aperto e concorrenziale.³⁵⁹

Da un punto di vista sostanziale, ad esempio, le Regioni sono vincolate alla notifica preventiva per quanto concerne la predisposizione di programmi generali di aiuti, e al relativo obbligo di *stand still*.

In tal senso, la responsabilità dell'ente locale è ampia, pressoché quanto quella statale, in quanto esso è in condizione di coinvolgere i diritti dei terzi, nel caso di eventuale inadempimento.

È chiaro, infatti, che le Regioni potrebbero assumere posizioni conflittuali, nei rapporti con l'Unione europea, ritenendosi legittimate a rapportarsi con essa autonomamente; senza considerare che lo Stato mantiene la responsabilità nel caso di violazione dell'art. 88 TCE.

Rischio, quest'ultimo, aggravato dall'abrogazione degli artt. 124 e 125 Cost., che ha sottratto, al Commissario del Governo, il controllo degli atti amministrativi, frequentemente utilizzati per la promozione di progetti di sostegno economico alle imprese.

In tal senso, sarebbe, pertanto, auspicabile la istituzione di forme di raccordo e di cooperazione tra Stato e Regioni; e tra Regioni, che abbiano come obiettivo lo scambio informativo; ciò tanto per evitare di incorrere in responsabilità in sede comunitaria; quanto per recuperare la natura negoziale e collaborativa dei rapporti tra i diversi livelli di governo nazionali in materia di aiuti pubblici.

D'altra parte, è la stessa Unione europea che sta progressivamente attribuendo agli enti decentrati compiti di programmazione/attuazione, in materia di coesione economica e sociale.

Tale competenza, probabilmente, dovrà essere ulteriormente riempita di contenuti dalle Regioni stesse, in quanto "soggetti comunitari" che collaborano alla costituzione di uno spazio economico aperto e

³⁵⁹ GRECO G., *Stato e Regioni nel quadro della partecipazione italiana al sistema comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2000, p. 297.

concorrenziale, anche, in funzione di una “*azione di solidarietà e garanzia di uno sviluppo territorialmente equilibrato*”.³⁶⁰

Ne discenderebbe, infatti, non solo l’attitudine a rapportarsi con il livello comunitario, in quanto portatrici di esperienze e strategie di sviluppo economico adeguate alle realtà di riferimento; ma, soprattutto, la possibilità di rivendicare, anche nei confronti del “centro”, elementi di differenziazione e di autonomia, più significativi, nei settori di competenza residuale, cui può essere accostata la tutela dell’interesse unitario.

E, d’altra parte, l’ente territoriale, in tal modo, sarebbe in grado di far valere le sue specificità, senza allontanarsi dai principi della leale collaborazione e dell’unità economica e sociale.³⁶¹

6. Autonomie territoriali e divieto di aiuti fiscali

Riconducendo, brevemente, il discorso, al livello di governo nazionale, deve, indubbiamente, menzionarsi il potere attribuito ai singoli Stati membri, di intervenire nell’economia, attraverso piani di potenziamento del tessuto produttivo; e di riduzione del *gap* di sviluppo, tra le varie parti del territorio domestico.

Laddove, infatti, essi adottino misure di politica fiscale, sociale ed economica, aventi portata generale, anche se suscettibili di procurare un vantaggio concorrenziale alle imprese, queste non rientrano nel campo di applicazione del divieto di aiuti di Stato.³⁶²

Si tratta, infatti, di aiuti non selettivi e, pertanto, non discriminatori.

D’altra parte, la Commissione, nella Comunicazione “*Modifica al metodo di applicazione dell’art. 87, par. 3, lett. a) e c)*” ha ammesso la

³⁶⁰ Così CLARONI A., *Le politiche di sviluppo territoriale e la coesione economica e sociale*, Rivista Giuridica del Mezzogiorno, 2000, p. 1388 ss.

³⁶¹ Così LUCARELLI A., *Regioni ed Unione europea nel nuovo assetto costituzionale: un difficile equilibrio tra sviluppo economico ed unità della dimensione sociale*, in CHIEFFI L.-CLEMENTE DI SAN LUCA G. (a cura di), *Regioni e dinamiche di integrazione europea*, Torino, 2003, p.11.

In proposito, *amplius*, anche: LUCHENA G., *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Cacucci, Bari, 2006, p. 242.

³⁶² Cfr. XXVI *Relazione annuale sulla concorrenza* del 1996, p. 84.

possibilità di ritenere compatibili con il mercato comune, ad esempio, “..*gli aiuti concessi alle imprese, destinati a compensare in parte i costi supplementari di trasporto...*” a condizione che i benefici siano riconosciuti “*in funzione della salvaguardia dell’interesse comune*” e vengano rispettate talune condizioni.

Tali ammissioni acquistano particolare rilevanza, con riferimento allo sviluppo delle regioni insulari del nostro Paese, rispetto alle cui imprese, evidentemente, possono ipotizzarsi esenzioni ed agevolazioni concretizzabili, addirittura, in aiuti al funzionamento, giustificabili in vista di una più pregnante esigenza di integrazione economica generale della Comunità.

Potrebbero, inoltre, istituirsi, nelle menzionate regioni, delle “*zone franche*” o “*zone d’impresa*”, caratterizzate dalla riduzione della pressione fiscale, a favore delle attività produttive ivi ubicate.

In una direzione simile, si è orientata, del resto, la stessa Commissione, la quale, ipotizzando la creazione di “*zone periferiche di libero scambio*”, ha espresso la volontà di predisporre progetti pilota, relativi alla riduzione dell’IVA, in settori a grande intensità di manodopera.

Ciò, tuttavia, se da un lato, garantirebbe l’affluenza di capitali stranieri, dall’altro, non potrebbe essere esteso all’intero territorio delle regioni interessate, per il cui sviluppo, si potrebbe, piuttosto intervenire, attraverso misure fiscali, affiancate da provvedimenti volti alla semplificazione degli oneri formali in materia fiscale, la cui complessità rappresenta un indubbio deterrente alla espansione aziendale.

D’altra parte, le regioni insulari italiane, in quanto dotate di statuti speciali, adottati con legge costituzionale, beneficiano, da sempre, di un elevato livello di autonomia finanziaria, che ben giustifica l’introduzione di misure di “*fiscalità di vantaggio*”, ammissibili “*purché trovino riscontro in un tipo di esenzione delle leggi statali e rispondano ad un interesse regionale*” (Corte di Giustizia, sentenza n. 58 del 1957) e tengano conto dei

limiti imposti dalle norme sopranazionali.³⁶³ Come si è già avuto modo di accennare, nelle pagine precedenti, sia in ambito comunitario, sia nazionale, si è registrata una costante devoluzione di poteri alle Regioni ed agli enti locali, sulla base del principio di sussidiarietà, attribuendo a tali livelli di governo la missione principale di promuovere lo sviluppo territoriale, a fronte di un intervento statale, per finalità perequative, limitato a poche materie.

In ambito nazionale, alla prevalente “*inattuazione normativa*” dell’art. 119 Cost. - il quale, come noto, anche nel testo attualmente in vigore, quale risultante dalla novella operata dalla l. cost. n. 3/2001, descrive l’architettura fondamentale delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo in cui si ripartisce l’ordinamento repubblicano (ovvero Stato, Regioni ed Enti locali) - fa da contraltare una ormai nutrita elaborazione giurisprudenziale.

In particolare, è stata la Corte Costituzionale ad addossarsi (giocoforza) il gravoso onere di supplire alla “*latitanza*” del legislatore³⁶⁴.

³⁶³ *Ex multis*, tale orientamento è ascrivibile alle sentenze 13 aprile 2000, cause riunite C- 15/98 e C- 105/99, cit.; e 16 maggio 2002, causa C-282/00, cit..

³⁶⁴ Una latitanza, per così dire, “duplice”, in quanto ascrivibile, in parte, allo stesso legislatore (costituzionale) del 2001, che non prevede alcuna disposizione di natura transitoria (neppure) per regolare il passaggio dal vecchio al nuovo modello di finanziamento delle funzioni pubbliche; in parte, al legislatore successivo, il quale, anche per ragioni tecniche, ma soprattutto per motivi di convenienza politica, si è quasi completamente disinteressato dell’attuazione c.d. federalismo fiscale (e, più in generale, dell’intera riforma).

Con la sentenza 320/2004, la Corte ha, pertanto, censurato la previsione di fondi statali vincolati, finalizzati all’erogazione di aiuti alle imprese, nell’ambito di materie di competenza regionale (nella specie si trattava di incentivi alla promozione di servizi di asilo nido e di “micro-nidi” in ambito aziendale). È stata, infatti, rigettata la tesi del Governo, che aveva sostenuto la sostanziale “neutralità” di siffatti interventi finanziari, rispetto all’autonomia di entrata e di spesa delle Regioni, attesi, da un lato, il loro carattere aggiuntivo - integrativo rispetto alle ulteriori risorse (eventualmente) stanziare per le medesime finalità a livello regionale, e, dall’altro, la loro destinazione diretta ad appannaggio di soggetti privati, senza alcun “transito” attraverso i bilanci regionali. Secondo la Corte, viceversa, “*il tipo di ripartizione delle materie fra Stato e Regioni di cui all’art. 117 Cost. vieta comunque che in una materia di competenza legislativa regionale, in linea generale, si prevedano interventi finanziari statali seppur destinati a soggetti privati, poiché ciò equivarrebbe a riconoscere allo Stato potestà legislative e amministrative sganciate dal sistema costituzionale di riparto delle rispettive competenze*”. La logica è la stessa che emerge da precedenti pronunce, tuttavia estesa dall’area delle relazioni finanziarie interne al settore pubblico all’area delle relazioni finanziarie fra quest’ultimo ed il settore privato.

La Corte, infatti, verifica l’insussistenza di un titolo di competenza statale esclusiva e ne trae le conseguenze sul piano finanziario.

In particolare, mentre ovviamente non viene operato alcun riferimento all'art. 119, comma 5, Cost. (che, come si è ricordato, disciplina esclusivamente l'erogazione, da parte dello Stato, di risorse aggiuntive e di interventi speciali nei confronti di Regioni ed Enti locali), viene decisamente negata la possibilità di ricondurre l'intervento statale alla tutela della concorrenza, neppure interpretandola nella *lata* accezione "dinamica" accolta dalla giurisprudenza costituzionale a partire dalla nota sentenza n. 14/2004.

La Corte mostra così una certa consapevolezza in merito agli evidenti rischi di "annacquamento" dell'autonomia finanziaria regionale e locale, a fronte di una eccessiva "dilatazione" delle materie trasversali.

Sotto questo profilo, risulta particolarmente significativo il passaggio della sentenza in commento nel quale la Corte, dopo aver ricordato che "*la definizione dell'ampiezza della finanza regionale, in conformità al nuovo Titolo V, deve essere ancora operata*", rileva che essa "*dovrà necessariamente riferirsi alla effettiva capacità delle Regioni di <<finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite>> (art. 119, quarto comma, Cost.)*", e che "in questa valutazione occorrerà considerare che le funzioni attribuite alle Regioni ricomprendono pure la possibile erogazione di contributi finanziari a soggetti privati, dal momento che in numerose materie di competenza regionale le politiche pubbliche consistono appunto nella determinazione di incentivi economici ai diversi soggetti che vi operano e nella disciplina delle modalità per la loro erogazione". Come dire che la valorizzazione della competenze esclusive statali (nel caso di specie, quella finalizzata alla promozione e/o al mantenimento di assetto concorrenziali) non può condurre all'azzeramento delle prerogative degli enti territoriali.

Per contro, sul versante (che si è sopra definito) delle opportunità, occorre valutare il peso dell'affermazione secondo cui "*è del tutto estranea al secondo comma dell'art. 117 Cost. la trasformazione (...) del potere statale di predeterminazione normativa dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (...) in una loro diretta "realizzazione" da parte dello Stato, a correzione di ipotetiche <<discipline sbilanciate>> poste in essere dalle singole Regioni*". Secondo la Consulta, "*ai sensi del nuovo Titolo V della seconda parte della Costituzione, lo Stato dispone di altri strumenti per garantire un uso corretto dei poteri regionali: a tal fine rilevano, in particolare, proprio la eventuale predeterminazione normativa da parte dello Stato dei livelli essenziali delle prestazioni (...), nonché l'attribuzione al Governo, ai sensi del secondo comma dell'art. 120 Cost., del potere di intervenire in via sostitutiva*". Ciò sembrerebbe precludere la possibilità di ricorrere a trasferimenti statali condizionati per garantire quei livelli essenziali che lo Stato medesimo dovesse definire collocandoli al di sopra del "contenuto minimo" ed il cui finanziamento resterebbe (almeno in prima battuta e salvo il ripiano degli eventuali, probabili disavanzi) a carico dei bilanci regionali (e locali). In ogni caso, emerge nuovamente la rilevanza dell'attività di ridefinizione delle materie di competenza, rispettivamente, statale e regionale (anche) rispetto alla "ristrutturazione" delle correlate competenze finanziarie. Ciò è confermato dall'analisi delle successive pronunce della Consulta.

Nella maggior parte dei casi la Corte, sulla base di un'interpretazione sistematica del nuovo art. 117 Cost., ha negato che la previsione di fondi statali vincolati fosse ammissibile in quanto riconducibile ad un'ipotesi di competenza statale (esclusiva)³⁶⁴.

Più rare e non sempre convincenti le sentenze, per così dire, "di segno contrario".

In proposito, giova richiamare la sentenza n. 255/2004, con la quale sono state dichiarate infondate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti di alcune norme statali relative alla gestione del fondo unico per lo spettacolo.

La Corte, pur riconoscendo che "il sostegno finanziario degli spettacoli è ormai riconducibile ad una materia di cui al terzo comma dell'art. 117 Cost.", esclude (in difformità rispetto all'orientamento sopra illustrato) che ne derivi l'automatica sopravvenuta incostituzionalità della legislazione statale vigente in materia.

Ciò sulla base del principio di continuità dell'ordinamento, da essa più volte richiamato anche dopo la riforma costituzionale del 2001 e sulla cui portata nella materia *de quo* si tornerà più avanti.

Merita, altresì, di essere ricordata la sentenza n. 307/2004, già oggetto di considerazioni critiche da parte di A. PACE nel suo scritto *I progetti «PC ai giovani» e «PC alle famiglie»: esercizio di potestà legislativa esclusiva statale o violazione della potestà regionale residuale?*, pubblicato in www.associazionedeicostituzionalisti.it.

La Corte, in quest'occasione, rigetta i rilievi di incostituzionalità delle norme statali istitutive di un fondo speciale iscritto nel bilancio dello Stato, denominato (appunto) <<PC ai giovani>> e destinato a finanziare progetti per incentivare l'acquisizione e l'utilizzo degli strumenti informatici da parte delle nuove generazioni.

Essa, da un parte, sostiene trattarsi di un intervento non invasivo di competenze legislative regionali, in quanto “non accompagnato da alcuna disciplina sostanziale riconducibile a specifiche materie”, e, dall'altra, non ravvisa alcuna lesione dell'autonomia finanziaria regionale, essendo esclusa qualsiasi riduzione della ordinaria provvista finanziaria destinata alle Regioni.

Si tratta anche in tal caso di conclusioni non del tutto condivisibili. Sotto il primo profilo, la sentenza trascura la portata della clausola di residualità di cui all'art. 117, comma 4, Cost.. Sotto il secondo profilo, essa contraddice i precedenti richiamati nei precedenti paragrafi, ammettendo il ricorso a finanziamenti di scopo per finalità non riconducibili a funzioni di esclusiva spettanza statale. Pur trattandosi di pronunce piuttosto isolate, esse testimoniano efficacemente l'esistenza di un pericoloso circolo vizioso.

Da una parte, certamente la mancata implementazione del federalismo fiscale rende precario il nuovo assetto delle competenze normative (lo notava la stessa Consulta già nella richiamata sentenza n. 370/2003, rilevando come “*l'attuazione dell'art. 119 Cost. sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni (...)*”).

Dall'altra parte ed allo stesso tempo, l'incertezza del riparto delle competenze “sostanziali” (imputabile tanto alla problematica delimitazione delle competenze esclusive trasversali dello Stato, quanto al difficile inquadramento della competenza esclusivo-residuale delle Regioni, quanto ancora alle frequenti sovrapposizioni ed interferenze fra le materie attribuite ai due livelli di governo) ostacola la definizione di meccanismi finanziari coerenti e compatibili con il nuovo quadro costituzionale.

L'impatto della giurisprudenza costituzionale qui succintamente esaminata è stato talvolta tutt'altro che indolore. Essa ha, infatti, smantellato “in un sol colpo” meccanismi di trasferimento di risorse finanziarie dal centro alla periferia rispondenti a schemi tuttora (malgrado l'ormai non più recentissima revisione costituzionale) molto consolidati. Peraltro, per non cagionare “traumi” eccessivi, la Corte ha frequentemente limitato l'efficacia retroattiva tipica delle proprie sentenze di accoglimento, adottando numerose pronunce di “incostituzionalità differita”, il più delle volte rilevando esigenze di continuità dei finanziamenti connessi a servizi pubblici primari. In conclusione, pare opportuno rimarcare una duplice “emergenza”. Da un lato, è sempre più urgente provvedere quanto prima alla definizione di una esaustiva normativa di attuazione della riforma costituzionale del 2001, sia per quanto concerne l'assetto dei poteri normativi ed amministrativi, sia riguardo agli aspetti finanziari. In proposito, è ormai evidente l'impossibilità di delegare tutto alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che pure rappresenta un formidabile punto di riferimento ed un'ottima base di partenza. D'altra parte, è necessario che la riforma costituzionale oggi all'esame del Parlamento non diventi un nuovo fattore di complicazione e non comporti un ulteriore allungamento della fase di transizione. Dall'altro lato, occorre evitare di continuare ad operare come se la Costituzione non fosse cambiata. Ciò, quanto all'oggetto del presente lavoro, significa che nelle (poche) materie che spettano con sicurezza alle Regioni (e almeno in quelle su cui si è pronunciata la Consulta) le regole di finanziamento devono essere in sintonia con la nuova cornice istituzionale. Si tratta - è giusto sottolinearlo - di un passo che richiede un forte cambiamento nella cultura amministrativa, tanto a livello centrale (leggasi disponibilità a cedere potere) quanto a livello regionale e locale (leggasi disponibilità ad assumere maggiori responsabilità).

sempre più urgente provvedere quanto prima alla definizione di una esaustiva normativa di attuazione della riforma costituzionale del 2001, sia per quanto concerne

In ambito comunitario, nel rispetto dei limiti imposti dall'art. 87 TCE, anche le regioni a statuto ordinario, sono in condizione di introdurre, con leggi proprie, misure di fiscalità di vantaggio finalizzate al sostegno delle imprese domestiche, oltre che di quelle estere, al fine di attrarre nuovi capitali, atti a potenziare i livelli occupazionali e rafforzare la base imponibile del gettito locale.

Ne deriva che lo sviluppo economico delle regioni e degli enti locali è affidato, in via principale, alle competenze regionali e solo in via sussidiaria alla volontà statale.

D'altra parte, anche l'obiezione secondo la quale gli enti territoriali non sono responsabili, rispetto agli obblighi internazionali assunti dallo Stato, cade laddove si consideri che la legge 9 marzo 1989, n. 86³⁶⁵, affida alle regioni specifici doveri in materia di adattamento e di esecuzione del diritto comunitario, estendendo anche ai rapporti esterni all'ambito territoriale nazionale, alcune loro competenze.

Le Regioni, sulla base del principio di sussidiarietà, sono, infatti, divenute responsabili, non solo, della gestione della spesa, ma, anche, del reperimento delle entrate finanziarie ad essa funzionali; mentre, lo Stato, anche in virtù del processo di integrazione comunitaria, ha visto ridimensionarsi il proprio ruolo, divenuto di sintesi degli interessi nazionali e di equilibrio tra le diversità territoriali, in un'ottica squisitamente solidaristica, per finalità perequative.

l'assetto dei poteri normativi ed amministrativi, sia riguardo agli aspetti finanziari. In proposito, è ormai evidente, infatti, l'impossibilità di delegare tutto alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che pure rappresenta un formidabile punto di riferimento ed un ottima base di partenza.

³⁶⁵ Tale legge è stata successivamente riformata dal dettato normativo della legge n. 128 del 1998 e n. 25 del 1999.

Sulla partecipazione regionale al processo decisionale comunitario, si veda: ARRIGO G., *Osservazioni sulla riforma del Titolo V della Costituzione. Il lavoro tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Rivista Bimestrale di Diritto Pubblico*, 2002, p. 103; FALCON G., *La cittadinanza europea della Regione*, in *Le Regioni*, n. 2/2001, p. 16; PINELLI C., *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, in *Foro Italiano*, 2001, p. 194.

6.1 La potestà tributaria della Regione siciliana tra regionalismo, federalismo e limiti comunitari

Come precedentemente evidenziato, il ruolo degli enti territoriali è risultato enormemente accresciuto, in virtù del processo di devoluzione, in ambito nazionale; e del processo di integrazione economica, sul versante comunitario.

Tale considerazione assume maggiore rilievo con riferimento alle regioni a statuto speciale e, segnatamente, alla Regione Sicilia³⁶⁶, in cui, l'insularità contribuisce ad accrescere gli elementi di differenziazione normativa.

Il sistema tributario siciliano rappresenta, del resto, un modello di federalismo fiscale *ante litteram*, in qualche misura precursore delle riforme al Titolo V, operate con la novella del 18 ottobre 2001, n. 3.³⁶⁷

L'esercizio della sovranità tributaria, si esprime, infatti, da un lato, attraverso la deliberazione di provvedimenti normativi istitutivi di tributi³⁶⁸; dall'altro, con l'introduzione di agevolazioni, anche nei confronti dei tributi disciplinati con legge nazionale, il cui gettito va alla Regionale Siciliana.³⁶⁹ L'attuale articolo 36 dello Statuto, tuttavia, non fa alcuna differenza tra tributi propri e tributi erariali e stabilisce, anzi, che entrambe le tipologie di debbano essere «*deliberate*» dalla Regione.

³⁶⁶ Sul tema, *ex multis*: PITRUZZELLA G., *C'è un futuro per la specialità della Regione Siciliana*, in *Le Regioni*, n. 3/2001, p. 499; LA ROSA L., *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in AA.VV., *La finanza pubblica in Sicilia*, 1982.

³⁶⁷ In proposito esiste un'ampia dottrina, *ex multis*, si segnala: FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)* in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2001, p. 1308. (all'atto della proposta istitutiva); CERIANI V., *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2002, p. 1685; DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, n. 4/2003, p. 522; VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali* in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2003, p. 1614; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2004, p. 1225.

³⁶⁸ L'art. 36 dello Statuto siciliano dispone espressamente che: "Al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione, amezzo di tributi deliberati dalla medesima".

³⁶⁹ Cfr. LA SCALA A.E., *Il divieto di aiuti di Stato...*, cit., p. 1503.

Le stesse norme di attuazione (articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074) fanno salvo il principio secondo il quale la Regione ha una competenza legislativa in materia di tributi erariali³⁷⁰; sebbene, in proposito, debba osservarsi che, mentre essa non si è mai avvalsa del potere di istituire nuovi tributi, ad eccezione della parabola rappresentata dal contestato e da più parti impugnato tributo sul tubo³⁷¹; ha, invece, frequentemente, introdotto agevolazioni fiscali sulle quali lo Stato non ha obiettato alcunché.

La Corte Costituzionale (sentenza 111/1999 e 138/1999), dal canto suo, ha riconfermato tale potestà legislativa, precisando, tuttavia, che i contorni di tale potestà risultano, tuttora, indefiniti e che non è possibile stabilire positivamente e preventivamente, alla luce della normativa vigente, i contenuti in cui tale potestà può estrinsecarsi.

La Corte ha rivendicato, in particolare, la facoltà di decidere, caso per caso, se una determinata legge regionale, che incida sui tributi erariali, ovviamente per la quota spettante alla Regione, esorbiti o meno dai limiti costituzionali dell'esercizio della relativa competenza legislativa riconosciuta alla Regione siciliana.

In ogni caso, se per un verso, stringenti limiti al potere di introdurre misure agevolative derivano dalla normativa comunitaria, di cui all'art. 87 TCE; di converso, l'insularità che caratterizza la Regione siciliana costituisce, un elemento utile a giustificare deroghe al menzionato divieto.

L'art. 158 del Trattato CE indica, infatti, chiaramente, tra i suoi obiettivi fondamentali quello della *Coesione economica e sociale*.

Obiettivo prioritario del legislatore comunitario, in particolare, è quello della promozione di uno *sviluppo armonioso* della Comunità, da

³⁷⁰ L'art. 6, co. 1 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, recante norme di attuazione dello Statuto regionale recita: “*Salvo quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione*”.

³⁷¹ In proposito: ALFANO R., *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: aspetti interni e comunitari* in *Innovazione e Diritto*, n. 2/ 2004, in www.innovazionediritto.unina.it; ID., *Ancora sul tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: brevi considerazioni sulle Conclusioni dell'Avvocato generale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

perseguirsi riducendo il divario tra i livello di sviluppo delle *regioni meno favorite e insulari*. L'insularità, di per sé, è, quindi, considerata come un fattore che può incidere, negativamente, sullo sviluppo economico e sociale delle aree che ne sono caratterizzate.

Anche la nuova Costituzione Europea riprende i medesimi concetti all'art. III-116, sancendo l'intento dell'Unione di sviluppare e proseguire la propria azione *intesa a realizzare il rafforzamento della coesione economica sociale e territoriale*, rivolgendo una particolare attenzione alle zone che presentano “*gravi e permanenti svantaggi naturali o demografici*”, tra cui, appunto, le regioni insulari.

Se è quindi legittimo affermare che il potere tributario regionale sia soggetto alla disciplina della concorrenza, secondo i principi comunitari e nazionali e al conseguente divieto degli aiuti di Stato, di fatto, lo svolgimento di tale potere è influenzato dalle politiche di intervento dello Stato, dirette a garantire il perseguimento di finalità pubbliche essenziali, che postulano una “*normativa di favore*” nei confronti delle imprese ubicate nei menzionati territori.

De jure condito, la potestà tributaria regionale siciliana si è risolta, principalmente, nel potere di introdurre agevolazioni fiscali³⁷².

Da un lato, infatti, il menzionato art. 36 dello Statuto le attribuisce, almeno potenzialmente, ampi spazi di manovra tributaria in tema di concessione di incentivi alle imprese; dall'altro, tale facoltà le è stata riconosciuta dalla stessa Corte Costituzionale, a condizione che essi siano concessi per finalità di politica regionale.³⁷³

Ne è derivata un'ampia produzione normativa, che ha interessato, principalmente, l'*Irap* e le imposta di registro e ipotecarie; ma che si è espressa, altresì, nella istituzione del “Centro euro-mediterraneo di servizi finanziari ed assicurativi”, finalizzato a “*promuovere lo sviluppo delle attività finanziarie dei Paesi terzi che hanno sottoscritto la Dichiarazione di*

³⁷² Così LA SCALA A.E. op. cit., p. 1523

³⁷³ Cfr. Corte Costituzionale, sentenze 13 aprile 1957, n. 58, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1957, p. 679 ss. ; e 8 luglio 1957, n. 116, *ibidem*, p. 1055 ss.

Barcellona del 27-28 novembre 1995, relativa al partenariato euro-mediterraneo”.

In primis, l’art. 7, della legge regionale n. 2, del 26 marzo 2002, in attuazione dell’art. 24, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell’*Irap*, da un lato, ha aumentato l’aliquota per le banche; gli enti e le società finanziarie ed assicurativi ³⁷⁴; dall’altro, l’ha ridotta ³⁷⁵ alle PMI operanti nel territorio della Sicilia, nei settori del commercio, dell’artigianato, del turismo e dei servizi, nonché per le cooperative.

L’art. 60, della citata legge, ha, poi, introdotto agevolazioni fiscali in materia di pagamento di imposte di registro e ipotecarie, per atti quali la compravendita, la permuta, la concessione ed il trasferimento dei diritti dell’enfiteuta, dell’usufruttuario e del nudo proprietario, nonché l’esenzione dal pagamento delle imposte di bollo e catastali sui trasferimenti di terreni agricoli da chiunque effettuati, fino al 31 dicembre 2006.

Con l’art. 14 della legge finanziaria regionale per il 2004, è stata, inoltre, introdotta l’esenzione *Irap*, limitatamente alla quota di spettanza della regione, per i cinque periodi di imposta successivi a quello di inizio di attività, alle imprese operanti nel settore alberghiero, del turismo, dell’artigianato, dei beni culturali, dell’agro-alimentare e dell’informatica, che abbiano iniziato ad operare nel 2004, fissando la propria sede, legale, amministrativa e operativa nel territorio siciliano.

Esenzione estesa, dall’art. 15 della medesima legge, anche alle imprese già operanti in Sicilia, a prescindere dal tipo di attività esercitata, *“per la parte di base imponibile eccedente la media di quella dichiarata nel triennio 2001-2003, ad esclusione delle industrie chimiche e petrolchimiche”*.

La Finanziaria regionale 2004, all’art. 16, istituendo il menzionato Centro euro-mediterraneo di servizi, al co. 5, ha previsto l’accollo, a carico della Regione, dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche, dovuta per i redditi prodotti in Sicilia, nell’esercizio di attività all’interno del Centro,

³⁷⁴ Innalzandola precisamente al 5,25%.

³⁷⁵ Dello 0,25%.

considerando che il gettito di tale tributi, riscosso nel territorio domestico, è ad essa stessa destinato.

Tali disposizioni hanno cagionato numerose incertezze interpretative legate alla presunta violazione del principio di non discriminazione fiscale; alla difficoltà di stabilire il requisito territoriale; e all'eccessiva selettività nel riferimento ai settori agevolati.

Le norme regionali avrebbero maggiori potenzialità, ai fini della compatibilità con la normativa comunitaria, se l'attribuzione degli aiuti fosse condizionata alla effettiva creazione di nuovi posti di lavoro; e se si facesse espresso riferimento al requisito dell'insularità, come causa di sovraccosti per le imprese domestiche.

De jure condendo, è auspicabile un maggiore coordinamento tra la normativa vigente in materia di aiuti di Stato e quella inerente alla coesione economico-sociale dell'Unione europea, per evitare che sia rimessa alla sola prassi della Commissione, o al giudizio della giurisprudenza, la tutela di interessi regionali e comunitari preminenti³⁷⁶.

6.2 L'esperienza dei Paesi Baschi

Dalle considerazioni finora svolte è possibile dedurre che un tema di grande interesse, per le Regioni europee dotate di autonomia e di competenza in materia tributaria, si identifica nella possibilità o meno ad esse concessa, di adottare misure di carattere fiscale, in ambito regionale, nel rispetto dell'ordinamento costituzionale interno allo Stato di appartenenza; oltre che di quello comunitario.

In definitiva, l'essenza del problema è determinare se l'esercizio delle competenze normative che vantano gli enti rappresentativi delle autonomie territoriali e, concretamente, alcuni aspetti del loro regime fiscale, siano in condizione di produrre un risultato discriminatorio che sia rilevante nella prospettiva del diritto dell'Unione europea.

³⁷⁶ In proposito, cfr. PINELLI C., *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, cit.

In tal senso, appare emblematico il caso dei Paesi Baschi.³⁷⁷ I regimi fiscali che essi regolano, infatti, assumono rilievo, non solo, nella prospettiva basca e spagnola, ma, anche, in quella comunitaria³⁷⁸. La Costituzione spagnola, “*protegge e rispetta i diritti dei territori giurisdizionali*” e affida l’aggiornamento generale di detti regimi, al tanto alla Costituzione, quanto agli Statuti Autonomi.³⁷⁹

All’art. 156, co. 1, essa stabilisce, invero, che “*Le Comunità Autonome godranno di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l’esecuzione delle loro competenze con riguardo ai principi di coordinamento con la finanza statale e di solidarietà fra tutti gli spagnoli*”.³⁸⁰

Le Istituzioni competenti dei Territori Storici potranno, pertanto, mantenere, regolare e stabilire, all’interno del proprio territorio, il regime tributario; seguendo la struttura impositiva dello Stato.³⁸¹

Il *Concierto Economico*³⁸², che regola le relazioni finanziarie e tributarie di base tra territori forali dei Paesi Baschi e Stato spagnolo, infatti, se, da un lato, non manca di attribuire ai primi una competenza generale in materia fiscale; dall’altro, precisa che essi rispettano le convenzioni internazionali e la normativa comunitaria.

³⁷⁷ In proposito, *amplius*, BASTIDA F.J., *Il sistema finanziario regionale spagnolo*, in Affari Istituzionali, n. 5/2004, p. 143 ss.

³⁷⁸ Con specifico riferimento alle problematiche legate all’applicazione dell’art. 87 TCE, ai Territori Storici, si rinvia a: ORENA DOMINGUEZ A., *Ayudas de Estado y Pais Vasco*, in Innovazione e Diritto, n. 5/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

³⁷⁹ Cfr. Disposizione Addizionale Prima.

³⁸⁰ Essa, inoltre, “*protegge e rispetta i diritti storici dei territori giurisdizionali*”, aggiungendo in proposito che “*l’aggiornamento generale di detto regime giurisdizionale sarà portato a termine, nell’ambito della Costituzione e gli Statuti Autonomi*” (Disposizione Addizionale prima).

³⁸¹ L’art. 1 del Concerto Economico Basco dispone che: “*las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad*”.

³⁸² Il primo *Concierto Economico* risale al 1878. Abolito con il franchismo nel 1937, ad eccezione che per la provincia di Alava; è stato reintrodotta nel 1978, con la Costituzione spagnola. Per una dettagliata analisi storica delle vicende legate a tale Accordo, si rimanda a: AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA J.- ALONSO OLEA E.J., *Què ha sido y què es el Concierto economico (siglos XIX-XX)*, in *Forum Fiscal de gipuzka*, n. 3/1997, p. 101.

Ne deriva che essi non possano, comunque, intervenire in materia di dazi doganali e che allo Stato spagnolo sia riservata la competenza esclusiva in materia di tributi riscossi mediante monopoli fiscali; diritti di importazione ed i gravami all'importazione in materia di imposte speciali e IVA.³⁸³ La capacità normativa di detti Territori si esercita, quindi, nell'ambito della Costituzione e della Legge, benché i limiti definiti da questa siano, a volte, straordinariamente ampi ed implicino, in realtà, una delegificazione in materia tributaria, che è risultata possibile attraverso la citata Disposizione Addizionale Prima della Norma Fondamentale³⁸⁴.

La Corte di Giustizia ha avuto modo di intervenire, più volte, allo scopo di circoscrivere gli ambiti di autonomia finanziaria riconoscibili ai Paesi Baschi, in chiave comunitaria.

Il riferimento attiene, in special modo, a due pronunce che hanno fatto, in qualche modo, la “storia” dell'autonomia finanziaria basca.

- 1) Caso Paesi Baschi (Cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97).
Cancellazione dal Ruolo 16 febbraio 2000.

Si tratta di agevolazioni fiscali concesse esclusivamente alle imprese con domicilio fiscale nel Paese Basco.

Tali agevolazioni sono state concesse dai tre Territori Storici, sulla base della legge di concertazione economica del 1981, la quale riconosce loro ampia autonomia nella determinazione delle imposte dirette.

³⁸³ Tanto è imposto dall'art. 6, co. 1 del *Concierto* ed è confermato dall'art. 27, co. 2 e co. 4, del medesimo Accordo, quando, in materia di tributi “concertati” di competenza autonoma, dispone che l'imposta sul valore aggiunto e le imposte speciali, che pure sono tributi di competenza basca, si reggono sulla medesima disciplina sostanziale e formale, stabilita dallo Stato spagnolo.

³⁸⁴ Costituiscono, in particolare, *Tributos concertados de normativa autonoma*: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 7 ss.); l'imposta sul patrimonio (art.16); l'imposta sulle società (art. 17 ss.); l'imposta sulle successioni e donazioni (art. 26); le imposte dirette; l'IVA; le imposte speciali; le accise (art. 27, co.1-2); le imposte sui trasferimenti patrimoniali e gli atti giuridici (art. 27, co. 3); le tasse sul gioco (art. 33). Nell'ambito dei tributi concertati, del resto, si deve differenziare tra tributi per i quali si ha piena autonomia normativa basca, quali l'imposta sul reddito delle persone fisiche; l'imposta sulle società; sulle successioni; le imposte sui trasferimenti patrimoniali e gli atti giuridici; e tributi riscossi e disciplinati dai Paesi Baschi, nel quadro, però, delle norme sostanziali e formali fissate dallo Stato spagnolo, in ossequio all'art. 27 secondo cui, le imposte indirette si reggono sui medesimi principi di base, norme sostanziali, base imponibile, esenzioni, aliquote, deduzioni, stabiliti dallo Stato spagnolo.

Nelle conclusioni relative al caso «*de quo*», per verificare se una misura fiscale fosse da qualificare come aiuto di Stato, l'Avvocato Generale ha indicato i seguenti parametri atti a documentare la sussistenza della condizione della selettività:

- criterio del beneficiario dell'agevolazione: è necessario, cioè che a fruire concretamente dell'incentivo sia uno specifico settore, un'impresa determinata, o imprese situate in una determinata regione;

- criterio del carattere derogatorio della misura normativa rispetto al sistema fiscale generale.

Nel caso di specie, le Autorità spagnole hanno affermato che le regole di attribuzione di competenze in materia fiscale ai Paesi Baschi non sono diverse dalle regole che disciplinano la ripartizione di competenze tra autorità fiscali sovrane di due Stati membri dell'Unione europea³⁸⁵.

In tal senso- è stato dichiarato – che le divergenze tra sistemi fiscali non sarebbero, di per sé, in grado di configurare un aiuto di Stato; viceversa, l'unico rimedio alle distorsioni causate al mercato, sarebbe l'adozione di misure di armonizzazione delle legislazioni nazionali.

Pertanto, considerare la ripartizione delle competenze in materia fiscale tra lo Stato e i Paesi Baschi, come contraria alle disposizioni del Trattato in materia di aiuti, equivarrebbe ad emettere un giudizio di valore sulla struttura costituzionale dello Stato spagnolo.

L'Avvocato Generale ha ritenuto che la natura e l'economia del sistema, le quali, certamente, possono motivare un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generalmente applicata, non vanno riferite ad elementi formali, quali il grado di autonomia dell'ente territoriale in questione ,(o le norme costituzionali o legislative che regolano il riparto di competenze all'interno dello Stato), bensì, alla sussistenza di una situazione di fatto differente che giustifica una deviazione dalle regole generali.

³⁸⁵ La portata di tale affermazione acquista ulteriore rilievo laddove si consideri che il *Concierto Economico* è stato aggiornato, nel 1997, proprio in virtù della necessità di adeguare il suo disposto normativo agli impegni assunti dallo Stato spagnolo con l'adesione all'Unione europea. Tale processo di adattamento, tuttavia, si è risolto, per i Paesi Baschi, in una restrizione delle competenze normative in materia di imposte armonizzate, in special modo, sui consumi; ed in un ampliamento delle competenze normative, nei restanti settori.

Nel caso basco – l’Avvocato Generale ha osservato, in particolare che:

– *“l’autonomia fiscale non riflette alcuna specificità del territorio in questione – in termini di condizioni economiche quali livello occupazionale, costi di produzione, infrastrutture, costo della manodopera – che richiederebbe, di riflesso, un trattamento fiscale differente in rapporto a quello vigente nel resto del territorio spagnolo. La disciplina che risulta dai provvedimenti in questione non risponde ad altra logica che non sia quella di favorire gli investimenti nei Territori storici. Le motivazioni addotte dalle autorità basche per l’adozione delle misure dimostrano infatti che si tratta di provvedimenti congiunturali atti a migliorare la competitività delle imprese alle quali si applicano per far fronte alle sfide del mercato. Ciò palesemente denuncia il carattere eccezionale e derogatorio delle misure rispetto alla logica generale della normativa tributaria nazionale”*.

Tali affermazioni si discostano, notevolmente, dalla previsione contenuta al comma 16 della *Comunicazione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese* (1998) stilata dalla Commissione; oltre che dai criteri individuati dal Consiglio delle Comunità europee per identificare le misure fiscali dannose.

Come già evidenziato poc’anzi, il citato comma 16 permette di considerare misure di carattere generale anche taluni interventi fiscali che instaurino regimi favorevoli soltanto a talune imprese.

Ciò può avvenire se il trattamento di maggior favore per queste imprese sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema tributario generale e cioè solo a condizione che la possibilità di stabilire tali trattamenti differenziati discenda, direttamente, dai principi informatori o basilari del sistema tributario.

Per l’Avvocato Generale, un trattamento fiscale di maggior favore per un territorio deve essere giustificato dalle specificità del territorio in questione – in termini di condizioni economiche quali livello occupazionale, costi di produzione, infrastrutture, costo della manodopera – che richiederebbe un trattamento fiscale differente in rapporto a quello vigente nel resto del territorio nazionale.

Non, quindi, un collegamento (di carattere formale) tra vantaggio fiscale e principi informatori o basilari del sistema tributario, ma, piuttosto, un collegamento (di carattere sostanziale e dunque valutabile discrezionalmente) tra vantaggio fiscale e specificità territoriali.

2) Caso Paesi Baschi (Cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99)

Oggetto della questione è stato il credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria del Territorio Historico de Alava.

Si sono esaminate anche misure fiscali analoghe applicabili nei Territorios Historicos di Bizkaia e di Gipuzkoa.

Il beneficio fiscale consisteva nella concessione di un credito di imposta, del 45%, a favore delle imprese che realizzassero investimenti superiori a poco più di 15 milioni di Euro. Venivano escluse dal beneficio le imprese che investissero meno della predetta cifra.

Il Tribunale di Primo Grado della Comunità europea non è entrato nel merito della possibilità o meno delle Autorità basche di adottare misure fiscali di carattere generale in ambito regionale.

Ha peraltro concluso nel senso che le misure adottate dalle province basche siano da considerare aiuti di Stato in quanto limitate alle sole imprese che avessero effettuato investimenti di importo superiore ad una determinata cifra.

Da ultimo, un indubbio rilievo rispetto all'autonomia tributaria basca, deve attribuirsi alla sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03³⁸⁶.

³⁸⁶ La questione dibattuta, conclusasi con la conferma della bocciatura emessa dalla Commissione, riguardava l'incompatibilità della riduzione dell'imposta sulle società stabilite nella regione portoghese delle Azzorre.

La Commissione Europea con decisione dell'11 dicembre 2002 ha bocciato la riduzione di aliquota dell'imposta portoghese sulle società riconosciuta alle imprese stabilite nelle Azzorre. Contro tale decisione, il Portogallo ha fatto ricorso presso la Corte di Giustizia chiedendo di precisare in quali circostanze le variazioni dell'aliquota d'imposta sul reddito, applicabili a una regione autonoma di uno Stato membro, ricadono nella definizione di aiuto. Secondo la Commissione le riduzioni locali dell'imposta sulle imprese falsano la concorrenza e gli scambi tra Stati membri, tenuto conto che l'ambito di applicazione ristretto della misura favorisce solo le imprese ivi stabilite. Il Portogallo sosteneva erronea la valutazione della nozione di aiuto in quanto prende come contesto di riferimento la totalità del territorio portoghese, mentre le riduzioni fiscali in questione derivano dall'esercizio del potere legislativo delle Azzorre. Applicandosi a tutti gli operatori economici ivi stabiliti, tali riduzioni non favorirebbero certe imprese e non sarebbero selettive.

Tale pronuncia, espressa con riferimento all'autonomia territoriale delle Azzorre, non potrà, infatti, essere in alcun modo ignorata in sede di risoluzione del conflitto tra Bruxelles e Lisbona, circa il regime fiscale dell'Accordo basco e dell'Accordo Navarrese.

La Corte, infatti, richiamandosi alla pronuncia del 14 ottobre 1987,³⁸⁷ (nella quale aveva chiarito, tra l'altro, l'attribuibilità allo Stato della competenza in materia di aiuti fiscali concessi per il tramite di enti territoriali), ha sostenuto che per stabilire se sia selettiva una misura adottata da un ente infrastatale, che fissi solo per una parte del territorio di un Stato membro, un carico fiscale inferiore rispetto a quello vigente nel resto dello Stato, bisogna esaminare, *"se la misura è stata adottata da detto ente nell'esercizio di facoltà sufficientemente autonome del potere centrale; e se si applica effettivamente a tutte le imprese stabilite o tutte le produzioni effettuate nel territorio sul quale essa abbia competenza."*³⁸⁸

In questa situazione, *"l'ambito giuridico pertinente per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi alla zona geografica di cui si tratti nel caso in cui l'ente infrastatale, per il suo statuto o le sue attribuzioni, svolga un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico nel quale operano le imprese localizzate nel territorio di sua competenza."*

³⁸⁷ Cfr. Sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84, Racc. p. 4013; nella quale si trattava di un sistema di aiuti stabilito dal Land di Renania del Nord-Westfalia nell'ambito di un programma di miglioramento della struttura economica regionale, segnalando che *"il fatto che questo programma di aiuti sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dal potere federale o centrale non impedisce l'applicazione del comma 1 dell'articolo 92 del Trattato [attuale art. 87], se si realizzano i requisiti di questo articolo. In effetti, detta disposizione, menzionando gli aiuti concessi da "Stati mediante fondi statali sotto qualunque forma", si riferisce a tutti gli aiuti finanziati per mezzo di risorse pubbliche. Da ciò si deduce che gli aiuti concessi dagli enti regionali e locali degli Stati membri, qualunque sia il loro statuto e denominazione devono essere esaminati, nel senso imposto dall'articolo 92 del Trattato [attuale art. 87].*

³⁸⁸ Per un esame più dettagliato della posizione assunta dalla Corte di Giustizia in proposito ci si consente di richiamare: ORENA DOMINGUEZ A.- FONTANA C., *Espaldarazo al concierto económico (sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-88/03)*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

Ne discende che il diritto delle regioni autonome a fissare aliquote ridotte nei propri territori, è condizionato dalla presenza o meno della predetta autonomia.

Quest'ultima può, dirsi, infatti, "totale", solo a patto che la decisione che importi la menzionata riduzione del carico fiscale:

- sia adottata da un ente dotato di statuto costituzionale, politico ed amministrativo indipendente dal governo centrale;
- che, nell'adottarla, l'autorità locale abbia seguito un procedimento nel quale, da un lato, quest'ultimo non abbia alcun potere di intervento rispetto alla fissazione dell'aliquota; dall'altro, non vi sia alcun obbligo da parte dell'autorità locale di tenere conto dell'interesse nazionale, nel fissarla;
- e che l'aliquota più favorevole applicabile nella regione non sia oggetto di sovvenzioni incrociate; né sia finanziata dal governo centrale, di modo che sia la stessa regione a sopportare le conseguenze economiche di tali riduzioni.

Nell'ipotesi in cui, quindi, si realizzino i tre aspetti di autonomia menzionati, la decisione di fissare un'aliquota inferiore a quella nazionale non può definirsi "selettiva", ai sensi dell'art. 87, par. 1, TCE.

I Paesi Baschi, del resto, sono certamente dotati delle menzionate autonomie, dato che il potere normativo ad essi attribuito deriva dal riconoscimento costituzionale dei diritti storici dei territori giurisdizionali; che non esiste nessun intervento delle istituzioni centrali dello Stato spagnolo nel processo normativo dei Territori Storici; e che la politica fiscale basca non è, in alcun modo, compensata da trasferimenti incrociati del governo centrale.

Pertanto, se si traspone la decisione adottata dalla Corte di Giustizia per le Azzorre, alla realtà basca, si può argomentare un riconoscimento dell'Accordo Economico Basco e della capacità normativa delle Deputazioni in materia fiscale, all'interno dei limiti fissati dalla Legge.

Il che, laddove condiviso dall'U.E. determinerebbe la conclusione dei processi giuridiziali che riguardano le Deputazioni Forali; eliminando, nel

contempo, l'incertezza fiscale che condiziona negativamente le imprese basche, pregiudicandone lo sviluppo.

Insomma, la via degli aiuti non è preclusa al Territorio Basco, ma nel rispetto dei limiti e delle condizioni fissati dalla Commissione europea, che vedono con maggior favore gli incentivi allo sviluppo economico delle regioni, che non quelli al funzionamento delle imprese.³⁸⁹ Del resto, come autorevole dottrina non ha mancato di evidenziare³⁹⁰, mettere in discussione alcune disposizioni della legislazione dei Paesi Baschi³⁹¹ non significa mettere in discussione il *Concierto*, che è ben altro.

6.3 Il “modello irlandese”

Dopo avere esaminato, seppure brevemente, gli aspetti connessi all'utilizzo di una fiscalità di vantaggio, limitata alle imprese insediate in territori dotati di una più o meno ampia autonomia normativa, rispetto allo Stato di appartenenza; può risultare interessante, analizzare, l'ipotesi in cui sia uno Stato stesso ad impiegare la leva fiscale, per finalità di sviluppo legate all'intero territorio nazionale.

In questo, la legislazione irlandese presenta delle peculiarità importanti rispetto agli altri Paesi comunitari; il suo tessuto socio-economico, infatti, fino

³⁸⁹ Gli aiuti al funzionamento consistono in disposizioni di agevolazione fiscale che hanno carattere continuativo e che, secondo la Commissione, di per sé, falsano la concorrenza, in quanto destinate a ridurre le spese correnti delle imprese beneficiarie, senza essere finalizzati a nuovi investimenti o a nuova occupazione. Rispetto ai Paesi Baschi, si configurano come aiuti al funzionamento, le discipline dell'imposta sulle società più favorevoli rispetto a quelle in vigore sul territorio nazionale. È il caso, ad esempio, dell'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società ivi in vigore, inferiore del 2,5% rispetto alla aliquota ordinaria spagnola.

In proposito, *amplius*: FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi Baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 4/2002, p. 425; e LAGO MONTERO J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Editorial Aranzadi, Escano 2000;

³⁹⁰ Cfr. FICHERA F., *op. cit.*, p. 455.

³⁹¹ In prospettiva interna, giova ricordare il *Pacto fiscal* tra Paesi Baschi e Stato Spagnolo del 18 gennaio 2000. Questo prevede, infatti, l'impegno dei Territori Forali a ritirare alcune misure fiscali e a modificarne altre, in cambio dell'impegno della Spagna a ritirare i ricorsi presentati dinanzi ai Tribunali nazionali e comunitari.

agli inizi degli anni settanta, non differiva, molto, da quello italiano del secondo dopoguerra, eccezion fatta per la minore densità abitativa³⁹².

Il governo, tuttavia, ha affrontato, in oltre un cinquantennio, le difficoltà strutturali del suo territorio, agendo in maniera alquanto efficace, su più fronti.

Da un punto di vista fiscale, ciò ha significato l'adozione di una strategia di sviluppo delle imprese locali, tesa, prevalentemente, ad incoraggiare le esportazioni, mediante la previsione di aliquote molto ridotte, o addirittura pari a zero, sui profitti realizzati dalle imprese (*corporation tax rates*).

Negli anni cinquanta, infatti, la tassazione degli utili derivanti dalle esportazioni fu eliminata e ciò determinò una forte accelerazione della produzione; mentre, negli anni ottanta, fu introdotta l'aliquota del 10% sui profitti realizzati per l'esercizio di attività commerciali all'interno del Paese (*trading activities*).

Tali manovre hanno conseguito un duplice effetto, poiché, se da un lato, hanno agevolato le imprese nazionali, garantendo loro profitti più alti, anche per le attività dirette al solo mercato nazionale; dall'altro hanno, indubbiamente, attratto investitori stranieri interessati ad aliquote impositive più convenienti.

Con l'ingresso nel Mercato comune, tuttavia, l'Irlanda ha dovuto, misurarsi con l'esigenza di non alterare, in maniera "sleale", le regole della concorrenza.

Pertanto, se fu mal tollerata l'aliquota zero sulle esportazioni, l'Unione europea acconsentì al mantenimento dell'aliquota del 10% per le attività commerciali e manifatturiere, sebbene solo fino al 2010.

Del resto, l'ingresso nell'Unione e l'introduzione delle descritte agevolazioni fiscali sono stati risolutivi per assicurare lo sviluppo del Paese.

Nel 1989, inoltre, per sostenere lo sviluppo di vaste aree depresse, caratterizzate da tassi di disoccupazione crescenti, il governo decise di

³⁹² Il Paese era, infatti, caratterizzato da un'economia elementare, basata sull'agricoltura e sull'allevamento, condotti con criteri tutt'altro che competitivi da una popolazione che costituiva meno di un terzo di quella originaria, a causa di fenomeno di emigrazione straordinariamente ampio.

estendere la menzionata aliquota, ai servizi finanziari, pur con oggettive limitazioni, quali l'obbligo, per le imprese che intendevano beneficiare di tale agevolazione,³⁹³ di munirsi di apposita autorizzazione ministeriale.

Sono evidenti gli elementi di squilibrio all'interno dell'UE, derivanti da siffatto regime fiscale, soprattutto in considerazione della notevole crescita economica conseguita, nel frattempo, dal Paese.

Al punto che, nel 1998, spinta dall'intervento comunitario che guardava alla *10%tax* come ad un'ipotesi di aiuto di Stato, il Governo irlandese decise di "trasformare" tale regime agevolativo, in un'imposta generalizzata e applicata a tutti i settori produttivi: la *corporate tax*, la cui aliquota fu fissata al 12,5%.

Del resto, non c'è dubbio che la *10%tax* costituisse un'aliquota agevolativa contrastante con tutti i principi di concorrenza fiscale elaborati in sede comunitaria.

Se, quindi, la *10%tax* è ormai estinta, il *12,5% Corporation Tax Regime* è attualmente, applicabile a tutti i redditi d'impresa³⁹⁴ prodotti nell'esercizio di un'attività commerciale.³⁹⁵

A dispetto di una serie di delimitazioni, più o meno stringenti, alle agevolazioni offerte dal sistema fiscale irlandese, tale modello rimane sicuramente molto attraente rispetto a quello vigente negli altri Paesi della Comunità, specie con riferimento al carico fiscale sulle società.

Basti considerare che non esiste una definizione giuridica del termine *trading activities* (sono le attività che fruiscono dell'aliquota ridotta del

³⁹³ La cui durata fu successivamente fissata sino al 2003 .

³⁹⁴ Il *Case 1, Schedule D, Section 3* del *Taxes Consolidation Act 1997* definisce come reddito d'impresa *every trade, manufacture, adventure or concern in the nature of trade* ovvero qualsiasi scambio commerciale, attività manifatturiera, attività o esercizio di natura commerciale.

³⁹⁵ In proposito appare opportuno ricordare che l'aliquota è fissata al 25% se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio dell'impresa commerciale (*Section 21 Taxes Consolidation Act 1997*).

La medesima aliquota è fissata, inoltre, per le plusvalenze realizzate attraverso scambi commerciali effettuati al di fuori del territorio irlandese.

10%) e che, pertanto, in esse possono, a buon diritto, rientrare tutte le attività astrattamente connesse al commercio.³⁹⁶

Le politiche fiscali adottate dall'Amministrazione irlandese sono state, pertanto, sicuramente valide, dato che, non solo, in un periodo di tempo tutto sommato esiguo, essa è riuscita a colmare il *gap* economico e tecnologico esistente con gli altri Paesi membri, attirando, l'attenzione degli investitori stranieri; ma è anche riuscita a evitare di incorrere nei divieti sanciti dall'U.E.

La *Corporate Tax*, infatti, non costituisce un elemento fiscalmente distorsivo, poiché fissa un'aliquota "generalizzata", che pertanto, non ha carattere eccezionale, nè pregiudizievole. Del resto, ci sono molte ragioni valide per giustificare il successo economico irlandese, legate all'utilizzo delle ingenti infrastrutture già presenti o in via di costruzione; alla formazione di una manodopera altamente competente; ad una efficace burocrazia e, soprattutto, alla presenza di uno Stato attento alle moderne esigenze imprenditoriali.

Il Governo irlandese, in sintesi, ha saputo agire, efficacemente, sul sistema delle convenienze imprenditoriali.

In questo contesto, può ragionevolmente sostenersi che il ruolo assunto dal sistema fiscale, dagli aiuti di Stato e dalle agevolazioni creditizie è stato addirittura marginale rispetto alle scelte allocative delle imprese estere.

La situazione che si è venuta delineando, infatti, è piuttosto quella di un Paese che, forte di un livello di tassazione molto basso, è riuscito, non solo, ad attrarre nuovi investitori stranieri, ma soprattutto a far sì che questi, una volta stabilitisi in Irlanda, vi trovassero tutte le condizioni ideali per dar vita a nuovi processi produttivi.

E' dunque lecito sostenere che, attualmente, anche a fronte di un aumento delle aliquote, difficilmente le numerose aziende estere lasceranno l'Irlanda, posto che gli indubbi vantaggi fiscali che verrebbero a mancare,

³⁹⁶ A scopo esemplificativo, possono menzionarsi: le attività manageriali (legali, finanziarie, contabili, etc.); le attività finanziarie (bancarie, di gestione finanziaria, assicurative, etc.); il commercio elettronico; le attività di supporto tecnico; le attività di ricerca e sviluppo; le attività distributive e, più generalmente, ogni attività manifatturiera.

sono stati quasi totalmente compensati dalle altre variabili economiche (prima tra tutte l'alta specializzazione raggiunta dai lavoratori irlandesi).

Il Governo irlandese può, quindi, guardare con ottimismo al futuro, senza preoccuparsi eccessivamente di eventuali manovre restrittive da parte della U.E.

È per questo motivo che un'accreditata dottrina parla del “caso Irlanda” come di un modello da seguire; un esempio di come utilizzare ed enfatizzare la leva fiscale, senza temere di incorrere in problematiche connesse all'*harmful tax competition*.³⁹⁷

In realtà, un esame più attento della storia economica irlandese, dimostra, piuttosto, che il fattore fiscale costituisce solo l'*incipit* di un processo di crescita che deve, comunque, essere supportato da altri elementi quali gli investimenti pubblici. Non è sufficiente, infatti, proporsi come Paesi fiscalmente attraenti per implementare lo sviluppo produttivo e sociale di uno Stato.

Tali considerazioni assumono un rilievo tanto maggiore laddove si propone di utilizzare il “metodo” irlandese, per favorire la rinascita del Mezzogiorno.

È palese, infatti, che vi sono stringenti vincoli economici e sociali con i quali bisogna confrontarsi laddove si predispongano politiche agevolative rivolte allo sviluppo socio-economico territoriale, di regioni economicamente sotto-sviluppate.

Se non si agisce sulle condizioni economiche iniziali delle aree agevolate, pertanto, non è ipotizzabile “guarirle” con la sola “ricetta” fiscale.

7. La fiscalità di vantaggio alla luce dei nuovi orientamenti della Commissione europea

Le considerazioni svolte fin qui sono sufficienti a concludere che l'attrazione degli investimenti esteri, così come la creazione di condizioni di

³⁹⁷ Cfr. PERACIN G.- DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento di distorsione nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, in *Il fisco*, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553.

convenienza imprenditoriale per le imprese domestiche, costituiscono una delle priorità della programmazione economica ed industriale europea.

Tuttavia, ciò che non sempre risulta chiaro ai governi nazionali è che l'economia di mercato rappresenta, certamente, il metodo più efficiente per assegnare risorse limitate e che, quindi, gli aiuti di Stato dovrebbero costituire l'estrema *ratio* dell'intervento pubblico nell'economia.

D'altra parte, l'importo totale degli aiuti concessi, ogni anno, nell'Unione europea equivale a più del 50% del suo bilancio annuale, il che induce a considerare che i tassi massimi di aiuto in teoria possibili siano, probabilmente, troppo elevati, in un'ottica di economia di mercato, dato che livelli così alti di finanziamento consentono di costituire società senza capitale proprio, con le conseguenze che si immaginano, nell'ottica della stabilità e della solvibilità delle aziende beneficiarie.

La Commissione europea, facendo proprie tali considerazioni ha presentato un *Piano d'Azione* nel settore degli Aiuti di Stato, da realizzarsi nel quinquennio 2005-2009, con il quale ha dato il via ad una più ampia riforma della politica degli aiuti di Stato.

Tale documento mira, in special modo, ad incoraggiare gli Stati membri a contribuire al conseguimento degli obiettivi della strategia di Lisbona.³⁹⁸

³⁹⁸ Riuniti, nel marzo del 2000, a Lisbona, i capi di Stato e di governo dell'Unione Europea avevano lanciato l'obiettivo di fare dell'Europa "*l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo*" entro il 2010. Da allora, le diverse misure da mettere in atto per raggiungere questo obiettivo hanno preso il nome di "*Strategia di Lisbona*".

Nel 2005, a metà del percorso, si è dovuto prendere atto che l'economia europea, invece di guadagnare posizioni, le ha perse.

Le difficoltà - di crescita, di occupazione, di innovazione - sono ormai palesi, in particolare nelle tre più grandi economie della zona euro: Francia, Germania e Italia.

È stato pertanto deciso di rilanciare la menzionata Strategia centrandola su due obiettivi cardine: la crescita economica e l'occupazione.

Al Consiglio europeo del 16-17 giugno 2005, essi hanno approvato gli [Orientamenti integrati per la crescita e l'occupazione 2005-2008](#).

Sulla base di questi orientamenti generali, ciascuno stato membro è stato chiamato a redigere, entro il 15 ottobre 2005, un piano nazionale per la crescita e l'occupazione su base triennale (2005-2008), in cui fossero indicate le riforme e le altre misure di competenza nazionale necessarie ad avvicinarsi agli obiettivi della Strategia di Lisbona.

La Commissione europea, dal canto suo, ha presentato il 20 luglio del 2005 il proprio piano comunitario per la crescita e l'occupazione, contenente le [azioni di competenza](#)

La riforma consentirà, infatti, ai Paesi membri di rivolgere il sostegno pubblico al miglioramento della competitività dell'industria europea e all'incremento dei livelli occupazionali; oltre che alla razionalizzazione ed alla semplificazione delle procedure.

L'obiettivo è quello di orientare gli aiuti verso le attività altrimenti non finanziate dai mercati, ovvero verso quelle imprese che contribuiscono alla crescita, alla competitività, o alla creazione di posti di lavoro a lungo termine.

Tale risultato, tuttavia, non appare perseguibile, se non in base ad un approccio economico più preciso, che chiarisca le ragioni per le quali, in assenza di intervento pubblico, il mercato non riesca a conseguire risultati ottimali; generi disuguaglianze sociali e regionali; o, addirittura, fallisca.

[dell'Unione](#), complementari a quelle contenute nei programmi nazionali e comunque convergenti verso i medesimi obiettivi della Strategia di Lisbona.

A partire dal 2006, nell'autunno di ogni anno, gli Stati membri prepareranno un rapporto sullo stato di attuazione dei piani nazionali per la crescita e l'occupazione.

La Commissione europea li analizzerà e li sintetizzerà in un rapporto sullo stato di attuazione della Strategia di Lisbona nell'Unione Europea che verrà presentato dopo pochi mesi, a gennaio di ogni anno. Sulla base di questi rapporti, la Commissione potrà proporre al Consiglio eventuali emendamenti agli orientamenti integrati per la crescita e l'occupazione.

Il primo vero, sostanziale, rapporto sullo stato di attuazione della Strategia di Lisbona nell'Unione Europea è previsto per il gennaio del 2007.

Nel 2008, il processo ricomincerà daccapo, con la presentazione di nuovi orientamenti integrati, nuovi piani nazionali, nuovo piano comunitario, successivi rapporti nazionali e comunitari sullo stato di attuazione delle riforme - validi stavolta per il successivo triennio.

Dei 24 [orientamenti](#), i primi 6 riguardano le politiche macroeconomiche da perseguire nel quadro dei vincoli imposti dall'Unione monetaria e dal Patto di stabilità, un secondo gruppo di 10 le misure microeconomiche di promozione della competitività, dell'innovazione e dell'uso sostenibile delle risorse; un terzo gruppo di 8 misure volte a promuovere il pieno impiego.

Gli orientamenti forniscono la struttura di base per la redazione dei piani nazionali per la crescita e l'occupazione. Tuttavia ciascuno stato membro ha piena libertà di fissare le priorità in coerenza con le singole situazioni nazionali.

La redazione dei piani nazionali deve comunque coinvolgere in un ampio giro di consultazioni, i parlamenti, le parti sociali, le autonomie regionali e locali.

La Commissione europea ha inviato in ciascuno Stato membro una propria delegazione ad alto livello per facilitare sia il processo di redazione che quello di consultazione.

Gli Stati membri sono stati invitati a nominare ciascuno un responsabile del proprio Piano nazionale. Il Governo italiano nel 2005 lo ha individuato nella figura del Ministro per le Politiche Comunitarie: durante il governo Berlusconi, l'allora ministro Giorgio La Malfa; oggi, responsabile del Piano nazionale è il ministro Emma Bonino.

È stato, pertanto, ritenuto necessario che le valutazioni inerenti la compatibilità degli aiuti vagliassero, in primo luogo, l'attitudine degli stessi a falsare la concorrenza, di modo da concentrare l'attenzione sugli incentivi maggiormente idonei a determinare indebite distorsioni.

È stato, inoltre, disposto, che le procedure debbano essere più trasparenti ed efficaci, estendendo il campo di applicazione delle esenzioni per categoria, riducendo il numero degli aiuti soggetti a notificazione; accelerando le decisioni; e garantendo agli interessati (imprese, consumatori, etc.) di intervenire rispetto agli aiuti incompatibili, in particolare, dinanzi ai giudici nazionali.

La Commissione, infine, in data 8 giugno 2005, ha deciso, conformemente al disposto dell'articolo 262 TCE ³⁹⁹, di consultare il Comitato economico e sociale europeo, in merito al documento di consultazione intitolato: *“Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato - Aiuti di Stato meno numerosi ma più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009.*

In data 14 dicembre 2005, il Comitato Economico e Sociale Europeo ha emesso parere favorevole rilevando, principalmente, che il progetto di riforma della disciplina comunitaria degli aiuti dovrebbe essenzialmente consentire:

³⁹⁹ Tale articolo dispone, letteralmente, che: *“Il Consiglio o la Commissione sono tenuti a consultare il Comitato nei casi previsti dal presente trattato. Tali istituzioni possono consultarlo in tutti i casi in cui lo ritengano opportuno. Il Comitato, qualora lo ritenga opportuno, può formulare un parere di propria iniziativa.*

Qualora lo reputino necessario, il Consiglio o la Commissione fissano al Comitato, per la presentazione del suo parere, un termine che non può essere inferiore ad un mese a decorrere dalla data della comunicazione inviata a tal fine al presidente. Allo spirare del termine fissato, si può non tener conto dell'assenza di parere.

Il parere del Comitato e il parere della sezione specializzata sono trasmessi al Consiglio e alla Commissione, unitamente a un resoconto delle deliberazioni.

Il Comitato può essere consultato dal Parlamento europeo”.

a) un maggior coinvolgimento istituzionale dei vari soggetti interessati, a partire dalle imprese, nei processi decisionali e attuativi delle politiche;

b) un adattamento delle regole esistenti alle nuove sfide, per sostenere gli obiettivi della strategia di Lisbona ed aumentarne i benefici per i cittadini;

c) la creazione di strumenti specifici, per stimolare la crescita dimensionale delle imprese, concedendo incentivi adeguati;

d) l'adozione di nuove regole per gli aiuti statali all'innovazione;

e) condizioni più chiare per la concessione di aiuti fiscali, rivedendo gli inquadramenti relativi alle misure di aiuto attraverso la "*fiscalità di vantaggio*", per offrire maggiori garanzie alle aree sfavorite, tramite uno strumento attraente, semplice e di impatto limitato sulla concorrenza;

f) l'introduzione di meccanismi di valutazione *ex post* e di un monitoraggio sull'efficacia economica delle misure, che prendano in considerazione la loro validità in relazione al funzionamento del mercato interno;

g) una maggiore cooperazione internazionale per poter coordinare la politica comunitaria con quelle dei paesi terzi, specie di quelli i cui ordinamenti non prevedono alcun limite in materia di aiuti di Stato.

La Commissione per gli affari economici e monetari del Parlamento Europeo (durante la votazione sulla riforma degli aiuti di Stato 2005-2009), varando il rapporto sulla più ampia riforma degli aiuti pubblici, ha previsto la possibilità per gli Stati di applicare, per periodi transitori, forme di fiscalità di vantaggio.

In data 14 febbraio 2006, il Parlamento Europeo, con Risoluzione (2005/2165(INI)), mantenendo l'emendamento promosso dalla Commissione Economica, ha dato il via libera al "rapporto Hokmark"⁴⁰⁰ che riforma il sistema degli aiuti nell'area comunitaria dell'U.E.,

⁴⁰⁰ Dal nome del deputato tedesco Gunnar Hokmark. Consultabile su www.europarl.eu.int

introducendo, ufficialmente, la fiscalità di vantaggio, come metodo di sostegno alle zone meno sviluppate dei paesi comunitari ⁴⁰¹.

⁴⁰¹Per quanto attiene, specificamente a:

- *Aiuti regionali e ad alle regioni a effetto statistico*: Compiacendosi della proposta della Commissione volta a rivedere gli orientamenti sugli aiuti regionali nazionali, il Parlamento ha espresso l'auspicio che tale revisione sia strettamente collegata alla riforma dei Fondi strutturali per il periodo 2007-2013. Inoltre, sottolineano che la riforma degli aiuti regionali «deve attribuire una maggiore importanza ai criteri territoriali», in modo da operare una distinzione fra aree geografiche dell'Unione europea con una solida economia, aree colpite dalle difficoltà della riconversione industriale e aree con svantaggi naturali permanenti. Pur valutando che gli aiuti di Stato si siano dimostrati un efficace strumento sulla via verso un'effettiva convergenza dei redditi delle varie regioni dell'Unione europea, i deputati hanno ritenuto che la loro concessione debba essere permessa «solo quando l'aiuto generi un valore aggiunto che non si potrebbe ottenere con alcuna altra misura politica e che vada a beneficio di una regione». Va quindi adottato un approccio più efficiente alla concessione degli aiuti regionali, che si concentri sugli investimenti nelle infrastrutture e sugli aiuti orizzontali nelle regioni svantaggiate o meno sviluppate dell'Unione europea, compresa l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni. La Commissione, d'altra parte, dovrebbe vigilare affinché gli aiuti di Stato nazionali ed europei non diano luogo a distorsioni concorrenziali tra regioni degli Stati membri e non finanzino delocalizzazioni intraeuropee «che si traducono in particolare nella soppressione di posti di lavoro in una regione a beneficio di un'altra».

E' stata poi segnalata la necessità di mantenere adeguate possibilità di sostegno per le regioni colpite da un effetto statistico. Pertanto, è stata ritenuta necessaria una revisione delle riduzioni degli aiuti di Stato alle regioni colpite dall'effetto statistico, che hanno tratto vantaggio da un relativo aumento dei redditi a seguito dell'allargamento, ma non hanno raggiunto una crescita o una convergenza effettiva, e che presentano elevati tassi di disoccupazione.

- *Innovazione, R&S e sviluppo delle tecnologie ambientali*: Nonostante sia stato riconosciuto il ruolo che possono avere nell'innovazione, la relazione sottolinea tuttavia che gli aiuti destinati a ricerca e sviluppo non devono dar luogo a distorsioni della concorrenza, in particolare favorendo gli operatori aventi una posizione consolidata sul mercato. Tali aiuti, inoltre, non dovrebbero favorire singole imprese e, per tale ragione, la Commissione è esortata a indirizzarli verso i "centri dell'innovazione". In tale contesto, è poi evidenziata l'esigenza di superare le barriere fiscali e regolamentari negli Stati membri che ostacolano lo sviluppo delle imprese innovative e di recente creazione, nonché di promuovere lo sviluppo delle PMI innovative appena avviate o di recente creazione mediante, fra l'altro, adeguati incentivi fiscali. Approvando un emendamento proposto dai Verdi, il Parlamento ha rilevato che lo sviluppo delle tecnologie ambientali nell'UE, e in particolare nel settore dell'energia, «è stato ostacolato dai notevoli aiuti statali per i combustibili fossili e l'energia nucleare». I deputati, inoltre, affermano di credere «profondamente» nel principio che i costi esterni debbano essere inseriti nel prezzo dell'energia proveniente da diverse fonti e che questo principio debba essere una base per la revisione degli orientamenti agli aiuti statali dell'UE. La Commissione e gli Stati membri, inoltre, sono stati invitati ad accelerare l'introduzione di misure volte a ridurre gli aiuti statali dannosi per l'ambiente e quindi a eliminarli completamente.

- *Servizi di interesse economico generale*: I deputati hanno sottolineato come il finanziamento dei servizi di interesse economico generale costituisca un aiuto di Stato solo nei casi in cui il criterio dell'adeguata compensazione non è, o non si può dimostrare che sia, soddisfatto. Alla luce della crescente importanza dei partenariati tra settore pubblico e settore privato, per la creazione di infrastrutture nelle regioni meno sviluppate, la Commissione è stata poi esortata a prestare particolare attenzione alla questione della concessione di aiuti di Stato per tali partenariati, in particolare, attraverso una regolamentazione finalizzata a renderne più semplice il ricorso. Inoltre, osservando che le

La risoluzione ha, infatti, accolto, con favore, l'intenzione della Commissione di ammodernare le prassi e le procedure relative agli aiuti di Stato, poiché ha ritenuto necessaria una riforma globale della politica in materia di aiuti statali.

Questa revisione, secondo il Parlamento andrebbe realizzata, in particolare, *“per mezzo dell'accresciuta certezza giuridica, ritoccando l'approccio economico, aumentando la trasparenza mediante la consultazione delle parti in causa e migliorando la procedura di assegnazione”*.

Gli aiuti di Stato, peraltro, dovrebbero avere sempre obiettivi chiaramente definiti, essere proporzionati e, soprattutto, temporanei.

Mentre le disposizioni ad essi attinenti dovrebbero essere semplici, trasparenti ed efficaci. La giustificazione per la concessione degli aiuti di Stato, poi, dovrebbe essere rivista a intervalli regolari e appropriati, mentre

imprese di servizio pubblico di piccole dimensioni sono esentate dall'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato, i deputati hanno espresso dubbi sull'opportunità di distinguere tra piccole e grandi imprese ai fini della valutazione della norma sugli aiuti di Stato. Di conseguenza, hanno chiesto che la valutazione della Commissione sia basata sull'impatto degli aiuti di Stato sul mercato interessato, piuttosto che sulle dimensioni dell'impresa di servizio pubblico in questione.

- *Esenzioni per categoria*: La relazione ha sostenuto l'adozione di una regolamentazione generale sulle esenzioni per categoria da parte della Commissione, che abbia lo scopo di semplificare e consolidare le esenzioni esistenti (in particolare sulla formazione, le PMI e l'occupazione) e di integrare una gamma più ampia di esenzioni, segnatamente per il sostegno delle PMI e della R&S, purché le sovvenzioni incrociate a partire da piccole imprese verso grandi imprese siano debitamente monitorate e vietate. Questa regolamentazione, inoltre, dovrà consistere in disposizioni chiare, dettagliate e inequivocabili, «che assolutamente non compromettano l'obiettivo prioritario di una riduzione generalizzata degli aiuti di Stato». D'altra parte, i deputati hanno accolto con favore la proposta di alzare la soglia *de minimis* e, in proposito, hanno suggerito di raddoppiarla fino a giungere a 200.000 euro.

- *Background - Gli aiuti di Stato in Italia*: L'importo degli aiuti concessi nell'UE nel 2003, espresso in percentuale del PIL, è sostanzialmente diverso da Stato a Stato (dallo 0,10% in Lettonia al 2,76% in Polonia e Repubblica Ceca). In Italia questo tasso è pari allo 0,54%, leggermente inferiore alla media comunitaria (UE a 15). Si noti che il tasso di aiuti italiano ha subito un netto decremento dal 1992, quando si attestava all'1,71%. Il livello più basso è stato raggiunto nel 2000 (0,48%), ma è poi risalito progressivamente negli anni seguenti. Tra i "grandi" paesi europei, il tasso italiano è superiore solamente a quello britannico che è pari allo 0,26%. Quello spagnolo si attesta allo stesso livello, mentre quello francese è dello 0,57% e quello tedesco dello 0,77%.

In proposito si rimanda a: www.europarl.eu.int, in cui è consultabile l'intera documentazione relativa al menzionato processo di riforma.

andranno garantiti “*controlli efficaci e severi*” per assicurare una concorrenza equa e la trasparenza, nonché per evitare discriminazioni.

Per tale ragione, è stata sostenuta “*con forza*” l'idea di formare una rete più fitta di organi di controllo, quali, ad esempio, le Corti dei Conti degli Stati membri, in grado di promuovere la coerenza nell'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato.

D'altra parte, è stato ritenuto essenziale che, al momento di valutare la compatibilità con il Trattato degli aiuti di Stato, sia instaurato un giusto equilibrio tra gli effetti negativi degli aiuti sulla concorrenza e i loro effetti positivi in termini di interesse europeo comune.

Mentre, nello stabilire le norme comunitarie, vista la globalizzazione dell'economia, sarà “*fondamentale*” tenere conto delle condizioni della concorrenza internazionale; la relazione, inoltre, ha lamentato il fatto che le sanzioni per la mancata notifica siano attualmente addossate soltanto ai beneficiari e non agli Stati membri.

Pertanto, si è auspicato che la Commissione studi nuovi meccanismi deterrenti, per rimediare all'applicazione scorretta, da parte degli Stati membri, delle norme sugli aiuti di Stato, e stabilire sanzioni adeguate al riguardo. Pur apprezzando l'obiettivo della Commissione di perfezionare il proprio approccio economico, in relazione alle procedure per gli aiuti di Stato, è stato chiesto, però, all'Esecutivo di chiarire i limiti del concetto di “*fallimento del mercato*” e la sua interazione con le prescrizioni costitutive del divieto dell'aiuto di Stato.

La relazione, inoltre, ha messo in guardia contro il potenziale effetto “*nocivo*” degli aiuti di Stato, nazionali ed europei, che potrebbero incentivare alcune imprese a spostarsi da uno Stato membro all'altro per fare “*subsidy shopping*” (ossia a fare incetta di sovvenzioni), “*senza che ciò abbia alcun beneficio per gli obiettivi comuni dell'Unione europea*”.

Più precisamente, in un rapporto sugli aiuti di Stato, gli eurodeputati hanno approvato, per la prima volta in assoluto, un paragrafo dedicato agli strumenti agevolativi dedicati alle imprese. Le zone rientranti nelle aree svantaggiate (si tratta delle zone ricadenti nell'area Obiettivo 1, nella quale

rientra anche l'Italia con le sue regioni del Mezzogiorno, ossia, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia), potranno, dunque, beneficiare di questa forma di fiscalità compensativa.

Spetta ora alla Commissione UE recepire la proposta, ma si tratta di un passo importante per poter introdurre, negli Stati membri, strumenti che favoriscano la crescita economica.

Con il via libera del Parlamento Europeo sulla riforma degli aiuti di Stato – che rientra nella più ampia opera di riforma della politica della concorrenza in atto a Bruxelles – l'obiettivo è quello di ridurre il numero di aiuti garantendone un uso più appropriato.

Il Parlamento Europeo, varando il rapporto sulla più ampia riforma in materia di Aiuti di Stato, sostiene l'opportunità di intervenire nelle aree in ritardo di sviluppo, anche con l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni.

Si tratta, insomma, di permettere ai Paesi membri di applicare, per periodi transitori, forme di fiscalità di vantaggio che si traducano in una riduzione delle imposte per chi investe nelle zone meno sviluppate, in un aumento degli insediamenti produttivi in tali aree, oltre che nel conseguente incremento del gettito complessivo, che andrà a compensare la diminuzione di determinate aliquote fiscali. Naturalmente, ciò comporta l'esigenza di creare una rete più fitta di organi di controllo, per assicurare una concorrenza equa e trasparente, nonché per evitare discriminazioni.⁴⁰²

A tal proposito, risulta interessante quanto affermato dalle SS.UU., con sentenza n. 4511, depositata il primo marzo 2006, relativamente al cattivo uso dei fondi comunitari.

I giudici di legittimità hanno affermato che l'imprenditore privato che abbia intascato e mal gestito è tenuto a presentarsi dinanzi al giudice contabile per discutere di una doppia lesione, ossia: a) lesione che colpisce la Pubblica Amministrazione; b) lesione alla concorrenza.

⁴⁰² In proposito, un'accurata analisi dei principali aspetti della riforma in esame, oltre che un'attenta ricognizione della principale documentazione di riferimento è stata condotta da: DAMIANI D.M., *Riforma degli aiuti di stato: il Parlamento Europeo sostiene il progetto della Commissione*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

Il massimo collegio ha ricordato, inoltre, che il “*baricentro*” che aiuta a decidere l’assegnazione di una causa al giudice ordinario, piuttosto che a quello contabile, “*si è spostato dalla qualità del soggetto (che può ben essere un privato od un ente pubblico non economico) alla natura del danno e degli scopi perseguiti*”.

Ciò significa che qualora il privato “*incida negativamente sul modo d’essere del programma imposto dalla Pubblica Amministrazione, alla cui realizzazione egli è chiamato a partecipare con l’atto di concessione del contributo, e l’incidenza sia tale da determinare uno sviamento dalle finalità perseguite, egli realizza un danno per l’ente pubblico (anche sotto il mero profilo di sottrarre ad altre imprese il finanziamento che avrebbe potuto portare alla realizzazione del piano così come concretizzato ed approvato dall’ente pubblico con il concorso dello stesso imprenditore) di cui deve rispondere dinanzi al giudice contabile*”.

In proposito, peculiare risulta la circostanza che l’ente pubblico individuato dalla Suprema Corte sia la Regione, cui essa ha riconosciuto la possibilità di dettare, in maniera tassativa, le modalità di partecipazione ai programmi di aiuti comunitari.

7.1 La fiscalità di vantaggio in Italia: vincoli di sistema e brevi considerazioni prospettiche

E’ stato reputato che l’applicazione coerente del criterio derogatorio che tollera l’attribuzione di aiuti che abbiano come presupposto quello di collaborare allo sviluppo del sistema delle imprese, consentendo a queste ultime di competere ad armi pari, potrebbe restringere “*in modo sensibile, la portata dell’art. 87, n. 1, TCE, escludendo, in via di principio dalla disciplina degli aiuti, gli interventi pubblici di cui sia provato il carattere strettamente compensativo di situazioni di svantaggio precedenti*”⁴⁰³. D’altra parte, se è vero che un sistema di incentivi capillare e ramificato, potrebbe ingenerare forme distorsive della concorrenza; è altrettanto vero che il ruolo dello Stato resta fondamentale nella riduzione delle

⁴⁰³ Così ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit. p. 119.

disuguaglianze; nella valorizzazione della persona sociale; nel perseguimento di politiche pubbliche volte alla complessiva crescita sociale; e, più genericamente, nella prospettiva della eliminazione del divario geo-economico esistente nel Paese⁴⁰⁴.

Ciò detto, il metodo della integrazione comunitaria, se indubbiamente ha ridotto la quantità delle forme di interventi meramente espansive della capacità economica delle imprese; non può, allo stesso modo, escludere elementi quantitativi insiti nel ruolo dello Stato, che può assumere la concorrenza, non quale fine ultimo della sua azione, ma quale mezzo per conseguire obiettivi di interesse pubblico, di natura economico-sociale, (cioè compensativa delle situazioni di disuguaglianza materiale).⁴⁰⁵

Del resto, se i contributi pubblici erogati *a fondo perduto*, per finanziare iniziative spesso prive di requisiti di economicità, si sono rivelati, in buona sostanza, un fallimento; laddove il legislatore ha concepito meccanismi premiali *a posteriori* –fiscalizzazione degli oneri sociali sulle retribuzioni; detassazione del reddito prodotto- è quasi sempre riuscito ad ottenere risultati considerevoli⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ Si allude, in special modo, alle iniziative in favore del Mezzogiorno e delle aree depresse del Paese. La letteratura in proposito è, invero, piuttosto copiosa; a scopo meramente esemplificativo, si cita: MARONGIU G., *La L. 1 marzo 1986, n. 64: una soluzione ancora sospesa tra vecchio e nuovo*, in le Regioni, 1988, p. 251 ss.; e, prima PUGLIESE F.P., *Il governo dell'industria tramite incentivi: 1946-1965*, in MERUSI F. (a cura di), *La legislazione economica italiana dalla fine della guerra al primo programma economico*, Milano, 1974, p. 171 ss.

⁴⁰⁵ Cfr. LICHENA G., *op. cit.*, p. 93.

Il riferimento va, in primo luogo, alle leggi di riforma economico-sociale, tra cui: la legge 15 dicembre 1998, n. 441, "*Norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura*", modificata ed integrata dalla legge 11 agosto 1991, n. 275, "*Modifiche e ed integrazioni al decreto-legge 30 dicembre 1985, n. 786, convertito con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1986, n. 44, recante <<Misure straordinarie per la promozione e lo sviluppo della imprenditoria giovanile nel Mezzogiorno>>*".

⁴⁰⁶ I risultati sortiti da tali forme di intervento sono stati esaltati in virtù della contemporanea adozione di disposizioni e provvedimenti, interni ed esterni alla norma agevolativi, volti ad evitare che il risparmio fiscale concesso dal legislatore al contribuente, si tramutasse in manovre elusive poste in essere da quest'ultimo per massimizzare il proprio beneficio finanziario.

In dottrina, tali considerazioni sono presenti, ad esempio in ROMANO R.-ROMANO D., *Le esenzioni fiscali per il Mezzogiorno*, Palomar, 2002, p. 13 ss., in cui gli Autori sottolineano le potenzialità del risparmio d'imposta come strumento di sviluppo socio-economico territoriale.

Tali considerazioni, ci inducono, pertanto a condividere la tesi di un'autorevole dottrina secondo la quale, se si vuole che l'Italia esca da una condizione di progressiva perdita di competitività, non si può prescindere dall'aggredire i principali nodi strutturali della finanza pubblica: eccesso, scarsa qualità e produttività della spesa, squilibri ed inefficienza del sistema tributario⁴⁰⁷.

In special modo, se si considerano i dati relativi al rendimento dell'IVA rispetto al PIL, si coglie come la discrasia tra sistema tributario nominale ad effetti reali, significativi, non solo, e non tanto, un problema distributivo, ma dilati i suoi effetti negativi sull'intera economia nazionale, falsando la competitività e condizionandone negativamente la crescita⁴⁰⁸.

La riforma tributaria del '97 (c.d. Riforma Visco) affrontò il problema della competitività fiscale, sostanzialmente, attraverso tre interventi coordinati: a) una rimodulazione dell'IRPEF, finalizzata sostanzialmente a spostare una quota del prelievo dal lavoro dipendente ai redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, attraverso la riduzione di 6 punti dell'aliquota più elevata, il raddoppio, dal 10% al 20% dell'aliquota relativa al primo scaglione, e la previsione di un ampio ventaglio di detrazioni decrescenti personalizzate, con l'obiettivo di evitare un aggravio del prelievo sui redditi più modesti; b) la sostituzione dei contributi sanitari sul lavoro, l'imposta locale sui redditi (ILOR) e altri 5 tributi minori con l'IRAP, un'imposta a base amplissima ed aliquota moderata destinata al finanziamento delle regioni; c) l'introduzione di un sistema duale di tassazione dei redditi di impresa, con l'obiettivo di abbattere gli oneri tributari per le imprese che impiegano nelle proprie attività prevalentemente mezzi propri⁴⁰⁹. La linea ispiratrice della riforma, fu quella di operare una redistribuzione del

Più estesamente, GIANNINI S., *Imposte e finanziamento delle imprese*, Bologna, 1994.

⁴⁰⁷ Cfr. PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2005, cit.

⁴⁰⁸ Tale comparazione si giustifica laddove si consideri che l'IVA è un'imposta europea a base armonizzata, inferiore, a parità di aliquota di oltre un quarto rispetto ad altri stati membri dell'U.E. e si tiene conto che l'economia irregolare incide solo marginalmente sul gettito fiscale complessivo.

⁴⁰⁹ Così PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia...*, cit.

prelievo, a beneficio dei settori più aperti alla concorrenza internazionale, che non potevano più beneficiare di svalutazioni competitive della lira; scaricando il peso della manovra principalmente sulle imprese minori e sul lavoro autonomo, settori per altro caratterizzati da elevata evasione, ed il cui contributo alle esportazioni era e resta marginale.

D'altra parte, l'idea di aumentare le imposte sui settori caratterizzati da minore resistenza all'evasione, fu tale da determinare effetti finanziari tutt'altro che positivi.

Basti ricordare che, nel primo anno di applicazione, l'IRAP, che avrebbe dovuto garantire la parità di gettito rispetto alle imposte che aveva sostituito, registrò minori entrate rispetto alle previsioni per quasi 8.000 miliardi di lire.

La riforma del 2003 (c.d. Riforma Tremonti), seppure forse metodologicamente più corretta, ha avuto il suo principale limite nel considerare la riduzione delle imposte come obiettivo virtuoso in sé, piuttosto che come uno strumento per far funzionare il sistema tributario in modo meno irrazionale.

Tale impostazione di fondo, associata alle difficoltà economiche provocate dagli attentati dell'11 settembre 2001, e dalla crescente pressione esercitata dalla concorrenza asiatica sui mercati europei, principali destinatari delle nostre esportazioni, ha infatti condizionato fortemente l'attuazione della riforma.

La delega al governo prevista dalla legge 80/2003, di riforma del sistema tributario dello Stato, è stata, infatti, attuata solo parzialmente e non sempre in maniera sistematica.

Nel settore delle imprese, caratterizzato da un'ampia riforma del diritto societario, la nuova imposta sulle società (IRES), rappresenta indubbiamente un modello di tributo molto più moderno anche dal punto di vista distributivo rispetto alla vecchia IRPEG.

Un'analisi comparata del gettito tra il 2001 e il 2005 dell'imposta sulle società, sulla base dei dati disponibili solo in forma aggregata, evidenzia, a

partire dal 2005, infatti, un incremento del gettito di circa 5 miliardi di euro, nonostante la riduzione dell'aliquota dal 36% del 2001 all'attuale 33%.

L'apparente contraddizione si giustifica sia con la scomparsa della *Dual Income Tax*, i cui maggiori risparmi di imposta erano concentrati prevalentemente su pochi grandi gruppi, sia su interventi strutturali di riduzione delle aree di elusione ed evasione, attraverso il nuovo istituto della capitalizzazione sottile; e l'estensione dell'applicazione degli studi di settore alle società di capitali.

Da tali elementi viene una ulteriore conferma che, operando sulla struttura dei tributi, se ne può ridurre l'onere nominale, intervenendo sugli imponibili e sulle aliquote, senza perdita di gettito.

In quest'ottica, l'utilizzo di forme di fiscalità di vantaggio, a beneficio delle aree economicamente depresse del nostro Paese, è stato invocato, non solo, dalla dottrina, ma dallo stesso tessuto imprenditoriale italiano⁴¹⁰, il quale, in numerosi documenti programmatici, ha rilevato come l'utilizzo della tassazione del reddito d'impresa costituisca una delle leve competitive che già altri Paesi dell'Unione Europea hanno sfruttato in passato e che i

⁴¹⁰ Già nel 2004, infatti, Sindacati e associazioni di categoria hanno sottoscritto il documento "*Progetto Mezzogiorno. I protagonisti dell'economia e del lavoro per lo sviluppo del Mezzogiorno*".

Il progetto mirava a modificare, in termini innovativi, la logica che ha guidato i programmi di intervento nel Mezzogiorno.

In particolare con esso si intendeva:

- elaborare proposte condivise dalle organizzazioni imprenditoriali e sindacali, anche al fine di contribuire alla definizione di impegni pubblici (dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali) compatibili con i vincoli di finanza pubblica;

- individuare gli strumenti e le modalità di intervento più adatti;

- suggerire gli interventi di contesto indispensabili;

- proporre i sei interventi chiave da realizzare nell'immediato;

- approfondire gli esempi di progettualità, le buone prassi, le priorità di intervento e il ruolo che ciascuna delle parti coinvolte può svolgere;

- promuovere il consolidamento del "capitale sociale", ovvero delle relazioni tra i protagonisti dell'economia, come condizione per lo sviluppo economico;

- individuare interventi per garantire condizioni di sicurezza del territorio e dell'esercizio delle attività economiche;

- promuovere tutte le iniziative economiche e contrattuali che eliminino ogni fenomeno di concorrenza sleale e rafforzino il collegamento tra sostegni alle imprese e rispetto degli obblighi contributivi e contrattuali.

- attuare politiche di sviluppo che contrastino il lavoro nero irregolare che nel Sud rappresenta un fenomeno molto diffuso, attraverso un rinnovato impegno nella elaborazione e nella definizione di idonee strategie.

nuovi Stati membri si accingono ad utilizzare, proprio al fine di attrarre investimenti sul proprio territorio⁴¹¹.

All'uopo, è stata sottolineata, in particolare, la necessità di introdurre una fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno, al fine di costituire reali condizioni di attrattività, fondate sulla totale automaticità e su procedure che minimizzino i rischi connessi a scelte discrezionali.

Una delle condizioni ritenute in grado di favorire il consolidamento dei processi di sviluppo e il rafforzamento dei livelli occupazionali è stata individuata, inoltre, nella riforma degli incentivi alle imprese (in particolare della Legge n. 488/92), orientata alla semplificazione delle procedure, alla certezza dei tempi e alla promozione degli investimenti innovativi.

Infine, sulla scia degli tendenze poc'anzi espresse, si sono attestati, anche, gli interventi dei due esecutivi che si sono, recentemente, succeduti al governo italiano.

Come è noto, tuttavia, l'intervento del legislatore nazionale in materia è sottoposto a limiti alquanto stringenti in materia, derivanti dagli orientamenti della Commissione europea, che è rigida circa la possibilità di concedere aiuti di Stato che avvantaggino imprese stabilite a livello regionale.

D'altro canto, se da un lato, la riforma del Titolo V della Costituzione avrebbe dovuto costituire l'occasione per realizzare una corretta ed onesta concorrenza fiscale tra livelli locali di governo, con il fine di stimolare lo sviluppo economico, in condizioni di responsabilità e di valorizzare l'autogoverno locale come naturale corollario dell'autonomia fiscale; dall'altro, l'art. 119 Cost. potrà esplicare i suoi effetti solo in un futuro quadro di risorse proprie locali, distinto da quelle erariali.

Tale orientamento è comune a quello espresso dalla stessa Corte di Giustizia, nella citata sentenza 6 settembre 2006, alla causa C-88/03.

⁴¹¹ E' noto il caso dell'Irlanda, che fissò nel 1980 l'imposta sulle società al 10% (poi elevata al 12,5%) portando in 20 anni il reddito pro capite al 125% di quella medio europeo: ma bassa tassazione sul reddito d'impresa possono vantare anche Cipro (10%), Lituania e Lettonia (15%), Ungheria (18%), Polonia (19%).

Laddove, pertanto, si riuscisse ad attuare, effettivamente, l'autonomia locale, nelle scelte di politica economica, seppure nel rispetto dei vincoli comunitari, i margini di manovra consentiti sarebbero, indubbiamente, più ampi.

Misure di sostegno, adottate da enti locali (nel caso di specie, le Regioni), nell'esercizio di una "autonomia totale", in forza di poteri propri, non sarebbero, infatti, selettive e potrebbero ben concretizzarsi in riduzioni di aliquota diffuse, simili a quelle predisposte, ad esempio, in Irlanda.

Una possibile soluzione ai problemi che coinvolgono le regioni meridionali potrebbe essere, in questo senso, rinvenuta nell'applicazione di aliquote differenziate dell'IRES (ex IRPEG), nei singoli contesti regionali, che risulterebbero in tal modo caratterizzati da una pressione fiscale inferiore rispetto al resto del Paese.

Inoltre, si potrebbe ipotizzare una riforma strutturale dell'IVA che consenta forme di autonomia territoriale sulle aliquote per i consumatori finali.⁴¹² Nella stessa esperienza IRAP, del resto, il principio sviluppato dall'Avvocato Generale giustifica certe differenze di tassazione effettiva a livello locale⁴¹³.

Ai sensi del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 447, infatti, non solo, le Regioni possono variare l'aliquota del 4,25% fino ad un punto percentuale, ma il peso della riduzione d'aliquota regionale incide, in relazione a una base imponibile più o meno larga, in connessione al valore della produzione sviluppata nel territorio di ciascuna regione (art. 4).

⁴¹² L'imposta sul valore aggiunto è oggetto di una esaustiva trattazione, oltre che di una ampia bibliografia in: FANTOZZI A., *L'Iva come tributo europeo*, in *Diritto Tributario*, Utet, 2003, p. 835 ss.; FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, 1999, p. 222 ss.; in proposito, più estesamente: PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Jovene, 1977, p. 153 ss.

Un'interessante accostamento tra IVA e IRAP è effettuato da: STEVANATO D.-LUPI R., *Il caso Irap-Iva: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, p. 1571.

⁴¹³ Cfr. CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS, presentate il 17 marzo 2005, Causa C-475/03, in www.curia.eu.int; e, successivamente, CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL, presentate il 14 marzo 2006, Causa C-475/03, in www.curia.eu.int.

Tali agevolazioni, come è noto, sono state ritenute compatibili dalla Commissione europea; lo stesso potrebbe avvenire, pertanto, laddove il medesimo metodo venisse applicato ad altre imposte gravanti sulle imprese italiane e, più specificamente, meridionali. Ciò che si propone, insomma, è l'introduzione di misure di fiscalità di vantaggio "strutturali" e non solo "congiunturali"⁴¹⁴, che sappiano accompagnare nel tempo i territori svantaggiati del Paese, creando condizioni favorevoli per lo sviluppo imprenditoriale e conseguentemente socio-economico domestico, che permangano nel tempo; sì da massimizzare e consolidare la competitività del sistema-Paese e la sua capacità di attrarre investimenti.

Capitolo IV

La funzione "quasi normativa" della Corte di Giustizia e della Commissione in materia di aiuti fiscali

SOMMARIO: 1. Divieto di aiuti di Stato e misure fiscali nella prassi della Commissione C.E.: l'efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni "negative"; 2. La funzione "quasi normativa" della Corte di Giustizia delle comunità europee; 3. Profili problematici dell'adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle decisioni della Commissione CE ed alle sentenze della Corte di Giustizia - Il caso delle fondazioni bancarie;

⁴¹⁴ In proposito, *amplius*, BARBERO M., *Quale fiscalità di vantaggio per gli enti territoriali italiani?*, in *Federalismi.it*, n. 19/2006, in www.federalismi.it.

3.1. Il recupero degli aiuti illegalmente corrisposti; 3.2. Cenni in tema di evoluzione giurisprudenziale del legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato; 4. Le competenze del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali; 5. L'efficacia diretta degli aiuti e il sistema legale italiano; 5.1 Norme fiscali configgenti con l'efficacia diretta.

1. Divieto di aiuti di Stato e misure fiscali nella prassi della Commissione C.E. : l'efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni "negative"

Come si è avuto modo di evidenziare nei capitoli precedenti, alla Commissione è rimessa la facoltà di concedere deroghe al generale divieto di misure statali, in favore delle imprese, o di determinati settori produttivi.

Il Trattato conferisce, infatti, a tale organo un'ampia discrezionalità⁴¹⁵, definibile, in un certo senso, "necessaria" per il perseguimento degli

⁴¹⁵ Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1979, causa C-730/79, Racc., p. 2671; 14 gennaio 1997, causa C-169/95, Racc., p. I-136; 12 dicembre 2002, causa 456/00, cit.; Tribunale di I grado, sentenza 22 ottobre 1996, causa T- 266/94, Racc. II-1399; 27 febbraio 1997, causa T-106/95. Racc. p. 230; 30 gennaio 2002, causa T- 35/99, Racc. p. II-261.

Una specifica menzione merita, infine, al sentenza 15 maggio 1997 (causa C-355/95), con la quale la Corte di Giustizia è intervenuta proprio allo scopo di circoscrivere gli ambiti di discrezionalità ascrivibili alla Commissione.

In tale circostanza, il giudice comunitario ha, infatti, affermato che: "*L'art. 93, n. 2, primo comma, [ora art. 88] del Trattato attribuisce alla Commissione la responsabilità di attuare, sotto il controllo della Corte, un procedimento speciale per l'esame permanente e il controllo degli aiuti che gli Stati membri intendono porre in essere. In particolare, nella sfera di applicazione dell'art. 92, n. 3, [ora art. 87] del Trattato, la Commissione usufruisce di un ampio potere discrezionale, il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in un contesto comunitario. Quando la Commissione esamina la compatibilità di un aiuto con il mercato comune deve prendere in considerazione tutti gli elementi rilevanti, ivi compreso, eventualmente, il contesto già esaminato in una decisione precedente, nonché gli obblighi che tale decisione precedente ha potuto imporre a uno Stato membro. La Commissione pertanto non abusa del potere discrezionale di cui essa dispone quando, chiamata a pronunciarsi sul progetto di aiuto che uno Stato membro intende concedere ad un'impresa, adotta una decisione la quale, nell'autorizzare detto aiuto, ne sospende però il versamento finché l'impresa non abbia restituito un precedente aiuto illegittimo, a motivo dell'effetto cumulato degli aiuti di cui trattasi*".

Nel caso in esame, l'impresa beneficiaria aveva ricevuto, illecitamente, alcuni incentivi senza provvedere ad alcun rimborso a favore dello Stato. Quando la Commissione è stata nuovamente chiamata ad esaminare la compatibilità con il Trattato di un nuovo aiuto che lo Stato membro intendeva concedere alla stessa impresa, l'Autorità Europea, se da una parte ha riconosciuto compatibili con il mercato comune gli aiuti sotto forma di sovvenzione e di prestiti agevolati (art. 1, Decisione n. 91/391/CEE del 26 marzo 1991), dall'altra ne ha, però, condizionato l'ammissibilità alla preventiva restituzione dei

obiettivi del mercato comune e della più generale politica degli interessi comuni ⁴¹⁶.

Ne deriva la attitudine di quest'ultima ad adottare una vera e propria politica della concorrenza ⁴¹⁷, che, nel tempo, è andata articolandosi in una disciplina relativa a tre categorie di aiuti: regionali; settoriali; e orizzontali.

La stessa Corte di Giustizia, dalla nota sentenza *Philip Morris* ⁴¹⁸ in poi, ha ritenuto tale situazione *funzionale* al perseguimento delle finalità del Trattato; sostenendo che la sovranità economica statale possa essere, in qualche modo, compressa o sacrificata, per *ragioni di politica comunitaria* ⁴¹⁹.

Dati questi rilievi, si deduce che il potere di vietare aiuti, in ossequio a tale principio, possa essere orientato nella direzione sia di un vaglio, per così dire, di conformità amministrativa, sia di un convincimento formatosi su valutazioni di ordine politico, economico e sociale.

D'altra parte, la decisione politica emessa dalla Commissione incontra, facilmente, degli ostacoli, di fronte al potere statale di indirizzo e di impulso delle attività economiche, con la conseguenza del verificarsi di contrasti politici tra autorità "interne" e comunitarie.

precedenti aiuti ritenuti dalla stessa Commissione (con Decisione adottata il 21 maggio 1986) inammissibili in quanto incompatibili con il mercato comune. Più precisamente, alla parte V, settimo considerando della decisione *cit.*, si legge: "*L'effetto cumulato dell'aiuto illegale che Deggendorf si rifiuta di rimborsare dal 1986 e dell'attuale nuovo aiuto agli investimenti conferirebbe all'impresa un vantaggio indebito ed eccessivo che potrebbe alterare le condizioni degli scambi intracomunitari in misura contraria all'interesse comune*".

La Corte di Giustizia, con la sentenza sopra richiamata, confermando le conclusioni cui era pervenuta la Commissione, ha affermato che il mancato rimborso degli aiuti illeciti costituisce un elemento essenziale di cui la Commissione deve tener conto nell'esaminare la compatibilità di nuovi aiuti, con la conseguenza che la domanda di sospensione del versamento di questi ultimi non è da considerarsi un semplice ordine di recupero.

In proposito, *amplius*: VILLANI M, *op. cit.*, p. 62 ss.

⁴¹⁶ Corte di Giustizia, sentenza 21 marzo 1991, causa 303/88, Racc. p. I-1435; 15 settembre 1997, causa C-278/95, Racc. p. 2507.

⁴¹⁷ Resta, ovviamente, inteso che la Commissione laddove si pronunci circa la compatibilità di qualsiasi aiuto o categoria di aiuti è, comunque, sottoposta al controllo della Corte di Giustizia. In tal senso: Corte di Giustizia, sentenza 14 ottobre 1985, causa C-248/84, Racc. p. 4026.

⁴¹⁸ Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1979, causa C- 730/79, *cit.*

⁴¹⁹ In tal senso: Corte di Giustizia, sentenza 15 maggio 1997, causa C- 278/95, Racc. p. 2508; 21 novembre 1991, causa C-354/90, Racc. p. I-5504.

Invero, i contorni precisi del complesso rapporto intercorrente tra ordinamento nazionale e quello comunitario, sono piuttosto farraginosi; e le difficoltà interpretative ad essi connesse emergono, con evidenza, dalla lettura di pronunce emesse tanto dal giudice comunitario, quanto dalla Corte di Cassazione. Il riferimento attiene, in primo luogo, alle decisioni negative emesse dalla Commissione; ed alla efficacia ad esse riconoscibile.

La Corte di Giustizia, in più occasioni, ha giudicato che, in presenza di una decisione formale della Commissione, lo Stato membro interessato ha l'obbligo di eseguire tale decisione, adottando tutti i provvedimenti necessari.⁴²⁰

Ciò, del resto, è coerente sia con la definizione che tale organo fornisce di sé nel settore, in considerazione di “*autorità amministrativa incaricata dell’attuazione dello sviluppo della politica della concorrenza nell’interesse comunitario*”;⁴²¹ sia con l’art. 249 TCE, secondo il quale, una decisione della Commissione, oltre a costituire un atto di diritto comunitario c.d. *secondario* o *derivato*, ha portata individuale ed è comunque “*obbligatorio in tutti i suoi elementi per i soggetti da essa designati*”.

Nell’ordinamento interno, sul tema è intervenuta la Suprema Corte⁴²², la quale ha posto l’accento su come – specialmente in materia fiscale- sia necessario abbandonare una visione miope e ristretta ai confini nazionali ed occorra, invece, monitorare, con attenzione, la normativa CE, si sostanzi essa in regolamenti di portata generale, ovvero in decisioni ad effetti “verticali” (vale a dire, operanti esclusivamente, nei rapporti giuridici intercorrenti tra privati e pubblici poteri)⁴²³.

Il ragionamento svolto dalla Corte muove, in particolare, da un’analisi contestuale dei principi elaborati dal giudice comunitario (c.d. *tesi monista*)

⁴²⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1984, causa C- 249/83, Racc. p.1687.

⁴²¹ Cfr. *Comunicazione della Commissione relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato*,95/C 312/07, II, p. 4.

⁴²² Sezione Tributaria, 10 dicembre 2002, n. 17564, in Corriere Tributario On-line, www.ipsoa.it.

In dottrina: LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sovranazione sugli aiuti fiscali*, in Rassegna Tributaria, n. 3/2003, p. 1074 ss.

⁴²³ In tal senso: IANNIELLO B., *Le decisioni “negative” della Commissione CE sono vincolanti nel diritto interno*, in Corriere Tributario, n. 18/2003, p. 1462 ss.

e dalla Corte Costituzionale (c.d. *tesi dualista*), in una giurisprudenza parallela, le cui origini, poi consolidate, sono ormai datate.⁴²⁴

Alla base dei due filoni, c'è il riconoscimento del *primato* del diritto comunitario e dei suoi effetti *diretti*.

Tuttavia, mentre l'orientamento teorico sposato dalla Corte di Giustizia consiste nella considerazione integrata dall'ordinamento comunitario e degli ordinamenti degli Stati membri, come espressioni di un ordinamento ormai unico;⁴²⁵ la Corte Costituzionale, pur riconoscendo il primato dell'ordinamento comunitario, ha precisato che i due ordinamenti "*ancorché coordinati*", costruiscono, comunque sistemi "*distinti ed autonomi*".⁴²⁶

Tale ultima elaborazione giurisprudenziale nazionale comporta che il diritto comunitario connotato da "diretta applicabilità" (regolamenti) o da "efficacia diretta", prevalga sull'ordinamento interno confliggente, a condizione che lo stesso disciplini materie attribuite dal Trattato alla competenza esclusiva degli organi della Comunità e che non risulti contrastante con i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e non violi i diritti inalienabili della persona umana⁴²⁷.

Prima della sentenza della Cassazione, n. 17564, del resto, non si rinvenivano precedenti specifici sulla efficacia diretta di decisioni della

⁴²⁴ Per la tesi della Corte di Giustizia, si vedano sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, Racc. p. 629; per la tesi dualistica, seguita dalla Corte Costituzionale, sentenza 27 dicembre 1973, n. 183, Foro Italiano, 1974, I, p. 314; sentenza 8 giugno 1984, n. 170, Foro Italiano, 1984, I, p. 2062.

⁴²⁵ Cfr. PROVAGGI G., *La Suprema Corte sancisce l'efficacia immediatamente diretta delle decisioni della Commissione europea nell'ordinamento interno*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2003, p. 451.

⁴²⁶ *Ex pluribus*, Corte Costituzionale n. 170 del 1984, in Giurisprudenza Costituzionale, 1984, I, p. 1098; ID., n. 126 del 1996, in Giurisprudenza Italiana, 1996, p. 559; ID., n. 93 del 1997.

In dottrina, *amplius*, PIZZONIA G., *Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 3/2005, p. 384 ss.

⁴²⁷ Si tratta di "controlimiti" rispetto alle "limitazioni di sovranità".

Al riguardo, si veda: Corte Costituzionale, 21 aprile 1989, n. 232, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 1991, p. 138; ID., 18 aprile 1991, n. 168, in Corriere Tributario, n. 20/1991, p. 1489.

Commissione in materia di aiuti di Stato, ad eccezione di un'unica e datata sentenza del Consiglio di Stato.⁴²⁸

Tale tema, appare, diffusamente trattato nella menzionata pronuncia, la quale ha ribadito il principio secondo il quale compete al giudice nazionale la verifica della compatibilità del diritto interno con le norme comunitarie vincolanti e la relativa applicazione al caso concreto, anche d'ufficio.⁴²⁹ Su tali basi, la Cassazione ha individuato, inoltre, le condizioni ed i requisiti essenziali all'attribuzione dell'efficacia diretta alle decisioni.

Queste ultime, devono, in particolare, contenere un "obbligo sufficientemente chiaro e preciso", nonché un obbligo non soggetto a condizioni; e che non presupponga l'esercizio di poteri discrezionali dello Stato.⁴³⁰

Con riferimento specifico alle decisioni relative ad aiuti concessi in forma fiscale, il punto di partenza è costituito dalla nota disposizione secondo la quale "*nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario*"; e ancora "*il recupero va effettuato, senza indugio, secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della Commissione*".⁴³¹ Se ciò non si verifica, la Commissione può agire contro lo Stato membro davanti alla Corte di Giustizia.⁴³² Particolarmente complessa, del resto, è l'individuazione degli strumenti giuridici da adottare per il recupero, data la necessità di applicare le menzionate procedure.

In proposito, infatti, vi è chi sostiene la necessità di seguire le ordinarie procedure fiscali di accertamento e riscossione, verificandosi, nel caso, il recupero delle imposte; e chi, invece, ritiene che il recupero di aiuti fiscali

⁴²⁸ Cfr. Consiglio di Stato, sentenza 24 gennaio 1989, n. 30.

⁴²⁹ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 7909 del 2000.

⁴³⁰ Nessun rilievo è, invece, attribuito alla definitività delle decisioni che sono comunque obbligatorie in tutti i loro elementi per i destinatari ad esse assegnati (cfr. art. 249, par.4, TCE).

⁴³¹ Cfr. il disposto dell'art. 14, Reg. Consiglio 22 marzo 1999, n. 659/99, recante le modalità di applicazione delle norme del Trattato in materia di aiuti di Stato.

⁴³² Cfr. art. 88, par. 2, secondo periodo, TCE.

abbia, a sua volta, natura fiscale, facendo salva la possibilità di adottare normative difformi, la cui portata dovrà essere verificata caso per caso.⁴³³

Mentre, in ambito normativo, convive una certa varietà di soluzioni: si pensi, innanzitutto, al caso delle agevolazioni fiscali in favore degli investimenti innovativi, ritenuti contrari all'art. 87 TCE, relativamente ai settori della siderurgia, della cantieristica navale, delle fibre sintetiche e automobilistico.⁴³⁴

In quell'occasione, non vi fu alcun intervento legislativo e l'amministrazione finanziaria applicò le ordinarie procedure fiscali, mediante circolare⁴³⁵, per l'esecuzione degli accertamenti⁴³⁶; l'applicazione degli interessi⁴³⁷; e la disapplicazione delle sanzioni⁴³⁸.

Nel caso delle agevolazioni concesse alle banche dal D.Lgs. n. 153/1999, invece, fu disposto⁴³⁹ il congelamento delle agevolazioni concesse⁴⁴⁰ e il recupero mediante una procedura speciale, sostanzialmente divergente da quella fiscale, con la previsione di sanzioni in caso di inosservanza⁴⁴¹. Un'ultima annotazione circa l'applicabilità diretta delle decisioni della Commissione nel nostro ordinamento, attiene, infine, al nuovo art. 117 Cost.

⁴³³ In tal senso: FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento comunitario fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2240 ss.; GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e le sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2271 ss.

Gli Autori citati convengono, comunque, sulla inapplicabilità di sanzioni tributarie, data la necessità di rispettare i principi fondamentali di tutela dell'affidamento e buona fede del contribuente, nonché relativi all'incertezza nell'applicazione delle norme impositive.

⁴³⁴ Agevolazioni che sono state oggetto della Decisione 13 maggio 1998, C(1998) 1434 def.

⁴³⁵ Cfr. 15 settembre 1998, n. 218/E/138725.

⁴³⁶ I provvedimenti furono emessi sotto forma di accertamenti parziali ex art. 41-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

⁴³⁷ Fu prevista, in luogo degli ordinari interessi fiscali, l'applicazione degli interessi comunitari, in base al tasso di riferimento determinato dalla Commissione europea.

⁴³⁸ In base all'art. 6, co. 2, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁴³⁹ Decisione 11 dicembre 2001, 2002/581.

⁴⁴⁰ In tal modo sarebbe stato possibile riaprire i termini per fruire delle agevolazioni una volta che si fossero conclusi favorevolmente i giudizi di impugnazione della decisione negativa davanti alle giurisdizioni comunitarie.

⁴⁴¹ Tale previsione fu molto osteggiata dalla dottrina che ne denunciò la non conformità alla decisione della Commissione e quindi la possibile illegittimità.

Se da un lato, infatti, non vi sono più dubbi circa la attitudine di queste ultime a costituire una fonte di diritto comunitario, passibile di trovare diretta applicazione nell'ordinamento, e, pertanto, idonea ad imporre al giudice nazionale l'obbligo di non applicare la norma interna incompatibile; il contenuto di tale obbligo va, tuttavia, chiarito alla luce del menzionato disposto costituzionale.

L'art. 117 Cost. novellato impone, infatti, che la potestà legislativa venga esercitata dallo Stato e dalle Regioni, nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. La norma, invero, non brilla per chiarezza di formulazione; e pone, pertanto, un duplice problema: stabilire se l'inosservanza dei vincoli comunitari determini l'automatica invalidità della legge (per illegittimità costituzionale); e capire se il sindacato circa la violazione di tali vincoli spetti solo alla Corte Costituzionale; ovvero abbia i requisiti della diretta applicabilità.

Una risposta positiva ad entrambi gli interrogativi, determinerebbe, infatti, la necessità di sollevare la questione di legittimità costituzionale della disposizione nazionale, nella parte in cui collide con quella comunitaria, ogni qual volta si verifichi un contrasto tra le due norme.

In realtà, la Corte Suprema ha stimato che la nuova formulazione dell'art. 117, co. 1, confermerebbe che il fondamento costituzionale del significato e del contenuto precettivo di tali "vincoli" dovrebbe essere ricercato altrove, nella *sedes materiae* sua propria: cioè, ancora, nella disposizione che la Costituzione, quale fonte dell'ordinamento generale della Repubblica, appunto, dedica ai rapporti tra fonti dello Stato e fonti dell'ordinamento comunitario; e quindi, nell'art. 11, secondo periodo, laddove questo, "limitando la sovranità" dello Stato, che si esprime mediante l'esercizio della funzione legislativa, consente al diritto comunitario di "prevalere" su quello interno con esso collidente e disciplina, pertanto, anche gli effetti di tale riconosciuto "primato".⁴⁴²

⁴⁴² Testualmente, Cassazione n. 17564/2002, cit.

2. La funzione “quasi normativa” della Corte di Giustizia delle comunità europee

In materia di aiuti di Stato e specialmente di aiuti fiscali, un ruolo determinante è svolto dalla Corte di Giustizia delle comunità europee, la quale, ha assunto, negli anni, una funzione “quasi normativa”, precisando e, in talune ipotesi, contraddicendo gli stessi orientamenti espressi dalla Commissione.

Tale funzione è stata fortemente contestata da una certa dottrina, date le notevoli ambiguità che suscita il fatto che la Corte abbia dato luogo a più *revirement*, nelle stesse materie, in pochi anni.

Se è indubbio, infatti, che il suo compito sia quello di interpretare la norma comunitaria, lo è altrettanto che una siffatta funzione non possa prescindere da una naturale e progressiva sedimentazione delle ragioni poste alla base del consolidamento di un indirizzo giurisprudenziale.

Risulta, pertanto, quanto meno, preoccupante che la Corte possa formulare un orientamento interpretativo, nello spazio di pochi mesi, per poi stravolgerlo, repentinamente, nei mesi successivi.

Un indirizzo giurisprudenziale rappresenta, infatti, il progressivo consolidamento di una formulazione di pensiero cui corrisponde l'interpretazione di una norma.

Una simile meditata ponderazione garantisce, tra l'altro, agli operatori del diritto la possibilità di adeguarsi all'evoluzione della casistica giurisprudenziale, senza rimanerne sopraffatti. Al contrario, il repentino cambiamento d'indirizzo - oltre a determinare le infauste conseguenze tracciate - produce l'improvvisa introduzione di un nuovo canone ermeneutico che deve equipararsi, per le modalità con cui va a ridisegnare, nonché ad articolare nel dettaglio, la normativa operante in materia degli aiuti di Stato, alla messa a punto di una nuova norma; in tal modo, dando

luogo alla contestata funzione “quasi-normativa” della Corte di Giustizia⁴⁴³. Le perplessità attengono, innanzitutto, all’affidamento degli operatori economici, e degli Stati membri; e, se già notevoli rispetto ad un organo “terzo”, quale la Corte di Giustizia, sono destinate ad aumentare in relazione alla Commissione che è, addirittura, “parte”, rispetto al procedimento di accertamento della legittimità degli aiuti concessi dagli Stati membri.

Ciò nonostante, la Commissione ha cercato di puntualizzare i suoi poteri ed orientamenti nel controllo degli aiuti statali, attraverso una serie di atti atipici il cui valore giuridico è oggetto di un importante dibattito.

Tale funzione “quasi-normativa” si è resa evidente, in special modo, nell’ambito della materia dei servizi d’interesse economico generale, con riferimento alla definizione del concetto di compensazione.

In proposito, la Commissione ha fatto presente agli Stati membri che intende fare riferimento definitivo ad una probabile giurisprudenza futura che, presumibilmente, riterrà aiuti di Stato anche quelle compensazioni che si limitano a coprire i costi del servizio pubblico⁴⁴⁴.

Operando una simile discrezionale cernita, nell’ambito della giurisprudenza della Corte di Giustizia – e tanto più facendolo con riferimento ad una giurisprudenza di là da venire, piuttosto che a quella effettivamente acquisita – la Commissione non può che ingenerare dei seri interrogativi sulla funzione che sta, via via, assumendo.

In questa prospettiva, vengono in esame solo alcune sentenze della Corte di Giustizia e decisioni della stessa Commissione, al fine di definire adeguati parametri di raffronto rispetto ad alcune delle questioni pratiche più rilevanti. La Corte di Giustizia europea ha esplicitamente decretato, ad

⁴⁴³ Cfr. PECORI E., *Il legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato*, in *Tributi On line*, n. 2/2005, www.finanze.it, laddove, seppure con specifico riferimento ai servizi pubblici, si delinea, chiaramente, la portata ed il ruolo attribuibile alla Corte di Giustizia nella disciplina degli aiuti di Stato, specialmente di natura fiscale.

⁴⁴⁴ Considerando che la giurisprudenza attuale le è contraria dato che ha abitualmente ritenuto che le compensazioni, il cui importo non superi i costi aggiuntivi sostenuti per la prestazione dei servizi d’interesse economico generale, non conferiscano vantaggi alle imprese beneficiarie e non costituiscono, quindi, aiuti di Stato ai sensi del Trattato Ce.

esempio, che *“la quota della tassa di imbarco e sbarco delle merci, devoluta da Roma alle aziende di mezzi meccanici e dei magazzini operanti ai porti italiani, rappresenta un aiuto di Stato contrario alle leggi sulla concorrenza”*.⁴⁴⁵

In questi termini, la quota della tassa portuale, accordata alle aziende, derivando da risorse statali ed incidendo, quindi, inevitabilmente, sugli scambi intracomunitari, si qualifica come aiuto di Stato passibile, in concreto, di falsare la concorrenza.

La stessa Corte sostiene, inoltre, che affinché l'intervento statale non sia inteso come un vantaggio, deve rappresentare una compensazione per l'assolvimento di una missione di servizio pubblico chiaramente definita (e non un vantaggio finanziario).

In tal senso, e secondo quanto affermato in altre importanti sentenze (cfr. C-280/2000 e C-126/01) una compensazione finanziaria che sia connessa ad obblighi inerenti un servizio pubblico non presenta quelli che sono gli elementi caratterizzanti l'aiuto di Stato.

Con sentenza, pronunciata il 19 maggio 1999 (Causa C-6/97), la Corte di Giustizia ha affermato che *“un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1 (ora 87) del Trattato”*.

Il caso sottoposto all'esame dei giudici europei, riguardava un regime di crediti d'imposta a favore dei trasportatori italiani di merci ed una compensazione a favore dei trasportatori comunitari, non italiani, in funzione del consumo di carburante.

Altra singolare questione concerne l'ammissibilità degli aiuti di Stato concernenti il settore della radiodiffusione: il canone RAI ed il discusso decreto “salva-RAI”, del 1993. La Commissione europea, in questa occasione, ha sancito chiaramente che canone e sussidi *“non costituiscono*

⁴⁴⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza C-34/01 e C 38/01, Racc. p.I-1435.

aiuti di Stato illeciti, ma interventi proporzionali al servizio pubblico esercitato, una serie di salvagenti gettati dal Governo italiano in passato”.

Relativamente ai mutui agevolati stanziati dalla Regione Sardegna a quattro aziende trovatesi in grosse difficoltà finanziarie, la Corte di Giustizia, con una recentissima sentenza⁴⁴⁶, ha affermato che si è trattato di aiuti di Stato, con conseguente obbligo di sospensione dei finanziamenti illegittimi e contestuale restituzione di quelli già erogati.

Ha fatto bene, quindi - secondo la Corte - l’Ente Locale ad adeguarsi; nulla hanno, invece, a pretendere le quattro aziende agricole “agevolate”.

La Commissione, infatti, aveva considerato che gli aiuti concessi dalla Regione, in applicazione dell’art. 5, della legge regionale 13 dicembre 1988, n. 44⁴⁴⁷ e le quattro misure di aiuto, erano illegali in quanto non erano stati notificati alla Commissione, in fase progettuale ed erano incompatibili con il mercato comune, con riferimento alle disposizioni dell’art. 87, nn. 1-3, del Trattato CE.

I giudici comunitari hanno confermato, anche, un altro aspetto della valutazione della Commissione e cioè che l’Italia era tenuta ad abolire detti aiuti, entro due mesi dalla data di notifica di tale decisione ed era tenuta, altresì, ad adottare le misure necessarie, al fine di recuperare gli importi già versati, entro il termine di sei mesi dalla stessa data.

Confermata l’illegittimità dell’art. 5 della legge regionale 13 dicembre 1988, n. 44, la Corte ha, conseguentemente, rigettato l’opposizione delle quattro aziende agricole.

Più precisamente, relativamente alle richieste inoltrate dalle aziende, i giudici europei hanno disposto quanto segue: *“Tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell’articolo 93 del Trattato [ora 88], le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell’aiuto, solamente qualora quest’ultimo sia stato concesso nel*

⁴⁴⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 23 febbraio 2006, cause C-346/03 e C-529/03, Racc. p. II-1789.

⁴⁴⁷ Si tratta di una legge istitutiva di un regime di aiuti a favore di aziende agricole con un situazione finanziaria pregiudicata da circostanze avverse.

rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. Quando un aiuto è stato versato senza previa notifica alla Commissione ed è pertanto illegittimo in forza dell'articolo 93, n. 3, del Trattato [ora 88], il beneficiario dell'aiuto non può riporre, a quel punto, alcun legittimo affidamento nella regolarità della concessione dello stesso".

In altre parole, secondo la Corte, in assenza della notifica di cui all'art. 88 TCE, della misura agevolativa alla Commissione, gli agricoltori sardi – beneficiari della stessa – non potevano fare alcun affidamento sulla legittimità degli aiuti loro concessi.

Considerevoli risonanze ha suscitato, anche, la sentenza del 15 maggio 1997 (Causa C-355/95), con la quale i giudici europei hanno confermato che la Commissione può ordinare la *sospensione del versamento* di un nuovo aiuto ad una impresa beneficiaria, fino al momento in cui quest'ultima non abbia *restituito* altri aiuti, da essa indebitamente ricevuti in precedenza.

Nella fattispecie, l'impresa beneficiaria aveva beneficiato di diversi aiuti illegali, che, tuttavia, non erano stati restituiti allo Stato membro erogatore.

Al momento dell'esame circa la compatibilità di un nuovo aiuto, che lo Stato membro intendeva accordare alla stessa impresa, la Commissione ha tenuto conto, anche, dell'effetto cumulato sulla concorrenza nel mercato comune, oltre che del complesso degli aiuti versati in precedenza.

A giudizio della Corte, la mancata restituzione degli aiuti illegittimi costituisce un elemento essenziale di cui la Commissione può tener conto nell'esame della compatibilità dei nuovi aiuti, con la conseguenza che la domanda di sospensione del versamento di questi ultimi non è da considerarsi un semplice ordine di recupero.

La Corte ha sottolineato, inoltre, che, in sede di esame della compatibilità di un aiuto con il mercato comune, la Commissione deve valutare tutti gli elementi pertinenti, ivi compresi, eventualmente, il contesto

già oggetto di valutazione in una decisione precedente e gli obblighi che tale decisione abbia imposto ad uno Stato membro.

Infine, la Corte rileva che la sospensione del nuovo aiuto, prescritta dalla Commissione, non diventa illegale per il solo fatto che l'impresa beneficiaria la reputi uno strumento di pressione, ai fini della restituzione degli aiuti indebitamente ricevuti in passato.

Altrettanta rilevanza deve, infine, attribuirsi alla sentenza 13 gennaio 2005, (causa C-174/02), con la quale, la Corte ha affermato, non solo, che, quando le modalità di finanziamento di un aiuto mediante tassa, costituiscano parte integrante della misura di aiuto, le conseguenze derivanti dalla violazione, da parte delle autorità nazionali, del divieto di esecuzione sancito dall'art. 88, n. 3, ultima frase, del Trattato CE devono trovare applicazione, anche, relativamente a tale aspetto della misura di aiuto;⁴⁴⁸ ma, anche, che il medesimo articolo vada interpretato nel senso che tale disposizione possa essere invocata da un singolo assoggettato ad una tassa, che costituisca parte integrante di una misura di aiuto e che venga riscossa in violazione del divieto di esecuzione previsto dalla disposizione medesima, indipendentemente dal fatto che egli sia o meno leso dalla distorsione della concorrenza conseguente alla misura di aiuto.

È evidente che le pronunce finora richiamate hanno un carattere meramente esemplificativo rispetto agli orientamenti espressi, nel corso di un trentennio, dalla Corte, in materia di aiuti di Stato.

Tuttavia, la portata delle prescrizioni contenute dalle menzionate sentenze dovrebbe essere sufficiente a valutare, non solo, l'ampiezza del ruolo che il giudice comunitario si è attribuito, nella disciplina in esame; ma, anche, le ricadute che tali pronunce sono in grado di determinare, in un contesto in continua evoluzione, in cui la Corte ha, evidentemente, avvertito la necessità di contemperare le istanze restrittive, manifestate dalla Commissione, con l'esigenza dei governi nazionali di intervenire

⁴⁴⁸ Tale orientamento era già stato espresso, del resto, nella sentenza 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01, Racc. p. I-0000.

nell'economia domestica, su basi di maggiore chiarezza, ma anche di più ampia flessibilità normativa.

3. Profili problematici dell'adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle decisioni della Commissione CE ed alle sentenze della Corte di Giustizia

Le modalità in base alle quali i singoli Stati membri si adeguano alle decisioni comunitarie, in materia di aiuti di Stato, divergono, non solo, in virtù di dinamiche normative squisitamente domestiche, ma anche, in conseguenza della particolare natura della disciplina in esame, caratterizzata da una pluralità di decisioni, che formano parte di un procedimento complesso ed articolato, i cui effetto giuridici non vengono prodotti, unicamente, dall'atto conclusivo del procedimento stesso, ma, anche, da una molteplicità di atti intermedi, alcuni dei quali, qualificati, espressamente, dal Regolamento n. 659/1999, come decisioni ed impugnabili, autonomamente, dinanzi alla Corte di Giustizia⁴⁴⁹.

Invero, la peculiarità della disciplina degli aiuti pubblici è frutto, oltre che del dettato normativo, della specifica articolazione delle fonti del diritto primario da cui emana⁴⁵⁰.

L'assenza di normazione derivata ha, infatti, comportato l'esigenza di specificare le regole generali dettate dal Trattato, attraverso un *corpus* di regole⁴⁵¹ desunte, negli anni, dalla prassi della Commissione e consolidate nelle decisioni della Corte di Giustizia.

Proprio tale circostanza orienta l'intera disciplina degli effetti sull'ordinamento interno delle decisioni in materia di aiuti di Stato e, conseguentemente, ne caratterizza le esigenze di adeguamento.

⁴⁴⁹ In proposito: FANTOZZI A., *op. ult. cit.*, p. 2250.

⁴⁵⁰ Essa, infatti, risulta, essenzialmente, dettata dagli artt. 87-89 del Trattato CE, che per molto tempo, hanno costituito l'unica fonte "canonica" di normazione comunitaria. In proposito, un peso notevole è assunto dal fatto che solo l'art. 88, par. 3, sia dotato di efficacia diretta; la quale è invece preclusa alle altre disposizioni del Trattato.

⁴⁵¹ Dagli orientamento settoriali, fino alle regole di procedura.

Da essa deriva, infatti, un ampliamento delle competenze di Commissione e Corte di Giustizia, in alcuni casi discutibile, oltre che foriero di incertezze interpretative.

Per quanto attiene alla Commissione, del resto, molte delle sue attuali prerogative discendono dalle pronunce della Corte di Giustizia, piuttosto che dal Trattato.

È il caso, ad esempio dell'effetto diretto riconosciuto alle decisioni da essa emesse, in materia di aiuti di Stato, dalla sentenza *Costa/ENEL*⁴⁵²; sebbene sia innegabile che la logica del sistema stesso porti a concludere che sia esatto riservare la materia degli aiuti, interamente alla Commissione, in qualità di guardiano sopranazionale delle disposizioni del Trattato.⁴⁵³

Del resto, nei primi anni di applicazione del mercato comune, gli aiuti di Stato erano talmente diffusi che la loro stessa esistenza era considerata un male inevitabile e la Commissione poco faceva per combatterli.

Solo successivamente, si è svelato l'effetto dirompente che essi sortiscono sulla concorrenza; anche in funzione dell'avvio delle privatizzazioni e del conseguente smantellamento dei servizi pubblici gestiti dallo Stato, che ha accresciuto, enormemente, il contenzioso dinanzi alla Corte di Giustizia⁴⁵⁴.

⁴⁵² Corte di Giustizia, sentenza 15 luglio 1964, causa 6/64, Racc., p. 1129.

⁴⁵³ In tal senso depone, ad esempio, la sentenza 29 giugno 2004, causa C-110/02, Racc. p. I-6333, in cui la Corte si è trovata a doversi pronunciare sulla disparità di valutazione tra Commissione e Consiglio, circa gli aiuti attribuiti dal governo portoghese agli allevatori di suini. La prima li aveva giudicati incompatibili; mentre, il secondo aveva stimato gli effetti deleteri che sarebbero derivati dalla necessità di rimborsare tali agevolazioni.

I Giudici di Lussemburgo hanno, infatti, stabilito che: *“qualora la Commissione abbia adottato una decisione diretta a constatare l'incompatibilità di un aiuto con il mercato comune, il Consiglio non può paralizzare l'efficacia di tale decisione dichiarando esso stesso l'aiuto compatibile con il mercato comune sulla base dell'art. 88, n. 2, co. 3, CE”*. Su questo caso: ANTONUCCI M., *Gli aiuti di Stato ed il ruolo della Commissione e del Consiglio delle Comunità europee*, in *Il Consiglio di Stato*, 2004, p. 1229-1234; MENTO S., *Aiuti di Stato e poteri del Consiglio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2005, p. 279 ss.

⁴⁵⁴ Nel periodo 2001-2002, giudizi in materia di aiuti sono quasi raddoppiati rispetto al periodo 1999-2000; ciò si è verificato nonostante i regolamenti di esenzione adottati dalla Commissione in pari data. In proposito: HAKENBERG W.-ERLBACHER F., *State Aid Law in the European Courts in 2001 and 2002*, in *European Competition Law Review*, 2005, p. 460 ss.

Sui regolamenti di esenzione, per tutti: MARTIN F., *Il procedimento di controllo relativo ad aiuti di Stato oggetto di un regolamento di esenzione*, in *Aiuti pubblici alle*

Diversamente, è rimasto sostanzialmente invariato il numero delle azioni di fronte al giudice nazionale; ciò non solo, per la scarsa propensione dei privati⁴⁵⁵, in termini di opportunità politica, per queste azioni; ma anche per una certa diffidenza rispetto alla tecnica risarcitoria propria degli illeciti da attività normativa.⁴⁵⁶

Invero, le maggiori difficoltà di adeguamento degli ordinamenti fiscali nazionali hanno interessato proprio il recupero degli aiuti illegalmente corrisposti e la tutela del legittimo affidamento⁴⁵⁷.

3.1 Il recupero degli aiuti illegalmente corrisposti

Il recupero degli aiuti illegittimamente corrisposti costituisce una delle tematiche più discusse della disciplina degli aiuti pubblici. La possibilità concessa alla Commissione, di far seguire la decisione negativa da un ordine di recupero degli aiuti illegittimamente erogati, non è, infatti, contemplata

imprese e competenze regionali, in DANIELE L.-AMADEO S.-SCHEPISI C. (a cura di), *Aiuti pubblici alle imprese e competenze regionali*, 2003, p. 67 ss.

⁴⁵⁵ Cfr. *Conclusioni* Avvocato Generale G. TESAURO, causa C-142/87, cit., punto 8.

⁴⁵⁶ Così, FONTANA E., *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2006.

⁴⁵⁷ In proposito una delle maggiori problematiche di diritto interno e comunitario è sorta con riferimento alla natura delle fondazioni bancarie.

L'ampiezza della questione non ha consentito in questa sede l'autonoma trattazione dei profili giuridici da essa investiti. Giova, tuttavia, ricordare che le maggiori difficoltà in proposito hanno riguardato la determinazione dell'attività commerciale con riferimento al contenuto dell'art. 12 del D.Lgs. n. 153/1999 (legge Ciampi) che considera le fondazioni bancarie enti non commerciali, anche se esercitano direttamente attività d'impresa, purchè sia strumentale agli scopi istituzionali da esse normalmente perseguiti; e sia svolta da enti ben identificati.

In merito esiste un'ampia ed autorevole dottrina alla quale si rimanda: AMATUCCI F., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2006, p. 134 ss.; BORZAGA C., *Da dove vengono e dove vanno le fondazioni di origine bancaria*, in *Le fondazioni bancarie- Un patrimonio alla ricerca di uno scopo*, Roma, 1999, p. 5 ss.; DE RENZIS SONNINO N., *La Cassazione rinvia il regime fiscale delle fondazioni bancarie alla Corte di Giustizia CE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, p. 1097 ss.; DEL FEDERICO L., *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 591 ss.; GALLO F., *Fondazioni e Fisco*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2004, p. 1164; LAROMA JEZZI P., *Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 814; RUSSO P.-LAROMA JEZZI P., *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2002, p. 1034.

dal Trattato, ma è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, che, a partire dalla sentenza 12 luglio 1973,⁴⁵⁸ ne ha affermato l'esistenza.⁴⁵⁹

Tale orientamento è stato, poi, recepito dal Regolamento di procedura che ne ha formalizzato lo svolgimento.

La logica ripristinatoria di condizioni di concorrenza leale, che ha ispirato tale evoluzione teorica della Commissione⁴⁶⁰; della giurisprudenza;⁴⁶¹ e del legislatore comunitario⁴⁶², è stata ulteriormente specificata con la previsione dell'obbligo di corrispondere gli interessi, a far data dalla erogazione della misura dichiarata incompatibile.

Lo Stato, da parte sua, deve conformarsi alle ingiunzioni di recupero e, a tal fine, deve predisporre, sia in via amministrativa, sia legislativa, tutte le condizioni, affinché il recupero abbia luogo e la legge incompatibile sia rimossa dall'ordinamento domestico.

Il che si è verificato, nel nostro Paese, ad esempio, quando il governo ha emanato il D.L. n. 36/2002, relativo al recupero degli aiuti ai trasportatori, dichiarati illegittimi dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia;⁴⁶³ e successivamente, con gli artt. 14 e 24 della L. n. 29/2006, che dispongono che i regimi di aiuti a favore delle imprese che abbiano sostenuto le spese e/o gli investimenti previsti dall'art. 1 co. 1, lett. b), del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2003, n. 326; e dall'art. 5-*sexies* del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27⁴⁶⁴, sono

⁴⁵⁸ Sentenza 12 luglio 1973, causa 70/72, punto 13, Racc. p. 813.

⁴⁵⁹ In tal senso: FANTOZZI A., *op. ult. cit.*, p. 2262.

⁴⁶⁰ Decisione 31 maggio 1989, 89/661/Alfa Romeo (interessi a decorrere dall'esecuzione della decisione) e decisione 24 giugno 1992, 92/483/CCE (interessi a decorrere dalla erogazione illegittima degli aiuti).

⁴⁶¹ Tribunale di I Grado, sentenza 8 giugno 1995, causa T-459/93, in www.curia.eu.int.

⁴⁶² Art. 14 del Regolamento di procedura.

⁴⁶³ In proposito, si vedano le decisioni della Commissione n. 93/496/CE, del 6 giugno 1993 (non impugnata) e n. 97/270/CE del 22 ottobre 1996, confermata dalla Corte di Giustizia con sentenza 19 maggio 1999, causa C-6/97, cit..

⁴⁶⁴ Si tratta, rispettivamente, della detassazione delle spese sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti italiani in fiere all'estero; e della detassazione degli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi, comunemente nota come

interrotti a decorrere dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore della legge (24 febbraio 2006), non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi⁴⁶⁵.

L'intera attività di recupero, del resto, è attribuita alla competenza dello Stato interessato ed è disciplinata dal diritto interno; fatto salvo il potere della Commissione di decidere se le misure poste in essere dal legislatore domestico, siano tali da garantirne, effettivamente, l'esecuzione e da sanare, pertanto, anche se *a posteriori*, le distorsioni della concorrenza ingenerate dagli aiuti illegittimi.

Ed, infatti, è stato spesso affermato che l'applicazione di norme e principi interni non giustifica la sottrazione all'obbligo di recupero; né l'applicazione surrettizia di procedure che rendano sostanzialmente impossibile o inefficace il recupero stesso.

In proposito, tuttavia, un'autorevole dottrina⁴⁶⁶ ha sostenuto che, pur in assenza di specifici atti dello Stato italiano, che definiscono i limiti oggettivi e soggettivi dell'azione di recupero ed individuano le procedure con cui si provvederà al recupero stesso, gli uffici competenti possono, comunque, accertare, in via diretta, la maggiore imposta dovuta dai contribuenti, a causa dell'illegittimità delle agevolazioni.⁴⁶⁷

D'altra parte, la logica ripristinatoria che, come già evidenziato, è sottesa al provvedimento di recupero, deve essere interpretata coerentemente con il principio di proporzionalità.

La Corte di Giustizia ha, infatti, stabilito che il recupero dell'aiuto illegale non può, in via di principio, palesarsi in un provvedimento sproporzionato rispetto alle finalità ripristinatorie poste dal Trattato, in tema

proroga della legge Tremonti-*bis*, L. 18 ottobre 2001, n. 383 (art. 24 della legge comunitaria).

⁴⁶⁵ In merito, *amplius*, REGA A., *Recupero degli aiuti di Stato-Adempimenti dei contribuenti*, in *Il fisco*, n. 22/2006, fasc. 1, p. 3387.

⁴⁶⁶ Cfr. GALLO F., *op. cit.* p. 2288.

⁴⁶⁷ È ciò che ha fatto, ad esempio, l'Ufficio delle imposte di Aosta, nei confronti della società C.A.S. S.r.l., che, relativamente al 1996, aveva fruito delle agevolazioni della Tremonti-*bis*. Tale norma, come è noto, è stata dichiarata, successivamente, incompatibile con l'art. 4, lett. c), del Trattato CECA che sancisce il divieto di concessione di aiuti di Stato alle imprese siderurgiche (decisione n. 1434 del 13 maggio 1998. In proposito, anche, la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Aosta, n. 2 del 28 febbraio 2002).

di aiuti⁴⁶⁸. Se, dunque, il provvedimento di recupero è funzionale a ristabilire lo *status quo ante*, la somma effettivamente richiesta, deve equivalere, in termini contabili, al vantaggio economico e finanziario effettivamente derivato.⁴⁶⁹

Rispetto all'ordinamento italiano, infine, si pone il problema di verificare la rilevanza e l'operatività di due importanti istituti: la decadenza dell'azione della finanza e il condono.

Entrambe le normative sono ispirate a ragioni di certezza del rapporto fiscale; inoltre, tanto la decadenza, quanto il condono, hanno la caratteristica di determinare la sostanziale definizione del rapporto fiscale, per esaurimento del potere di accertamento; laddove essi si verificano, relativamente ad un certo periodo d'imposta, l'azione di accertamento o di recupero non può, infatti, essere più esercitata.⁴⁷⁰

Più in particolare, si tratta di verificare il rapporto tra azione di recupero (articolata sul modello fiscale) e cause estintive del rapporto tributario (decadenza o condono). In proposito, è stata espressa l'opinione secondo la quale, l'azione di recupero, fondata sulla decisione comunitaria, di per sé dotata di efficacia diretta, non potrebbe incontrare alcun ostacolo interno che si opponga al suo naturale sviluppo.⁴⁷¹

Tale tesi, pur sostenuta da autorevole dottrina⁴⁷², tuttavia, appare eccessivamente semplicistica, pur nel suo astratto rigore.

È necessario, infatti, considerare, non solo, i principi enucleati dalla Cassazione, in tema di efficacia diretta delle decisioni negative della Commissione; ma, anche, l'articolazione dei precetti contenuto nel modello di dispositivo delle menzionate decisioni.⁴⁷³

⁴⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza 14 settembre 1994, cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, Racc. p. I-5501.

⁴⁶⁹ Così, GALLO F., op. cit., p. 2289.

⁴⁷⁰ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Rapporti tra domanda di condono e domanda di esecuzione nelle imposte dirette*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/1986, p. 224 ss.

⁴⁷¹ PIZZONIA G., op. cit, p. 396 ss.

⁴⁷² In tal senso, FURCINITI-PALLARIA, *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale. Principali problematiche applicative dell'azione di recupero*, in *Il fisco*, 2005, p. 1288.

⁴⁷³ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 17564, cit.

In buona sostanza, risultano, invero, ricavabili almeno due precetti: la declaratoria di incompatibilità comunitaria delle disposizioni relative alla c.d. *moratoria fiscale triennale*, in quanto aiuti di Stato vietati; e l'ordine di recupero degli aiuti in tal modo individuati.⁴⁷⁴

Tali precetti, pur fortemente correlati, producono, tuttavia, effetti divergenti, poiché, mentre la declaratoria risulta dotata di tutti i requisiti enucleati in via giurisprudenziale, ai fini della c.d. *efficacia diretta*; l'ordine di recupero va, invece, attuato osservando “*le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato*”, pur non essendo consentito interporre vincoli normativi interni pretestuosi⁴⁷⁵, al fine di inficiare il *dictum* della Commissione.

Su tale base, appare metodologicamente corretto assumere che, se non esplicitamente derogati, rilevino gli istituti tipici dell'ordinamento tributario interno, regolanti la potestà di accertamento ed il recupero delle imposte, e tra questi, anche gli istituti della decadenza e del condono (tombale)⁴⁷⁶.

Ne deriva che, laddove si verificassero i presupposti per l'applicazione di tali istituti, l'azione di recupero disposta dalla decisione della Commissione, non risulterebbe, concretamente, esperibile, in quanto subordinata alle procedure domestiche.

⁴⁷⁴ Così, PIZZONIA, op. cit. p. 397.

⁴⁷⁵ La Corte di Giustizia, con sentenza 26 giugno 2003, causa 404/2000, cit., ha affermato che lo Stato membro non può esimersi dall'obbligo di recuperare gli aiuti, invocando l'inesistenza di appositi strumenti nel proprio ordinamento o la difficoltà di individuare quelli appropriati. La sentenza riguardava crediti d'imposta concessi dallo Stato ai cantieri navali, rispetto ai quali, il Governo aveva notificato alla Commissione la relazione del proprio servizio giuridico, in cui si esprimevano perplessità circa la qualificazione degli aiuti come sovvenzioni o come crediti d'imposta speciali e, quindi, sull'utilizzabilità della procedura di riscossione amministrativa o di quella tributaria.

Cfr. ALTIERI E., *Aiuti di Stato (dir. trib.)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, vol. I, p. 203, Giuffrè, Milano, 2006.

⁴⁷⁶ Alcuni Autori sostengono che la definizione delle pendenze fiscali per condono, rappresenta il risultato di un processo determinativo del debito d'imposta sostitutivo di quello ordinario; e, in quest'ottica reputano tale istituto come una forma di recupero forfettizzata.

Cfr. TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/1976, p. 543.

Si tratterebbe, infatti, nella menzionata ipotesi, di rapporti ormai esauriti⁴⁷⁷, rispetto ai quali, non potrebbe, comunque, operare l'estensione degli effetti di recupero contenuti nella decisione. Eventuali contrasti, in merito, pertanto, interesserebbero i soli rapporti tra Commissione e Stato membro (nel caso in cui la prima reputasse insoddisfacenti le azioni eseguite da quest'ultimo ai fini del recupero); mentre a tale questione rimarrebbero, in ogni caso, estranee le posizioni fiscali acquisite dai soggetti privati, le quali risulterebbero intangibili⁴⁷⁸.

3.2 Cenni in tema di evoluzione giurisprudenziale del legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato

Come abbiamo avuto modo di verificare, seppur sommariamente, l'ordine di recupero posto dalla Commissione, in capo allo Stato membro, che abbia accordato aiuti incompatibili alle imprese domestiche, producono importanti effetti sull'ordinamento nazionale; effetti che si ripercuotono, sui contribuenti, cui viene accordata una diversa tutela dell'affidamento⁴⁷⁹ nel diritto interno ed in quello comunitario. Il Regolamento di procedura,

⁴⁷⁷ In tema di rapporti *esauriti*, cfr. Corte di Cassazione, sentenza 21 febbraio 1969, n. 532; 25 novembre 1969, n. 3823, sebbene con riferimento alla fattispecie delle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionale.

⁴⁷⁸ A meno di una ipotetica condanna dello Stato italiano in seguito all'inosservanza della decisione, con esplicito ordine di recupero nei confronti dei privati beneficiari, a prescindere dalla definizione del rapporto fiscale.

⁴⁷⁹ Il principio della tutela del legittimo affidamento trae origine dal più generale principio dell'apparenza. Il principio dell'apparenza *juris* è stato creato dal giudice, in maniera preterlegale ed è il prodotto di un'evoluzione del diritto che, per tutelare il terzo in buona fede, conferisce rilevanza a situazioni apparenti (nelle quali il terzo ha ragionevolmente confidato) che non trovano riscontro nella realtà. In proposito, la dottrina ha chiarito che vi sono due istituti che confluiscono nell'apparenza: da un lato, il principio dell'autoresponsabilità in virtù del quale, chi imprudentemente, con il proprio comportamento, suscita nei terzi la convinzione circa l'esistenza di una data situazione, resta vincolato alla stessa come se fosse effettiva; e, dall'altro, il principio dell'affidamento, in forza del quale va tutelata la sfera giuridica dei terzi che siano ragionevolmente portati a confidare nella situazione apparente. L'urgenza di tutelare la certezza dei traffici giuridici ha comportato la necessità di mettere a confronto i comportamenti dei soggetti che intrattengono rapporti giuridico-commerciali, nell'ambito della quale, l'*apparenza* riveste un ruolo determinante, al fine di individuarne le reciproche responsabilità e di tutelare, sostanzialmente, colui che ha agito in buona fede. Cfr. PECORI E., op. cit.

all'art. 14⁴⁸⁰, recependo un consolidato orientamento giurisprudenziale⁴⁸¹, ha stabilito che “*La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario*”.

L'affidamento rappresenta, indubbiamente, uno dei principi generali dell'ordinamento comunitario; sebbene, la ricostruzione fornita dalla Corte di Giustizia e recepita dal legislatore, non consideri la posizione dello Stato membro, ma, unicamente, quella del beneficiario⁴⁸², rispetto all'atteggiamento dell'Istituzione Comunitaria⁴⁸³. Tale orientamento,

⁴⁸⁰ Dall'analisi della norma emerge, chiaramente, che l'interprete si trova di fronte all'esigenza di contemperare due interessi contrapposti: l'obbligo della Commissione di recuperare un aiuto illegittimo, da un lato; e l'esigenza di garantire il rispetto del principio del legittimo affidamento dall'altro.

La giurisprudenza, di fronte a tale urgenza, ha stimato che non può evidentemente escludersi la possibilità, per il beneficiario di un aiuto illegittimamente concesso, di invocare circostanze eccezionali in virtù delle quali egli abbia potuto, fondatamente, confidare nella natura regolare dell'aiuto e, conseguentemente, opporsi alla sua ripetizione. In tale ipotesi, spetta al giudice nazionale adito valutare, eventualmente dopo aver proposto alla Corte delle questioni pregiudiziali di interpretazione, le circostanze del caso di specie (Corte di Giustizia, sentenza 20 settembre 1990, causa C-5/89, Racc. p.I-3437).

Una volta individuata nella categoria concettuale, delle *circostanze eccezionali*, il punto ideale di compromesso tra le due opposte istanze da tutelare, si è reso essenziale definirne il presupposto soggettivo e quello oggettivo. Sotto il profilo soggettivo, è stato definito che spetta all'impresa beneficiaria, e non allo Stato membro, far valere l'esistenza di *circostanze eccezionali* sulle quali abbia potuto fondare il proprio legittimo affidamento al fine di opporsi alla restituzione di un aiuto illegittimo; e ciò nel quadro dei procedimenti dinanzi alle autorità statali o al giudice nazionale (Sentenza T-67/94, cit.).

⁴⁸¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 19 maggio 1983, causa C-289/81, Racc. p.I-2654.

⁴⁸² Con sentenza 20 settembre 1990, causa C-5/89, la Corte di Giustizia ha precisato, in proposito, che affinché i singoli operatori economici possano far valere il proprio affidamento, devono dimostrare che: 1) vantano un diritto quesito o un interesse degno di tutela; 2) le operazioni commerciali per le quali essi fanno valere tale diritto o interesse sono oggetto di impegni irrevocabili; 3) che la lesione è intervenuta senza preavviso e con effetto immediato, senza alcun provvedimento transitorio atto a consentire a un prudente operatore di evitare detta perdita e di essere risarcito; 4) che nessun inderogabile interesse pubblico osti alla presa in considerazione di interessi privati. In proposito, in dottrina, *amplius*, GALLO F., op. cit. p. 2295 ss.

⁴⁸³ Corte di Giustizia, sentenza 21 marzo 1991, causa C-303/88, Racc., p. I-1433, in cui si desume il legittimo affidamento dal tempo intercorso senza che la Commissione si pronunciasse avverso alla misura di aiuto accordata dallo Stato Italiano.

In tal senso la Corte si era, del resto, espressa già precedentemente, allorché la Commissione - a proposito di una sovvenzione di Stato destinata a coprire le maggiori spese di un'operazione che aveva costituito oggetto di un aiuto autorizzato, il cui esame non esigeva indagini approfondite - adottò una decisione con cui accertava l'incompatibilità di detto aiuto col mercato comune e ne ordinava la soppressione solo ventisei mesi dopo la notifica; in tal modo, rendendosi responsabile di un ritardo che fondatamente aveva ingenerato, nel beneficiario della sovvenzione, un legittimo affidamento tale da impedire alla Commissione l'ingiunzione alle autorità nazionali dell'ordine di restituzione (Corte di Giustizia, sentenza 24 novembre 1997, causa C-223/85, cit.).

desumibile anche da atti di *Soft Law*, ha impedito alla Commissione di esigere il recupero di aiuti dichiarati incompatibili; di contro, rispetto agli aiuti illegali, ex art. 88, n. 3, TCE, opera una presunzione relativa di impossibilità che l'affidamento sia legittimamente invocabile.

Diversamente, nell'ordinamento italiano, lo Statuto del Contribuente ha formalizzato tale principio, all'art. 10, prevedendo, al co. 1, che i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente siano improntati "*al principio della collaborazione e della buona fede*"; e, al co. 2 che "*Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima*".

Parte della Dottrina⁴⁸⁴ ha interpretato tale disposizione, in senso talmente rigido, da giungere a farne discendere la non esigibilità dei tributi, nell'ipotesi in cui la maggiore imposta sia ascrivibile ad un mutato orientamento dell'Amministrazione.

Il che, considerato che la Corte Costituzionale⁴⁸⁵ ha inserito l'affidamento tra i principi intangibili ed immodificabili, inderogabili dallo stesso legislatore comunitario, potrebbe, astrattamente, ingenerare conflitti tra ordinamento domestico e comunitario.

Conflitti che, in concreto, tuttavia, difficilmente si verificheranno data la sostanziale coincidenza del contenuto della tutela nazionale rispetto a quella comunitaria.

Del resto, da un punto di vista giuridico-formale, non ci è consentito di ricostruire, in materia di agevolazioni ed aiuti di Stato, un principio del legittimo affidamento che assuma una doppia natura in virtù delle esigenze contingenti.

L'interpolarsi della regole della concorrenza con gli ordinamenti fiscali nazionali è, ormai, un fenomeno pacifico nella ricostruzione

⁴⁸⁴ In tal senso: MARONGIU, *Statuto del Contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2001, p. 1281 ss.

⁴⁸⁵ Corte Costituzionale, sentenza n. 397/1994, punto 4, del 10 novembre 1994, in www.giurcost.it.

giurisprudenziale resa dalla Corte di Giustizia e di portata talmente ampia da non poter essere posto in discussione, senza perciò minare gli stessi presupposti teorici dei rapporti tra diritto della concorrenza e fiscalità comunitaria.

Dato che la Commissione è al vertice della piramide istituzionale in materia di aiuti di Stato, l'operatore economico diligente non potrà, pertanto, prescindere dalle sue decisioni, per fare, legittimamente, affidamento sulla validità di una agevolazione.⁴⁸⁶

In una diversa ottica, deve, invece, ritenersi tutelato il legittimo affidamento delle imprese appartenenti ai nuovi Paesi membri dell'U.E.⁴⁸⁷ che abbiano riposto legittimo affidamento nell'ordinamento nazionale, in un periodo precedente al loro ingresso nel mercato unico.

Laddove, infatti, operatori domestici abbiano adottato strategie di lungo periodo, confidando nella concessione di agevolazioni disposte dall'ordinamento interno; e, quest'ultimo, in sede di negoziato per l'accessione all'U.E., vi abbia rinunciato, evidentemente, va, comunque, tutelata la posizione giuridica di chi abbia confidato nella certezza del diritto nazionale, in un'epoca in cui questo era estraneo all'*aquis communautaire*.

Esclusa l'ipotesi appena citata e il caso in cui esso sia imputabile al colpevole ritardo della Commissione, non può dirsi, tuttavia, che l'atteggiamento del giudice comunitario sia stato molto disponibile nell'ammettere altre cause di legittimo affidamento.

La Corte ha, infatti, negato l'esistenza di tali cause laddove l'affidamento si sia basato, solo, sulla fiducia risposta nella legge nazionale; e ciò, non solo, perché la causa dell'affidamento va rinvenuta nell'ordinamento comunitario, ma, anche perché sebbene non vi fosse stata, in tal senso, una presa di posizione della Commissione, comunque,

⁴⁸⁶ In tal senso, FANTOZZI A., op. cit., p. 2265.

⁴⁸⁷ Il riferimento attiene alle imprese residenti nei 10 nuovi Stati membri, entrati nell'U.E. a maggio 2004.

sussisterebbe a carico del beneficiario, l'obbligo di verificare se le norme interne di favore siano incompatibili con l'ordinamento comunitario.⁴⁸⁸

4. Le competenze del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali

Premesso che l'art. 88, par. 3, gode di efficacia diretta, diventa necessario verificare, come si configuri, concretamente, tale effetto, dinanzi al giudice nazionale.

I poteri che questi è in grado di esercitare, nella tutela dei privati che invocano tale disposizione, devono essere esaminati, essenzialmente, alla luce della giurisprudenza comunitaria.

D'altra parte, bisogna considerare, da un lato, che tali poteri sono saldamente legati al ruolo attribuito al giudice nazionale, in materia di aiuti di Stato; dall'altro, che il riparto della giurisdizione esistente in Italia e le recenti riforme, sono state fonti di non lievi difficoltà, nel trasporre i principi comunitari nell'ordinamento italiano.

A venire in rilievo è, in primo luogo, la c.d. sentenza *Lorenz*, emessa dalla Corte di Giustizia, in causa 120/73,⁴⁸⁹ nella quale, per la prima volta, si è affermato che l'efficacia diretta del divieto, di cui all'art. 88, par. 3, TCE, vincola il giudice nazionale a farlo rispettare, disapplicando, se necessario, le eventuali misure di diritto interno contrastanti.

In tal senso si è orientata, anche la *Comunicazione*,⁴⁹⁰ della Commissione, sulla cooperazione tra la stessa Commissione e i giudici nazionali, la quale ha evidenziato come questi ultimi siano incaricati di tutelare i diritti ed i doveri derivanti dal diritto comunitario, anche in materia di concorrenza, generalmente su richiesta delle parti.

⁴⁸⁸ Tale orientamento è stato recepito dal Tribunale di I istanza, in sentenza 5 agosto 2003, cause riunite T-116/01 e T- 118/01, in www.curia.eu.int.

⁴⁸⁹ V. Corte di Giustizia, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, p.to 9, Racc., p. 1483, in cui si afferma che “L'efficacia immediata del divieto (sancito dall'art. 88, par. 3, ultima frase, del Trattato CE) vincola il giudice nazionale a farlo rispettare e nessuna norma interna può farvi ostacolo”.

⁴⁹⁰ Cfr. *Comunicazione sulla cooperazione tra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato*, del 23 novembre 1995.

In proposito giova, inoltre, rilevare che la giurisprudenza della Corte è ferma, fin dalla sentenza SFEI⁴⁹¹ del 1996, nel ritenere che *“un giudice nazionale, cui è stato chiesto di trarre le conseguenze della violazione dell’art. 93, par. 3, ultima frase del Trattato (ora 88, par.3), in pendenza di un ricorso parallelo della Commissione, la quale non si sia ancora pronunciata sul quesito se le misure statali di cui trattasi costituiscano o meno aiuti di Stato, non è tenuto né a declinare la propria competenza né a sospendere il procedimento fino alla decisione della Commissione sul carattere di tali misure. Per determinare se queste ultime dovessero essere notificate alla Commissione il giudice nazionale può essere indotto ad interpretare ed applicare la nozione di aiuto. In caso dubbio, può chiedere chiarimenti alla Commissione. Inoltre può e deve in conformità all’art. 177, secondo e terzo comma, del Trattato Ce sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale. In caso di consultazione della Commissione o di rinvio pregiudiziale alla Corte, esso deve valutare la necessità di disporre misure provvisorie per salvaguardia degli interessi delle parti in attesa della sua pronuncia definitiva”*⁴⁹².

Per quanto attiene, invece, alla cessazione definitiva della misura, la stessa deve realizzarsi, oltre che con l’abrogazione o modificazione delle norme legislative istitutive dell’aiuto, attraverso un regime di invalidità degli atti giuridici attraverso i quali l’aiuto è stato, concretamente, erogato⁴⁹³; e la disapplicazione delle norme di legge e degli atti amministrativi che non fossero stati abrogati⁴⁹⁴.

I profili maggiormente controversi di tale disciplina attengono alla varietà dei regimi giuridici utilizzabili per i diversi atti con cui, in concreto,

⁴⁹¹ Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, Racc., p. I-3547.

⁴⁹² Sul punto, *amplius*, RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, cit., p. 225 ss.; ABBAMONTE G.B., *Competitors’ rights to challenge illegally granted aid and the problem of conflicting decisions in the field of competition law*, in *European Competition Law Review*, 1997, p. 87 ss. .

⁴⁹³ Corte di Giustizia, sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, Racc., p. I-5505.

⁴⁹⁴ In proposito giova ricordare che la mancata abrogazione della norma comporta, ovviamente, l’inadempimento dello Stato membro ad un obbligo derivante dalla sua adesione al Trattato e, nel caso che la norma non venga modificata o abrogata, la possibilità di una procedura d’infrazione ai sensi dell’art. 226 (ex 169) del Trattato.

gli aiuti di Stato possono essere erogati; e alla pluralità di meccanismi di diritto sostanziale che i singoli ordinamenti possono prevedere in merito; oltre che ai diversi regimi, attraverso i quali si perviene all'eliminazione degli atti stessi.

È, forse, quest'ultimo, il punto più delicato dell'intera questione. Tralasciando la disciplina inerente alla rimozione degli atti amministrativi; dei negozi di diritto privato e degli atti negoziali;⁴⁹⁵ nel campo tributario, se l'aiuto è consistito in una agevolazione o esenzione tributaria, saranno le singole leggi d'imposta a prevedere i mezzi per il recupero a tassazione corrispondente al vantaggio illegittimamente ottenuto. Talvolta, lo Stato membro emette, addirittura, appositi atti normativi, come è avvenuto, ad esempio, in Italia, per le agevolazioni alle imprese bancarie e per il credito d'imposta agli autotrasportatori.

I problemi maggiori, del resto, sorgono con riferimento alle particolarità del sistema del processo tributario, dato che queste ultime, rendono particolarmente difficoltoso l'esperimento di iniziative volte ad assicurare una puntuale applicazione del diritto comunitario in materia di aiuti di Stato.

In proposito, si deve, infatti, considerare che, anche dopo l'istituzione di una giurisdizione esclusiva in tutta la materia tributaria, il processo è sempre regolato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e mantiene, dunque, le caratteristiche di un processo di impugnazione, escludendosi le azioni di mero accertamento o di condanna (salvo nel caso di restituzione di tributi non dovuti).⁴⁹⁶

La Corte di Giustizia ha, pertanto, espresso la necessità di un adeguamento del sistema processuale, affermando che un atto immediatamente lesivo, contrario al diritto comunitario, deve essere disapplicato dal giudice amministrativo nazionale, pur se non impugnato

⁴⁹⁵ Per la quale si rimanda a FONTANA E., op. cit. p. 52 ss.

⁴⁹⁶ In tal senso: ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis/2003, p. 2349.

tempestivamente, non ostandovi le regole processuali interne della cognizione limitata agli atti specificamente impugnati, facendo uso di uno strumento di tutela previsto dal sistema non utilizzabile, normalmente, nel processo amministrativo d'impugnazione.

Dunque, in tema di agevolazioni fiscali, al di là della possibilità di intervento adesivo, a favore dell'Amministrazione finanziaria; e dell'azione in via di ottemperanza, da parte dell'interventore, sarebbe opportuno riconoscere all'interessato il diritto di sollecitare un atto dell'Amministrazione, con il quale, venga negata l'agevolazione e disposto il recupero, e il potere conseguente di impugnare l'atto di rifiuto.

Tutto ciò a condizione che si considerino tali controversie attratte all'area della giurisdizione esclusiva del giudice tributario⁴⁹⁷, poiché se si dovesse escludere la natura tributaria delle stesse, la giurisdizione apparterrebbe al giudice ordinario.

Al riguardo, esistono numerose incertezze in dottrina.⁴⁹⁸ Di certo, il fatto che ad adire il giudice tributario sia un soggetto il quale sostiene, anziché l'inesistenza del debito d'imposta, l'esatto contrario, fa assumere al processo connotati diversi.

D'altra parte, inevitabilmente, le strettoie del sistema processuale, contenute nell'art. 19, del D.Lgs. n. 546/1992, sono destinate ad allargarsi, per garantire l'osservanza del principio dell'*effet utile*.

Infine, da un punto di vista meramente interno, sorgono fondati dubbi che una giurisdizione di mero annullamento, dei soli atti specificamente previsti, assicuri la pienezza di tutela giurisdizionale in relazione ai precetti contenuti nell'art. 24 e 113 Cost. Infine, resta da segnalare che una certa resistenza, da parte dei giudici nazionali, ad ammettere un'azione del terzo pregiudicato da una misura di agevolazione fiscale, avente ad oggetto immediato la contestazione della legittimità di tale misura, non è un

⁴⁹⁷ Tale giurisdizione è stata introdotta dall'art. 12, co. 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

⁴⁹⁸ In favore dell'esistenza di una giurisdizione esclusiva tributaria: SORRENTINO A., *Esclusività e unicità della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, p. 4984; *contra*, CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2002, p. 803.

fenomeno esclusivamente italiano, essendosi, infatti, verificata tale circostanza, ad esempio, anche in Germania, laddove, la problematica delle azioni del concorrente, nell'ipotesi di sovvenzioni indirette, risulta discussa, principalmente, dal punto di vista di una applicazione *illegittima* di una norma legittima, da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Prendendo le mosse dal dovere di neutralità, come principio generale dell'imposizione fiscale, si asserisce che il legislatore tributario debba rivolgersi alla realizzazione della neutralità fiscale, dal punto di vista della concorrenza. Pertanto, pregiudizi nei confronti del concorrente, determinati dall'illegittima erogazione di vantaggi fiscali, dovrebbero giustificare l'esercizio dell'azione, secondo il paragrafo 40, co. 2, della legge processuale fiscale⁴⁹⁹.

Tale teoria, sostenuta dalla dottrina prevalente, viene, invece, negata dalla *Bundesfinanzhof*, nell'ordinanza del 18 ottobre 1984.

Sul punto, tuttavia, deve segnalarsi un più recente orientamento giurisprudenziale, espresso dalla Corte di Giustizia, la quale nella richiamata sentenza 13 gennaio 2005, in causa C-174/02, ha stabilito che un singolo possa avere interesse ad avvalersi, dinanzi ai giudici nazionali, dell'effetto diretto del divieto di esecuzione dell'art. 88, paragrafo 3 del Trattato CE, non solo, allo scopo di eliminare gli effetti negativi della distorsione della concorrenza, provocata dalla concessione di un aiuto *contra ius*, ma, anche, per ottenere la restituzione di una tassa riscossa in contrasto con la detta disposizione⁵⁰⁰.

In quest'ultima ipotesi, la questione se il soggetto sia stato leso dalla distorsione della concorrenza, conseguente alla misura di aiuto, non rileva nella valutazione del suo interesse ad agire.

⁴⁹⁹ Tale paragrafo dispone testualmente che: “ *Ove non diversamente stabilito dalla legge, l'azione è ammissibile soltanto se l'attore fa valere di essere leso nei suoi diritti dall'atto amministrativo, ovvero dal rifiuto o dall'omissione di un atto amministrativo o di un'altra prestazione*”.

⁵⁰⁰ ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, cit., p. 2353.

Ad essere preso in considerazione, dunque, è solo il fatto che il singolo sia stato assoggettato ad un tributo che costituisce parte integrante di una misura di aiuto, attuata in violazione del divieto sancito dalla disposizione di cui *supra*.

Tale conclusione trova giustificazione, in modo particolare, nell'obiettivo di garantire l'effetto utile del divieto di dare esecuzione, previsto dall'art. 88, par. 3, ultima frase, del Trattato, il quale, resterebbe lettera morta laddove fosse consentita agli Stati membri, piena libertà di azione, prima dell'intervento della Commissione; e precisa un orientamento già in precedenza sostenuto sia dal Tribunale di Prima Istanza⁵⁰¹, sia dalla stessa Corte⁵⁰², secondo cui *“le persone fisiche o giuridiche sono individualmente riguardate da un decisione qualora questa le tocchi a motivo di determinate qualità personali o di una situazione di fatto che le contraddistingue rispetto a qualsiasi altra persona”*.

Tale conclusione, indubbiamente condivisibile, presenta, a giudizio di chi scrive, il duplice pregio di garantire l'effetto utile del divieto di esecuzione di cui *supra*; e di colmare il vuoto normativo lasciato dal Regolamento di procedura n. 659/1999, nel quale, incomprensibilmente, è omessa ogni indicazione dei diritti degli interessati nella fase preliminare della procedura di controllo sugli aiuti⁵⁰³.

5. Brevi considerazioni sull'efficacia diretta degli aiuti e il sistema legale italiano

Come succintamente indicato nel paragrafo precedente, i poteri che, concretamente, i giudici nazionali esercitano, in materia di aiuti di Stato, vanno esaminati, non solo, alla luce dell'ordinamento nazionale; ma anche delle pronunce comunitarie.

⁵⁰¹ Tribunale di Prima Istanza, sentenza 15 settembre 1998, causa T-95/96, cit..

⁵⁰² Corte di Giustizia, sentenza 2 aprile 1998, causa C-367/95 P, cit.

⁵⁰³ Cfr. FONTANA C., *op. cit.*, p. 162 ss.

In Italia, la Corte Costituzionale ha avuto modo di occuparsi di aiuti di Stato, generalmente, nel quadro di conflitti di attribuzioni tra Stato e Regioni.⁵⁰⁴

D'altra parte, nella nota sentenza Costa/ENEL⁵⁰⁵ in materia di nazionalizzazione dell'energia elettrica, la Corte aveva contrapposto il datato criterio di prevalenza, basata sulla priorità nel tempo, all'esigenza, poi consolidatasi, di assumere la normativa comunitaria come norma interposta, ai fini del giudizio di costituzionalità rispetto all'art. 11 Cost.

L'impostazione in termini di relazioni tra fonti normative aveva fatto considerare, pertanto, "assorbita" la questione della rimessione degli atti alla Corte comunitaria.⁵⁰⁶

È palese, infatti, che il giudice delle leggi non potesse valutare un problema come quello della diretta efficacia delle norme in materia di aiuti di Stato, senza dover qualificare la legge istitutiva dell'ENEL, contraria alla Costituzione, a causa dell'interposizione del diritto comunitario e, dunque, senza pervenire ad un risultato in termini di validità/efficacia e non di diritti dei singoli.

Situazioni più significative si affermano nella giurisprudenza amministrativa e attengono, specialmente, a ricorsi proposti dai beneficiari di atti di concessione di aiuti, al fine di annullare i provvedimenti amministrativi di revoca emessi in base a decisioni negative della

⁵⁰⁴ Così, nella sentenza 9 aprile 1963, n. 49, (in Foro Italiano, n. 1/1963, coll. 859 ss.) dichiarò l'incostituzionalità di una legge regionale siciliana, regolarmente notificata, perché la Regione non aveva fornito alla Commissione i chiarimenti richiestile (quindi per una violazione della ripartizione di competenze stabilita dall'ordinamento internazionale). Analogamente, nella sentenza 29 aprile 1996, n. 134, (in Foro Italiano, n. 1/1996, coll. 2979-2983), sulla base di un parere emesso dalla Commissione, la Corte ha escluso la natura di aiuto dei contributi straordinari previsti dalla legge regionale a favore di tre imprese vittime di attentati incendiari mafiosi.

Contenuto non del tutto analogo ha, poi, la sentenza 8 ottobre 2001, n. 337, (in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2002, p. 890 ss.) in cui la Corte non prende in considerazione, perché formulata tardivamente, una censura della Regione Lombardia relativa ad aiuti alle imprese del Mezzogiorno, accordati in base alla Legge n. 448/1998.

Infine, la sentenza 23 marzo 1999, n. 85, (in Foro Italiano, n. 1/1999, coll. 1378 ss.) dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge emessa dalla Regione Abruzzo, da essa ritenuta rientrante nella categoria *de minimis*, in virtù della mancata notificazione alla Commissione.

⁵⁰⁵ Corte Costituzionale, sentenza 7 marzo 1964, n. 14.

⁵⁰⁶ Cfr. FONTANA E., op. cit., p. 47.

Commissione; mentre, l'esperienza della Corte dei Conti risulta caratterizzata dalla necessità di sindacare misure di aiuto, ogniqualvolta l'atto di concessione rientri tra quelli soggetti al controllo preventivo di legittimità (atti di programmazione; decreti ministeriali; contratti; interventi sul capitale di società di proprietà statale).

Tale controllo, investendo obbligatoriamente tutti gli atti che vi sono soggetti, risulta, probabilmente più incisivo di quello effettuato dalla giurisprudenza amministrativa, che agisce solo su impulso della parte lesa.

D'altra parte, sebbene la rilevanza del ruolo della Corte dei Conti sia in astratto più ampia, i suoi interventi nella materia in discorso, si sono rivelati piuttosto esigui; ciò, in larga misura, a causa di un contraddittorio circoscritto all'amministrazione controllata, che esclude, quindi, ogni sollecitazione di parte, atta a far emergere profili di rilevanza comunitaria, *ex art. 87 TCE*.

Una menzione a parte, merita, infine, la sentenza della Corte di Cassazione, 19 aprile 2000, n. 5087⁵⁰⁷, relativa ad un regime di aiuti disposto dalla legge n. 684 del 1974.

Grazie a tali aiuti, la *Tirrenia navigazione* era, infatti, riuscita a predisporre un piano tariffario, tanto conveniente per gli utenti da rendere impossibile la concorrenza; il che aveva condotto al fallimento la ricorrente *Traghetti del Mediterraneo*.

Quest'ultima lamentava, in particolare, la violazione dell'art. 2598 c.c. e dell'art. 87 TCE. In quella sede, la Corte, disattendendo i principi comunitari che riservano alla Commissione il giudizio di compatibilità, ha valutato la compatibilità della misura con il mercato comune, respingendo, conseguentemente, il ricorso.

Tale pronuncia, fortemente contestata, è stata, certamente, influenzata dal disposto degli artt. 86, par. 2 e 87, par. 3, TCE; tuttavia, resta da

⁵⁰⁷ In *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2000, p. 1363 ss., con commento di ARNAUDO L., *Aiuto di Stato, tariffe e concorrenza: tra competenze chiuse e questioni aperte*, p. 1368 ss..

In proposito, anche, BOSCO S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Diritto comunitario e degli scambi nazionali*, 2001, p. 529 ss.

rimarcare negativamente l'omissione del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, in spregio, non solo, alle sollecitazioni della ricorrente, ma anche, alla apertura della procedura formale prevista dall'art. 88, par. 2 TCE, da parte della Commissione.

Tale circostanza, avrebbe, invero, dovuto condurre a nutrire, quanto meno, delle perplessità circa la compatibilità delle misure pubbliche in oggetto, acuendo l'esigenza degli organi giurisdizionali nazionali di cooperare con le istituzioni comunitari, eventualmente, anche solo, mediante la richiesta di chiarimenti alla Commissione prevista dalla menzionata *Comunicazione sulla cooperazione fra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato*.

5.1 Norme fiscali configgenti con l'efficacia diretta

In ambito fiscale, la diretta efficacia dell'art. 88, par. 3, TCE incontra alcuni ostacoli, in relazione a norme di settore con essa configgenti.

Nella sentenza *Santex-USL Pavia*,⁵⁰⁸ la Corte di Giustizia ha affermato che risponde all'esigenza di effettività, la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza.

Il soggetto leso, infatti, in materia di aiuti di Stato, vanta, principalmente, un diritto in materia di *standstill*.

In proposito, la Corte, accogliendo un orientamento ormai consolidato, ha affermato che *“il giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, eventualmente, disapplicando ogni disposizione nazionale la cui applicazione, date le circostanze della fattispecie, condurrebbe a un risultato contrario al diritto comunitario”*.

Se ne deduce che, in merito agli istituti fiscali, che secondo la giurisprudenza della Corte sono passibili di entrare in conflitto con la disciplina di cui agli artt. 87 e ss. TCE, la sospensione e la rimozione tramite restituzione sono soggette alle ordinarie regole processuali, negandosi,

⁵⁰⁸ Corte di Giustizia, sentenza 27 febbraio 2003, causa C-327/00, Racc., p. I-1877.

invece, la possibilità di azionare, direttamente, il diritto soggettivo nascente dall'efficacia diretta del Trattato.

La pratica ha evidenziato come gli istituti passibili di originare concretamente tale situazione sono le agevolazioni e i tributi di scopo parafiscali.⁵⁰⁹

Senza dilungarci nella trattazione specifica di tali istituti, precedentemente affrontata, giova ricordare che: quanto alle agevolazioni, la dottrina tributaristica ha evidenziato come le norme in oggetto costituiscano fattispecie impeditive della fattispecie impositiva; con le conseguenze facilmente immaginabili laddove si tratti di accertare la presenza di quella "selettività" essenziale alla loro esistenza.

Analogamente, i tributi di scopo e parafiscali ingenerano problemi di compatibilità di competenza della Commissione. Ne discende che, oltre la mera sospensione, il giudice nazionale non avrà alcun potere di intervento in merito a presunte misure agevolative non notificate.

L'eventuale restituzione potrà, dunque, essere disposta unicamente in seguito alla pronuncia della Commissione; e, pertanto, il giudice nazionale dovrà attuare le conseguenze dello *standstill*, nel diritto domestico, indipendentemente dalla presenza o meno di un ordine puntuale della Commissione in tal senso.

Parimenti, nell'ipotesi in cui intervenga una decisione di incompatibilità, accanto alla azione di ripetizione, intentata dallo Stato nei confronti dell'impresa beneficiaria, sussisterà un'azione del contribuente, la cui obbligazione sia risultata *ex post*, illegittima, contro lo Stato e contro l'ente impositore.⁵¹⁰

⁵⁰⁹ In proposito, RUSSO P., op. cit., p. 236; VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 2/2006, p. 8 ss.; in modo particolare sui caratteri dei tributi di scopo: DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e pressi pubblici*, Torino, 2000, p. 188 ss. ; INGROSSO M., *Contributi*, in Digesto Discipline privatistiche, sezione comm, p.117.

⁵¹⁰ Tanto avviene in forza della giurisprudenza *Van Claster* (Corte di Giustizia, sentenza 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01, Racc., p. I-12249) e *Streekgewest* (Corte di Giustizia, sentenza 13 gennaio 2005, cit.).

Solo laddove l'aiuto continui ad essere erogato, la sua sospensione (che rappresenta l'unico diritto riconoscibile al contribuente leso dalla misura fiscale illecita, in forza dell'efficacia diretta) e l'eventuale ripetizione dell'indebito dovranno essere fatte valere dinanzi alla Commissione tributaria mediante: istanza di rimborso; e ricorso al giudice tributario in seguito al diniego espresso o tacito dell'amministrazione competente.⁵¹¹

Sembra, pertanto, escluso che possa, in alcun modo, riconoscersi un potere "personale" di accertamento in capo al contribuente, in merito alla illegittimità del tributo, sia pure, ai soli fini della sua sospensione e, addirittura che possa sospenderne il versamento in sede di "autoliquidazione" del tributo.⁵¹²

Considerazioni conclusive

Al termine della ricerca condotta, sembra conveniente svolgere alcune riflessioni, di carattere generale, in ordine al tema trattato; segnalando i principali orientamenti che si stimano idonei a orientare il futuro della politica comunitaria degli aiuti pubblici di natura fiscale.

In proposito, giova, innanzitutto, evidenziare che l'azione di controllo, esercitata dalla Commissione, sulle politiche statali di sostegno alle imprese, seppure molto rigida, non è tale da pregiudicare la facoltà di intervento pubblico, in quei settori, o nei riguardi di quelle imprese, che lo Stato dovesse considerare strategici o, comunque, necessari.

L' "a priori negativo", espresso dall'art. 87, n. 1, del Trattato CE è, infatti, "temperato"⁵¹³ da una serie di previsioni che possono giustificare l'approvazione di misure di sostegno, seppure sotto il controllo tecnico-politico della Commissione;⁵¹⁴ ciò è documentato, sia dalle deroghe di cui

⁵¹¹ In merito, seppure con diversi orientamenti, si segnalano: RUSSO P., op. cit., p. 248; e GALLO F., op. cit., p. 2280.

⁵¹² Così FONTANA E., op. cit., p. 186.

⁵¹³ *Ad litteram*, KEPPELNE J.P., *Guide des aides d'Etat en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, 1999, p.8 .

⁵¹⁴ In proposito: LUCHENA G.; op. cit., p. 238; FERRARA G., *Commissione europea e indirizzo politico*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, p. 1069.

all'art. 87, nn. 2 e 3, TCE, sia da alcuni regolamenti di esenzione dalla notifica preventiva degli aiuti orizzontali.

D'altra parte, sono innegabili le ragioni di interesse pubblico sottese a taluni intereventi statali nell'economia.

Ne deriva la necessità di riscrivere il ruolo della Commissione, sottolineandone i profili di coordinamento delle politiche comunitarie, piuttosto che quelli eminentemente repressivi.

In quest'ottica, la discrezionalità tipica del potere attribuito a tale organo comunitario, è coerente con il suo ruolo di "custode" della politica degli aiuti pubblici, dato che le deroghe sono sempre concesse sulla base del preventivo contemperamento tra effetti negativi e benefici socio-economici, derivanti dalla attuazione dell'aiuto stesso⁵¹⁵.

Sul piano giuridico, il giudizio di compatibilità, esercitato dalla Commissione, attiene sia alla legittimità dell'aiuto, in termini di "*coerenza rispetto al fine perseguito*"⁵¹⁶, sia al merito, poiché esamina la sussistenza di una "*giustificazione compensatoria*"⁵¹⁷ alla distorsione ingenerata dall'aiuto.

Da questo punto di vista, un orientamento ormai consolidato consiste nel ritenere che le misure di ausilio possano essere giudicate compatibili, quando predisposte nel perseguimento di "*obiettivi comuni*".

È per tale motivo che la Commissione, sempre più insistentemente, richiede ai singoli Stati membri di eliminare, o quanto meno, ridurre gli aiuti che mostrino un "*maggiore effetto distorsivo*" della concorrenza⁵¹⁸.

⁵¹⁵ In proposito, BALLARINO T.- BELLODI L., *op. cit.*, p. 189, sostengono che l'aiuto può essere dichiarato compatibile se "*strumentale al perseguimento dell'interesse comunitario*".

⁵¹⁶ Così PINOTTI C., *op.cit.*, p. 189.

⁵¹⁷ Tale argomentazione, come precedentemente evidenziato, è stata prospettata, compiutamente, da MORTELMANS K., *The compensatory justification criterion in practice of the Commission in decisions on State aids*, cit., p. 419, il quale ha rilevato come la Commissione abbia sancito che accordare deroghe ad aiuti che non implicino un contributo alla realizzazione delle politiche comunitarie significherebbe tollerare che si alterino gli scambi tra Stati membri e che si falsi o si rischi di falsare la concorrenza senza che ciò sia giustificato da un interesse comunitario in tal senso.

⁵¹⁸ Così COMMISSIONE DELLE COMUNITA' EUROPEE, *Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato. Aiuti meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*, Bruxelles, 7 giugno 2005, Com (2005), p. 107, punto 5.

Ne deriva un confronto sempre più serrato con i Paesi membri, rispetto al quale la Corte di Giustizia preferisce mantenere un orientamento tendenzialmente formalistico, che, in buona sostanza, conviene sull'ampio potere riconosciuto a quest'ultima.

Nella materia fiscale, in cui la posizione comunitaria si è, storicamente, dimostrata più rigida, tuttavia, il giudice comunitario, probabilmente spinto da valutazioni che attengono più alla politica economica dell'Unione, che non alla puntuale applicazione del divieto, di cui all'art. 87 TCE, ha dimostrato di sapere assumere una funzione "quasi-normativa" e non solo di interprete del diritto, con pronunce che hanno, in qualche modo, cambiato la storia della disciplina degli aiuti fiscali nell'Unione europea⁵¹⁹.

La Corte di Giustizia si occupò, per la prima volta, dell'interazione tra aiuti di Stato e istituti tributari, nella sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, nella quale, premesso che le regole del Trattato non distinguono gli interventi secondo la loro causa o il loro scopo, stabilì che la natura fiscale di un provvedimento non può escluderne la sua qualificazione come aiuto⁵²⁰.

Essa, infatti, precisò che, nel parlare di aiuti concessi "*mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma*", l'art. 87 TCE comprende, anche, le misure che comportino mancate entrate, come i trattamenti tributari di favore; e che, d'altra parte, le agevolazioni fiscali, in quanto procurano, in deroga al trattamento ordinario, un vantaggio ai beneficiari, rispetto ai concorrenti, riducendo i costi che fanno normalmente parte del bilancio di

⁵¹⁹ In proposito, giova ricordare, tuttavia, che ad un orientamento dottrinario che guarda con favore a tale attività del giudice comunitario, se ne contrappone un altro che la valuta negativamente, specialmente, in virtù dei continui e repentini *revirements* operati dalla Corte di Giustizia.

⁵²⁰ In Racc. p. 709, in cui, punto 33 della motivazione, si precisa che il parziale sgravio degli oneri sociali a favore dell'impresa tessile previsto dall'Italia oggetto della controversia "*è un provvedimento inteso ad alleviare in parte, in favore delle imprese di un particolare settore industriale, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema*".

un'impresa, possono incidere sugli scambi tra paesi membri e recare pregiudizio alla concorrenza.⁵²¹

L'elemento di maggiore criticità, nell'applicazione di tale disposizione normativa alla materia fiscale, è dato, tuttavia, dall'assenza di una nozione giuridica di aiuto di Stato, utilizzabile in questo campo.

Ciò ha determinato, infatti, una dilatazione della ordinaria nozione di aiuto, che travalica la misura necessaria a realizzare le finalità sottese al diritto della concorrenza; e appiattisce il giudizio di compatibilità delle agevolazioni ed esenzioni domestiche, su considerazioni economicistiche, inadeguate a ponderare la realizzazione degli interessi tutelati dal legislatore.

In dottrina, si è fatta, così, avanti l'idea di individuare un metro di giudizio, per selezionare gli aiuti fiscali, che mitighi la componente economica e quella giuridica del problema.

Lo strumento più efficace, per conseguire tale scopo, è sembrato essere quello del ricorso ad alcuni dei principi costituzionali contenuti negli ordinamenti degli Stati; su tali principi, che reggono il sistema giuridico dell'imposizione, vige, infatti, un largo consenso politico, poiché, essi rappresentano le prime fondamenta sulle quali si costruiscono gli ordinamenti giuridico-tributari nazionali.

In modo particolare, gli Stati europei occidentali manifestano un elevato consenso rispetto all'uguaglianza tributaria, la quale, viene collegata, a livello materiale, con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva⁵²².

Tale principio, pur non menzionato in tutte le Costituzioni, rappresenta, infatti, un motivo comune per una concezione sovranazionale

⁵²¹ Cfr. FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, cit., p. 425 ss.

⁵²² Per una più ampia trattazione della materia, oltre che per una più completa bibliografia, si rinvia a: LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, cit., p. 458 ss. ; DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 78 ss.; LICCARDO G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, cit.; GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, cit.; GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit..

della giustizia tributaria ed è stato avvalorato, anche, dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia; di modo che, dando per scontato che una misura di favore risponda all'esigenza di considerare un principio di carattere sociale, riconosciuto, anch'esso, a livello costituzionale, il punto diventa quello di stabilire se detto principio rientri o meno tra quelli informatori e basilari del sistema tributario considerato; nel primo caso, infatti, la misura non è qualificabile come aiuto; nel secondo, invece, configura un'ipotesi di aiuto fiscale derogatoria del sistema tributario.

In tale prospettiva, ad una concezione assoluta dell'eguaglianza tributaria, si sostituisce una concezione di eguaglianza relativa che persegue l'obiettivo di garantire le medesime prospettive di miglioramento degli individui o dei gruppi sociali sfavoriti.

Ne deriva che la stessa regola giuridica possa creare delle disuguaglianze di diritto per perseguire un'uguaglianza di fatto. (c.d. *eguaglianza compensativa*).

Invero, se l'azione comunitaria si è rivelata essenziale nel chiudere il ciclo dell'assistenzialismo statale, essa non si è, tuttavia, dimostrata in condizione di "scardinare" il sistema degli incentivi, che, in questa fase di generalizzata difficoltà economica, nazionale ed internazionale, acquista un rinnovato vigore.

Di fiscalità di vantaggio e dell'esigenza di utilizzare la leva fiscale con finalità di sviluppo, si discute, infatti, da più parti, seppure con orientamenti divergenti.

Innegabilmente, l'utilizzo di politiche fiscali stabilmente vantaggiose, nei confronti di una o più attività economiche, localizzate su un determinato territorio,⁵²³ può contribuire alla realizzazione di un duplice obiettivo: 1) sostenere le imprese domestiche; 2) favorire la nascita di nuove imprese, anche da parte di investitori esteri.

⁵²³ In dottrina, si parla in proposito di una fiscalità di vantaggio "strutturale", tendenzialmente alternativa a quella c.d. "congiunturale" che si sostanzia in misure fiscali agevolative, predisposte per periodi di tempo transitori, non sempre sufficienti a garantire alle imprese interessate il ritorno degli investimenti parzialmente finanziati attraverso il *bonus fiscale* percepito. Sul tema, *ex multis*, BARBERO M., *op. cit.*

Il parametro che crea tali condizioni di convenienza imprenditoriale, definibile come *residuo fiscale*, è dato dalla differenza tra il valore dei servizi pubblici erogati da un paese o da una regione ed il carico fiscale, complessivamente pagato, per ottenere tali servizi, così come è percepito da un'impresa che debba valutare quale sia la localizzazione migliore per la sua attività.

Oltre alla concessione, da parte della Pubblica Amministrazione, di contributi in conto capitale o in conto interessi, un modo di influenzare il residuo fiscale per finalità di sviluppo economico domestico, è la manovra sulle aliquote. Con una politica fiscale adeguata, invero, paesi fortemente svantaggiati hanno saputo creare le condizioni di convenienza per convogliare una ampia fetta di investimenti esteri.

Tra le varie esperienze positive in Europa, i casi più significativi sono quelli della Spagna e dell'Irlanda; paesi che, in meno di un ventennio, sono riusciti a risolvere il problema dello sviluppo regionale, partendo da livelli di reddito e di benessere molto simili a quelli del Mezzogiorno.

Nel primo, come nel secondo caso, ad una apprezzabile politica del lavoro, si è affiancata una politica fiscale particolarmente orientata a favore delle imprese, che si è tradotta in un carico effettivo, sui redditi societari, inferiore alla media europea⁵²⁴. Di certo, il “*modello irlandese*”⁵²⁵ si è dimostrato congruo a favorire processi di sviluppo economico nazionale duraturi; sebbene, in proposito, non ci si possa esimere dal considerare, in primo luogo, con specifico riferimento alla realtà spagnola, che sul successo delle politiche condotte, hanno influito negativamente, i contrasti tra Stato spagnolo e Autonomie Territoriali⁵²⁶; e, in secondo luogo, che le politiche

⁵²⁴ L'aliquota effettiva gravante sulle imprese spagnole, nel periodo 1990-1996, risulta del 24,1%, ovvero tra le più basse applicate in U.E., la cui media è leggermente inferiore al 27%.

Solo Irlanda, Austria, Belgio e Portogallo applicano una aliquota inferiore a quella spagnola. Mentre, in Irlanda, la *10%tax* è stata sostituita da un'aliquota standard del 12,5% solo in seguito all'intervento della Commissione,

⁵²⁵ Al riguardo: PERACIN G.- DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento di distorsione nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, cit., p. 9553 ss.

⁵²⁶ In proposito MARTIN LOPEZ J., *Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 4/2003, p. 1371 ss.;

fiscali portate avanti dall'Irlanda sono state rese più "flessibili" dalla ridotta dimensione territoriale e sociale del Paese.

Del resto, l'uso spregiudicato della leva fiscale, per attirare capitali internazionali, da essa compiuto, soprattutto in relazione alle discriminanti tra imprese estere e domestiche, ha provocato il richiamo della Commissione europea, che nel 1998, le ha contestato la violazione dei principi di concorrenza fiscale applicati all'U.E..

L'Italia, dal canto suo, ha chiesto, più volte, il parere della Commissione, circa l'applicabilità al Sud del Paese, di agevolazioni fiscali generalizzate; quanto di politiche fiscali che autorizzassero forme di prelievo sulle imprese differenziate, tra Centro-Nord e Mezzogiorno, ricevendone, abitualmente, risposta negativa⁵²⁷.

Invero, l'inserimento nella Costituzione, nell'ambito della riforma del Titolo V, della tutela della concorrenza, conduce ad una valutazione connotata da una duplice valenza.

Da un lato, la sua formalizzazione, in ambito costituzionale, introduce un elemento, per dir così, dirompente che, per certi aspetti, contrasta con l'art. 41, co. 3, Cost.; dall'altro, nell'affidare alla competenza esclusiva statale la tutela della concorrenza, restituisce un certo margine di operatività alle politiche interne degli incentivi economici⁵²⁸, in special modo di natura fiscale.

In tale prospettiva, nell'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale, risultano, infatti, giustificabili incentivi rivolti "*a ridurre squilibri, a favorire le condizioni di un sufficiente sviluppo del mercato o ad instaurare assetti concorrenziali*".⁵²⁹

ROSSI MACCANICO P., *Gli aiuti fiscali spagnoli e baschi all'acciaio- La crisi della dottrina della selettività fiscale geografica*, in *Il fisco*, n. 34/2004, fasc. 1, p. 12636. Con specifico riferimento al "caso" dei Paesi Baschi, si rinvia a: FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi Baschi*, cit., p. 425; e LAGO MONTERO J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, cit., p. 26 ss.

⁵²⁷ In proposito, alcune interessanti considerazioni sono contenute in: TAFANI S., *Politiche fiscali e sviluppo economico nelle aree UE depresse: analisi e comparazioni*, in *Tributi ON LINE*, www.finanze.it.

⁵²⁸ Così LUCHENA G., *op. cit.*, p. 243.

⁵²⁹ Così Corte Costituzionale, sentenza 13 gennaio 2004, n. 14, punto 3, *cons. diritto*, in www.giurcost.it.

Per questa via, allo Stato viene riconosciuto un margine di manovra effettivo nell'intervento pubblico nell'economia, ribadendosi il ruolo strumentale⁵³⁰ e non assolutistico della tutela della concorrenza.⁵³¹

D'altra parte, che in un contesto economico-produttivo ormai globalizzato, le imprese possano ricevere un sostegno equilibrato dallo Stato di appartenenza, nel rispetto degli obblighi posti a quest'ultimo dal processo di integrazione europea, sembra eticamente e storicamente accettabile.⁵³²

Anche le più recenti pronunce della Corte di Giustizia appaiono orientate in questa direzione e lasciano intravedere la possibilità di superare, altresì, uno dei principali ostacoli finora posti all'utilizzo di misure fiscali, in materia di imposte dirette: la "selettività" geografica. In questo senso, indubbiamente degna di nota è la menzionata sentenza 6 settembre 2006, emessa in causa C-88/03.

Con tale pronuncia, infatti, la Corte, dapprima ha smentito il consolidato orientamento teorico, secondo il quale ogni misura non applicabile su tutto il territorio nazionale, sarebbe selettiva territorialmente, a prescindere dall'autonomia amministrativa-finanziaria dell'ente che la adotta; e, successivamente, ha operato una serie di distinzioni, che potrebbero avere conseguenze notevoli, non solo, nella definizione del contenzioso che oppone la Commissione europea ai Paesi Baschi, ma anche, sull'eventuale assetto federalistico che si sta costruendo per lo Stato Italiano.

Il giudice comunitario, ha distinto, in particolare, tra:

1. misure di vantaggio relative a tributi erariali, stabilite dal governo centrale ed applicabili, unicamente, a determinate aree geografiche;

⁵³⁰ In quest'ottica, la tutela della concorrenza non costituisce, di per sé, un obiettivo autosufficiente, quanto, piuttosto, "*servente rispetto ad ulteriori obiettivi*", quali, ad esempio, la coesione economica e sociale, che consentono un efficace e giusto bilanciamento tra interessi dell'U.E. e degli Stati membri.

Cfr. BUZZACCHI C., *Gli aiuti di Stato tra politica della concorrenza e politica sociale*, in *Diritto Economico*, 2004, p. 623 ss.

⁵³¹ In questo senso: ARNAUDO L., *Costituzione e concorrenza: note a margine della recente giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 3/2005, p. 388.

⁵³² Cfr. VISENTINI B., *Lo Stato nell'economia liberale*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2005, p. 1109 ss.

2. misure di vantaggio relative a tributi erariali, stabilite dalle collettività territoriali, nell'esercizio di facoltà ad esse simmetricamente attribuite;

3. misure che fissano un trattamento di favore, con riguardo ad un tributo nazionale, adottate da alcune collettività territoriali fornite di una potestà preclusa alla generalità delle collettività territoriali di pari livello.

Nella prima ipotesi, la Corte ha valutato che ci si trovasse, in ogni caso, dinanzi ad un aiuto di Stato.

Per quanto attiene alla seconda ipotesi, di cui è esemplificativa la potestà di variazione dell'1% dell'aliquota IRAP attribuita "simmetricamente" a tutte le regioni italiane, la Corte ha stimato che l'attribuzione simmetrica, alle autonomie territoriali, del potere di variare l'aliquota, renda impossibile individuare un livello imponibile normale di riferimento, che possa fungere da parametro in base al quale ipotizzare l'esistenza di una deroga al trattamento generale e, pertanto, che la misura non costituisca aiuto di Stato.

Infine, con riferimento alla terza ipotesi (cui potrebbero essere riconducibili alcune manifestazioni della potestà tributaria delle regioni a statuto speciale), la Corte di Giustizia ha ritenuto che, non essendoci la "simmetria", affinché "*il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale (possa) limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento*" debbano sussistere una serie di condizioni:

a) che sia stata adottata da un'autorità territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale;

b) che la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto;

c) che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

Tale pronuncia pone delicate questioni riguardo le modalità di attuazione del federalismo fiscale in Italia, con particolare riferimento alla autonomia impositiva delle regioni a Statuto speciale.

Dal riferimento operato dalla Corte alle potestà di variazione d'aliquota di tributi "nazionali" asimmetricamente attribuite alle autonomie territoriali, si potrebbe, infatti, trarre, un'implicita qualificazione dei tributi "compiutamente" regionali (istituiti e riscossi dalle regioni a statuto speciale) tra le misure generali.

Diversamente, per i poteri speciali di variazione delle aliquote di tributi nazionali pertinenti solo alle (o solo ad alcune delle) regioni a statuto speciale, la principale perplessità deriva dal fatto che la Corte abbia, nella causa citata, negato rilevanza al principio costituzionale della solidarietà nazionale, presente nella Costituzione Portoghese ed anzi, lo abbia utilizzato come prova implicita che la riduzione di gettito, derivante dalla riduzione d'aliquota posta in essere dalle Azzorre, fosse finanziata da un trasferimento a carico del bilancio statale (par. 72 ss.) e quindi ha dichiarato la misura regionalmente selettiva.

Dinanzi a siffatto approccio, l'unica soluzione sembra essere quella di separare, da un punto di vista normativo, i tributi il cui gettito sia destinabile alla funzione di riequilibrio territoriale e imputabile alla solidarietà finanziaria tra regioni,⁵³³ dai veri e propri tributi "di scopo", rispetto ai quali, il riconoscimento di una potestà tributaria "asimmetrica" in capo alle regioni a statuto speciale, potrebbe eludere la citata definizione di selettività.

La potestà fiscale delle regioni potrebbe manifestarsi, in tale ipotesi, anche, attraverso istituti sottrattivi, come le riduzioni d'aliquota o l'esclusione di cespiti dalla base imponibile, senza essere, per questo, inserita nell'ambito di applicazione degli aiuti di Stato: spetterebbe, infatti alla regione sostenere le conseguenze della scelta di riduzione del carico impositivo, che sconterebbe con una minore disponibilità finanziaria, da assegnare allo svolgimento della funzione finanziata dal tributo di scopo.

⁵³³ Per i quali nessuna potestà di variazione "speciale" potrà essere attribuita alle regioni a statuto speciale.

Invero, l'esercizio di una potestà fiscale promozionale "aggiuntiva" o "asimmetrica" delle regioni a statuto speciale - in relazione a tributi nazionali - potrebbe essere compatibile con la definizione di misura generale fornita dalla Corte di Giustizia, soltanto a condizione che il legame tra gettito⁵³⁴ e funzione amministrativa regionale fosse reso inscindibile e non alterabile da trasferimenti statali.

Chiaramente, l'assenza di selettività territoriale non esclude che una misura generale possa presentare profili di selettività materiale.

Qualora la configurazione della potestà tributaria delle regioni a statuto speciale non tenesse conto dei rilievi esposti, qualunque misura ascrivibile nel più ampio *genus* della cd. fiscalità di vantaggio dalle stesse adottata, anche se in via "generale", rispetto al territorio della regione, sarebbe considerata selettiva e, come tale, vincolata al rispetto dei gravosi vincoli procedurali e sostanziali, previsti dagli artt. 87 ss. TCE, con l'effetto di un sostanziale ridimensionamento della potestà stessa.⁵³⁵

Se tale ragionamento venisse, pertanto, trasposto, dal giudice comunitario all'applicazione di aliquote agevolate generalizzate per il Mezzogiorno, si rischierebbe, dunque, di arrivare alle medesime conclusioni⁵³⁶.

In questo senso, tuttavia, occorre porre in luce, come i timori di una "resurrezione" delle pratiche invasive statali risultino infondati.

Il controllo comunitario, oggi, è, infatti, certamente più stringente di quanto lo fosse in passato, e, comunque, non diventerà meno stringente per effetto della sentenza n. 14/2004, che ha, invece, chiarito come gli interventi predisposti per sostenere settori fondamentali dell'economia, costituiscano forme di tutela della concorrenza, che facilitano l'accesso al mercato di talune imprese, rafforzandole nella competizione intraeuropea.

⁵³⁴ Il riferimento attiene al gettito derivante dal tributo nazionale su cui la regione avesse facoltà di variazione d'aliquota.

⁵³⁵ Così, FANTOZZI A., *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, in www.astrid-online.it/il-sistema1/Interventi/Fantozzi_27_09_06.pdf.

⁵³⁶ BRIVIO E., *Aiuti di Stato. La Corte di giustizia precisa i requisiti per l'introduzione di aliquote agevolate in singole aree territoriali - Condizione essenziale è l'autonomia delle Regioni sul piano tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 07. 09. 2006.

La tutela della concorrenza, dunque, non si realizza unicamente, vietando, ma, anche promuovendo iniziative imprenditoriali che diano impulso all'economia; e ciò, specialmente, in territori caratterizzati da *gap* di sviluppo socio-economico.

In questa prospettiva, la riduzione delle imposte non rappresenta un obiettivo di per sé virtuoso, scollegato dagli effetti economici e distributivi che essa determina; né un mezzo per ridurre la spesa pubblica, il cui controllo risponde necessariamente ad altre dinamiche⁵³⁷.

Bibliografia

A.A.V.V., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi U.E.*, Giuffrè, Milano, 2000.

ABBAMONTE G.B., *Competitors' rights to challenge illegally granted aid and the problem of conflicting decisions in the field of competition law*, in *European Competition Law Review*, 1997, p. 87 ss. .

⁵³⁷ Così PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

ADONNINO P., *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, Atti del Convegno "Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?", Treviso, 7-8 giugno 1996, in *Il fisco*, n. 8/1999, p. 2762.

ADONINNO P., *Il principio di non discriminazione nei rapporti tra paesi membri secondo le norme della Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1993, p. 76.

ADOTTO A., *Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione dell'art. 88, par. 3° del Trattato CE in materia di aiuti statali alle imprese con riferimento alla recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1996, p. 721 ss. .

AFFERNI A., *La nozione di impresa comunitaria*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, (diretto da) GALGANO F., II, p. 153 ss. .

AGIRREAZKUENNAGA ZIGORRAGA J.- ALONSO OLEA E.J., *Què ha sido y què es el Concierto economico (siglos XIX-XX)*, in *Forum Fiscal de gipuzka*, n. 3/1997, p. 101.

ALFANO R., *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: aspetti interni e comunitari in Innovazione e Diritto*, n. 2/ 2004, in www.innovazionediritto.unina.it.

ALFANO R., *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2005, in www.innovazionediritto.unina.it.

ALFANO R., *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 3/2005.

ALFANO R., *Ancora sul tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: brevi considerazioni sulle Conclusioni dell'Avvocato generale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

ALTIERI E., *Aiuti di Stato (dir.trib.)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, vol. I, p. 203, Giuffrè, Milano, 2006.

ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis/2003, p. 1171.

AMATO G.- BARBERA A., *Manuale del diritto pubblico*, Bologna, 1994.

AMATUCCI A., *L'adattamento del sistema finanziario italiano agli atti di istituzione della CEE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/1995, p. 1281.

AMATUCCI A., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 1/1999, p. 59.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico-finanziario*, VI ed., Jovene, Napoli, 1999.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1998.

AMATUCCI F., *L'interpretazione del principio di non discriminazione fiscale nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1999, p. 166.

AMATUCCI F., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2006, p. 134 ss. .

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

ANTONUCCI M., *Gli aiuti di Stato ed il ruolo della Commissione e del Consiglio delle Comunità europee*, in *Il Consiglio di Stato*, 2004, p. 1229-1234.

ARDIZZONE G., voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII, p. 5 ss. .

ARNAUDO L. , *Aiuto di Stato, tariffe e concorrenza: tra competenze chiuse e questioni aperte*, p. 1368 ss. .

ARNAUDO L., *Costituzione e concorrenza: note a margine della recente giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 3/2005, p. 388.

ARRIGO G., *Osservazioni sulla riforma del Titolo V della Costituzione. Il lavoro tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Rivista Bimestrale di Diritto Pubblico*, 2002, p. 103.

ARSI' M., *Incentivi alle imprese tra decentramento amministrativo e programmazione 2000-2006*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, 2002, p. 503.

ARSI' M., *L'avvio del decentramento degli incentivi alle imprese*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2000, p. 301 ss. .

ATZWANGER M., *Gli aiuti erogati da enti territoriali in Italia*, in *Foro padano*, n. 2/1995, 34.

AULETTA G., voce *Attività (dir. priv.)*, in *Enciclopedia del diritto*, p.985.

AZZENA L., *Le regole (mutevoli) della Costituzione economica*, in AA.VV., *Il rispetto delle regole. Scritti degli allievi in onore di Alessandro Pizzorusso*, Torino, 2005, p. 149 ss. .

BACHELET V., *L'attività tecnica della pubblica amministrazione*, Milano, 1967.

BALASSA B., *The theory of economic integration*, Londra, 1961.

BARBERO M., *Materie trasversali e federalismo fiscale: il caso della tutela della concorrenza*, in *Amministrazione in cammino*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

BARBERO M., *Quale fiscalità di vantaggio per gli enti territoriali italiani?*, in *Federalismi.it*, n. 19/2006, in www.federalismi.it.

BARIATTI S. (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Giuffrè, 1998.

BARIATTI S., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998.

BASILAVECCHIA M., *Rapporti tra domanda di condono e domanda di esecuzione nelle imposte dirette*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/1986, p.224.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in Enciclopedia del Diritto App., 2001, p. 48 ss. .

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Novissimo Digesti Italiano App., UTET, 1980, p. 153 ss. .

BASSANINI F.- TIBERI G. (a cura di), *Una Costituzione per l'Europa*, Bologna, 2003.

BASTIDA F. J., *Il sistema finanziario regionale spagnolo*, in Affari Istituzionali, n. 5/2004, p. 143 ss. .

BATTISTONI FERRARA F., voce Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in CASSESE S. (diretto da), Dizionario di diritto pubblico, vol. I, 2006, p. 179.

BATTISTONI FERRARA, *Prime riflessioni sul salvataggio dell'Irap*, in Rassegna Tributaria, n. 3/2001, p. 860 e ss. .

BAUDENBARCER C., *A brief guide to European State Aid Law*, in *Kluwer Law International*, l'Aia, 1998.

BELOTTI G., *Il nuovo regolamento comunitario di procedura degli aiuti di Stato*, in Diritto comunitario e degli scambi internazionali, n. 3/1999, p. 535 ss. .

BERTI G., *Governo tra Unione europea e autonomie territoriali*, in Le Regioni, 2002, p. 9 ss. .

BEUTLER, *Struttura della Comunità*, in L'Unione Europea, in BEUTLER E ALTRI (a cura di), Il Mulino, 1998.

BIFULCO R., *Le Regioni*, Bologna, 2004, p. 94 ss. .

BLUMANN C., *Regime des aides d'Etat: jurisprudence recente de la Cour de Justice (1989-1992)*, in *Revue du Marchè commun et de l'Union europeenne*, 1992.

BOGNETTI G., *La Costituzione economica italiana*, Milano, 1966.

BORIA P., *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in Rivista di Diritto tributario, n. 1/1997, p. 713.

BORIA P., *L'anti-sovrano*, Torino, 2004.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Il Sole 24 Ore, 2005, p. 27.

BORIO G.-F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea*, in *Il fisco*, n. 19/1999, p. 6467ss. .

BORZAGA C., *Da dove vengono e dove vanno le fondazioni di origine bancaria*, in *Le fondazioni bancarie- Un patrimonio alla ricerca di uno scopo*, Roma, 1999, p. 5 ss. .

BOSCO S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Diritto comunitario e degli scambi nazionali*, 2001, p. 529 ss..

BOSCO S., *Il mercato interno dell'Unione Economica Europea*, Milano, 1990, cap. II.

BOSI P.-M.C. GUERRA., *I tributi nell'economia italiana*, sesta edizione, 2005, il Mulino, Bologna.

BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990.

BOZZA E., *Misure statali anticoncorrenziali e responsabilità delle imprese*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2001, p. 525.

BRIVIO E., *Aiuti di Stato. La Corte di giustizia precisa i requisiti per l'introduzione di aliquote agevolate in singole aree territoriali - Condizione essenziale è l'autonomia delle Regioni sul piano tributario*, in *Il Sole 24 ore*, 07. 09. 2006.

BROSIO S., *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposizione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*; n. 1/1976, p. 334.

BUCCICO C., *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Ed. Scientifiche Italiane, 2000.

BUFFONI L., *La "tutela della concorrenza" dopo la riforma del Titolo V: il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, p. 345 ss. .

BUGLIONE E. e M. MARE', *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, Siep, working paper n. 296/2003.

BUISSON J., *Principe d'ègalitè et discriminations positives*, in *Revue française de finance publique*, n. 63/1998, p. 37 ss. .

BUZZACCHI C., *Gli aiuti di Stato tra politica della concorrenza e politica sociale*, in *Diritto Economico*, 2004, p. 623 ss.;

CALABRESE B., *Il Comitato delle Regioni della Comunità europea e la partecipazione delle Regioni al processo decisionale comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1996, p. 655 ss. .

CALLAN T.- NOLAN B., *Tax and welfare changes, povertà and work incentives in Ireland*, 1994, Shelfmark.

CAMPOGRANDE G., *Gli aiuti a finalità regionale in Italia*, in *Rivista di Diritto europeo*, n. 1/1995, p. 55 ss. .

CANNIZZARO E., *Misure statali e disciplina comunitaria della concorrenza*, in *Diritto Commerciale Internazionale*, 1991, p. 113.

CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2002, p. 803;

CAPELLI F., *Portata ed efficacia delle decisioni della Commissione CEE in materia di aiuti*, in *Diritto comunitario degli scambi internazionali*, n. 4/1988, p. 78 ss. .

CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale*, in *Il fisco*, n. 26/1999, p. 8633.

CAPUTI G., *Servizi pubblici ed aiuti di Stato nella giurisprudenza comunitaria. Ad ogni onere corrisponde una contropartita considerevole?*, in *Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 3-4/2004, p. 823.

CAPUTI G., *Servizi pubblici e monopoli nella giurisprudenza comunitaria*, Torino, 2002.

CAPUTI JAMBRENGHI V., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario vivente*, in *Rivista di diritto pubblico comunitario*. N. 6/1998, p. 1259.

CARACCIOLI I., *Nuovi rischi penali per le persone fisiche residenti nei "paradisi fiscali"*, in *Il fisco* n. 38/1998, pag. 1236 s.s.

CARAVITA B., *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, Regioni e autonomie tra Repubblica E Unione europea*, Torino, 2002, . 115 ss. .

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2005, p. 543 ss. .

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2004, p. 1201.

CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 48 ss. .

CARPENTIERI L.- LUPI R.- STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2003, p. 52 ss.

CARTABIA M., *Sub art. 5, c. 2*, in CAVALIERI P.-LAMARQUE E. (a cura di), *L'attuazione del nuovo Titolo V, Parte seconda, della Costituzione. Commento alla Legge "La Loggia" (Legge 5 giugno 2003, n. 131)*, Torino, 2004, p. 129 ss. .

CASERTANO G., *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 448 e ss. .

CASPARI C., *State aids in the EEC*, HAWK (ed.) *Antitrust and Trade Policies of the EEC*, Fordham Corporate Law Institute, New York, 1984.

CASSESE S., *Gli Stati nella rete internazionale dei poteri pubblici*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 1/1999.

CASSETTI L., *La Corte e le scelte di politica economica: la discutibile dilatazione dell'intervento statale a tutela della concorrenza*, in *Federalismi*, n. 5/2004, in www.federalismi.it.

CERIANI V., *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2002, p. 1685.

CERIANI V., FRASCA F. e PALADINI R., *Fiscalizzazione degli oneri sociali: una questione ancora aperta*, in "Politica economica", aprile 1994.

CHIAVARO M.A., *I contributi in conto esercizio e i contributi in conto capitale*, in www.commercialistatelematico.com.

CIACAGLI M., *Regioni d'Europa. Devoluzioni, regionalismi, integrazione europea*, Bologna, 2003, p. 10 ss. .

CIAURRO L., *Sub art. 5. Attuazione dell'art. 117, quinto comma della Costituzione sulla partecipazione delle Regioni in materia comunitaria*, in CITTADINO C. (coord.), *Il nuovo ordinamento della Repubblica*, Commento alla L. 5 giugno 2003, n. 131, 2003, p. 98 ss. .

CINTI P. A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la "tutela della concorrenza*, in *Amministrazione in cammino*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

CLARONI A., *Le politiche di sviluppo territoriale e la coesione economica e sociale*, *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, 2000, p. 1388 ss. .

COCCIA M., *Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di Giustizia: aiuti di Stato o aiuti di status?*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1992, p. 969 ss. .

COMBA A., *Il neo-liberalismo internazionale. Strutture giuridiche a dimensione mondiale*, Milano, 1987.

CORSINI L., *La residenza fittizia all'estero, una tentazione da evitare*, in *Il fisco*, n 8/1999, pag. 2533 ss. .

COSCI S.- MATTESINI F., *Credito e sviluppo nelle province italiane*, in CESARINI-FERRO-GIARDINO, (a cura di), *Credito e sviluppo*, Il Mulino, Bologna, 1997.

COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, *Quaderni Assonime*, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss. .

COSENZ A., *Contributo allo studio della "zona franca" e del suo possibile impiego nella Regione Sicilia*, Palermo, 1996, ricerca effettuata presso il Dipartimento di Studi su politica, diritto e società "Gaetano Mosca", dell'Università degli studi di Palermo.

CRAFTS N., *Globalization and Growth in the Twentieth Century*, IMF, Working Papers, 2000.

D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, 1995, p. 565.

D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Bollettino Tributario*, 1995, p. 565.

DA EMPOLI A., *Gli aiuti alle imprese nel mercato unico europeo*, in BALDRINI F., FARISELLI P., MANTOVANI E., *Atti del Convegno*, Perugia, 10 gennaio 1992, p. 31 ss.

DA EMPOLI D., *L'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa*, in *Rivista di Diritto tributario internazionale*, 1999, p. 180 ss.

DAMIANI D. M., *Riforma degli aiuti di stato: il Parlamento Europeo sostiene il progetto della Commissione*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

DAMIANI P., *Regioni e sviluppo economico- produttivo*, in MAZZETTI L. (a cura di), *La Costituzione delle autonomie. le riforme del Titolo V, Parte II della Costituzione*, Napoli, 2004, p. 373 ss..

DANIELE L., voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, vol. III, Torino, 1988.

DANIELE V., *Il costo dello sviluppo. Note su sistema creditizio e sviluppo economico nel Mezzogiorno*, in *Rivista Economica del Mezzogiorno*, XVII, 1-2/2003, p. 235 ss. .

DE GRAUWE P., *Economia dell'unione monetaria*, Il Mulino, Bologna, 2001.

DE MITA E., *Eutanasia di una tassa*, sul *Sole 24 Ore* del 18 marzo 2005.

DE MITA E., *Fisco in fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole 24 Ore* , 3 febbraio 2002.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 78 ss. .

DE MITA E., *Dalla Germania arriva una lezione: capacità contributiva legata al nucleo*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 1999.

DE MITA E., *Dopo la moneta unica, un fisco unito*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 maggio 1999.

DE MITA E., *Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997.

DE MITA E., *Fisco, la lezione viene da Karlsruhe*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 agosto 1995.

DE MITA E., *Appunti di diritto tributario*, vol.I, Giuffrè, Milano, 1987, p. 19 ss.

DE RENZIS SONNINO N., *La Cassazione rinvia il regime fiscale delle fondazioni bancarie alla Corte di Giustizia CE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, p. 1097 ss. .

DE RITA G., *La condizione del Mezzogiorno –ieri, oggi e domani- vista da un sociologo*, in *Quaderno n. 16 di “Informazioni SVIMEZ”*, Collana Saraceno, n. 3/2002.

DE VERGOTTINI A., *Sistema delle partecipazioni statali e obblighi comunitari*, in *Rivista di diritto europeo*, 1990, p. 478.

DE VITA M.-DI VIA L., *Brevi note sulla gestione della politica della concorrenza*, in *Contratto e impresa/Europa*, 1996, p. 35 ss. .

DEL FEDERICO L., *Oneri di utilità sociale*, in TESAURO F. (a cura di), *Trattato Sistematico di Diritto Tributario*, UTET, 1994, p. 739 ss.

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 188 ss.;

DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, n. 4/2003, p. 522;

DEL FEDERICO L., *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 591 ss. .

DELL'ARINGA C., *Federalismo e politiche del lavoro*, in *Economia italiana*, n. 3/2002, p. 577 ss. .

DELLA CANEA G., *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Commerciale*, n. 3/1993, p. 410.

DEOTTO D.- MIELE W., *Le agevolazioni per le nuove iniziative produttive*, in *Corriere tributario*, 1998, p. 1706.

DI GENIO G., *Ordinamento europeo e fonti di autonomia locale*, Napoli, 2000.

DI MAJO A., *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in GERELLI E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Franco Angeli, Milano, 2001.

DI PIETRO A. (coordinato da), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003.

DI RENZO L., *A proposito della questione Irap- Corte di Giustizia*, *Innovazione e Diritto*, n. 2/ 2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

DI RENZO L., *La disciplina economico/finanziaria nel Trattato di Maastricht*, in *Innovazione e Diritto*, n. 01/2005, www.innovazionediritto.unina.it

DI TANNO T., *La Dual Income Tax - Problemi e Prospettive*, in *Bollettino Tributario* n. 11/1997.

EASSON A.J., *Tax incentives for foreign investment, Part I: Recent trends and countertrends*, in *Bulletin of International Fiscal documentation*, 2001, p. 266 ss. .

EHLERMANN C.D., *The internal market following the Single European Act*, in *Common Market Law Review*, 1987, p. 361 e ss. .

EVANS A. - MARTIN S., *Socially acceptable distortion of competition: Community policy on State aid*, in *Europena Law Review*, n.2/1991, p. 79.

FABRIZI F.J.- MODIGLIANI F., *Mercati finanziari: strumenti e istituzioni*, Bologna, 1995.

FALCON G., *La cittadinanza europea della Regione*, in *Le Regioni*, n. 2/2001, p. 16.

FALCON G. (a cura di), CAMMELLI M.- MWERLONI F.- PASTORI G- TORCHIA L. (con la collaborazione di), *Lo Stato autonomista. Funzioni statali, regionali e locali nel decreto legislativo n. 112 del 1998 di attuazione della legge Bassanini n. 59 del 1997*, Bologna, 1998, p. 60 ss. .

FALCONE V., *Il Comitato delle Regioni: esperienze e prospettive*, in D'ATENA A. (a cura di), *L'Europa delle autonomie. Le Regioni e l'Unione europea*, Milano, 2003, p. 247 ss. .

FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, n. 25/2001, p. 8722.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario- parte generale*, Padova, 1995, p. 147 ss. .

FANTOZZI A., *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia* , in www.astrid-online.it/il-sistema1/Interventi/Fantozzi_27_09_06.pdf.

FANTOZZI A., *The applicability of State aids rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonisation in tax field?*, in www.eatlp.org.

FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento comunitario fiscale nazionale alle sentenza della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2240 ss. .

FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, XIII, 2003, 4, p. 99.

FANTOZZI A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, Relazione al Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa", 2003, in www.unibo.it.

FANTOZZI A., *Il Diritto tributario*, UTET, 2003, p. 46 ss. .

FANTOZZI A., *L'Iva come tributo europeo*, in *Diritto Tributario*, Utet, 2003, p. 835 ss. .

FANTOZZI A., *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1973, p. 138 ss. .

FARINA VALORI E., *Le agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno*, Circ. Corriere Tributario, n. 6/1996 .

FERLAZZO NATOLI L., *Incentivi fiscali per le PMI e premialità per lo sviluppo economico*, relazione ILADT, Genova, 2002.

FERRARA G., *Commissione europea e indirizzo politico*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, p. 1069.

FICARI V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)* in *Rassegna Tributaria.*, n. 5/2001, p. 1308.

FICHERA F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, I, p. 427.

FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi Baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 4/2002, p. 425.

FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, suppl. al fasc. IV/2002 di *Diritto e Pratica Tributaria*, p. 425 ss. .

FICHERA F., *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/1998, p. 84 ss. .

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 67 ss.

FICHERA F., *La giurisprudenza della Corte Costituzionale sul tema del rapporto tra imposizione ed extrafiscaltà*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/1973, p. 773 ss. .

FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Cedam, 1999, p. 222 ss. .

FITOUSSI J. P., *Il dittatore benevolo*, Il Mulino, Bologna, 2003.

FONTANA C., *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9/2005, III, p. 69 ss.

FONTANA C. *Politiche agevolative e Mezzogiorno d'Italia: alcune riflessioni critiche sulle opportunità e sui vincoli allo sviluppo*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1/2004, in www.innovazionediritto.unina.it .

FONTANA E., *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2006.

FORTE, *Manuale di politica economica*, Torino, 1975, p. 393 ss. .

FORTI A., *Gli aiuti statali alle imprese e la politica per la concorrenza nella Comunità europea*, in *Secondo rapporto CER/IRS sull'industria e la politica industriale italiana*, in MARIANI M.- RANCI P. (a cura di), Il Mulino, 1989, p. 35 ss. .

FRIGNANI – WAELBROECK, in *Disciplina della concorrenza nella CEE*, UTET, 1996.

FURCINITI-PALLARIA, *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale. Principali problematiche applicative dell'azione di recupero*, in *Il fisco*, 2005, p. 1288.

GABRIELE F., *Introduzione*, in GABRIELE F.- BUCCI G.- GUARINI C. P., *Il mercato: le imprese, le istituzioni, i consumatori*, Bar, 2002, IX.

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969.

GALLO F., *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, p. 967.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 725.

GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002.

GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2002.

GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2003, p. 1473.

GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e le sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 bis/2003, p. 2271 ss. .

GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/ 2004, p. 1069.

GALLO F., *Fondazioni e Fisco*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2004, p. 1164.

GARBAR P.C., *Aides d'Etat: pratique décisionnelle de la Commission de la Communauté européenne (1990-1994)*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1995, p. 36.

GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino, 1956.

GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, 9° edizione, Giuffrè, Milano, 1965, p. 121 ss. e 164 ss.

GIANNINI M. S., *Il pubblico potere*, Bologna, 1991.

GIANNINI M. S., *Imposte e finanziamento delle imprese*, Bologna, 1994;

GIZZI E., *L'art. 93 del Trattato di Roma. Il regime della concorrenza e il divieto di aiuti. Problemi relativi alla legislazione regionale*, in Quaderni Regionali, 1987, p. 517 ss.;

GRAZIANO, *Politica fiscale della CEE*, p. 110, in Digesto disc. Pro. Sez. Comm., XI, Torino, 1995, p. 178.

GRECO F.- DI STEFANO G., *Il nuovo modello di tassazione duale*, in www.gdf.it.

GRECO G., *Stato e Regioni nel quadro della partecipazione italiana al sistema comunitario*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2000, p. 297.

GRISOLI P., *Impresa comunitaria*, voce dell'Enciclopedia Giuridica Treccani.

GUARINO P., *Pubblico e privato nell'economia. La sovranità tra Costituzione ed istituzioni comunitarie*, in Quaderni Costituzionali, n. 1/1992, p. 55 ss. .

HAKENBERG W.-ERLBACHER F., *State Aid Law in the European Courts in 2001 and 2002*, in *European Competition Law Review*, 2005, p. 460 ss. .

HORNSBY, *Competition policy in the 80's: more policy less competition?*, in *European Law Review*, 1987.

IANNIELLO B., *Le decisioni "negative" della Commissione CE sono vincolanti nel diritto interno*, in *Corriere Tributario*, n. 18/2003, p. 1462 ss. .

IELO G., *Piccole imprese: dalle regioni porte aperte alle agevolazioni*, in *Corriere tributario*, 1998, p. 590.

INGROSSO M., *Agevolazioni tributarie per i Giochi del Mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso di Almeria 2005*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2004 p. 1176.

INGROSSO M., *Contributi*, in *Digesto Discipline privatistiche*, sezione comm., p. 117.

IROLLO D., *Spunti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il fisco* n. 8/1999, pag. 2564 ss. .

IRTI N., *Norma e luoghi. Problemi di geo-diritto*. Ed. Laterza, Roma-Bari, 2001, p. 67 ss. .

IRTI N., *Diritto e mercato*, in AA.VV., *IL dibattito sull'ordine giuridico del mercato*, Laterza, 1999.

KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, Franco Angeli, 1999.

KELSEN H., *La giustizia costituzionale*, ed. italiana di GERACI C., (a cura di), Giuffrè.

KEPPENNE J.P., *Guide des aides d'Etat en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, 1999, p.8 .

LA PERGOLA A., *L'integrazione europea fra il mercato comune ed un moderno tipo di confederazione. Osservazioni di un costituzionalista.*, in AA.VV., *Le prospettive dell'Unione europea e la Costituzione*, 1998, p. 12.

LA PERGOLA A., *L'autonomia delle Regioni*, in *Diritto Economico*, 1989, p. 261 ss. .

LA ROSA S., *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2003, p. 112.

LA ROSA S., voce *Esenzione e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XIII, Roma, 1989.

LA ROSA L., *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in AA. VV., *La finanza pubblica in Sicilia*, 1982.

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968.

LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2005, p. 1506.

LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 2/2005, p. 37 ss. .

LA TORRE M., *Il trattamento delle agevolazioni tributarie: il credito d'imposta ex L. n. 388/2000 e la Tremonti- bis*, in *Fisco*, 2002, p. 2817.

LAGO MONTERO J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Editorial Aranzadi, Escano 2000.

LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in Amatucci (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, Vol. I, Tomo II, Cedam, 2001, p. 458 ss. .

LAROMA JEZZI P., *Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 814.

LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2004, p. 91 ss. .

LASOK, *The Commission's powers over illegal State Aids*, in *European Competition Law Review*, 1990 .

LEANZA U., *Commento all'art. 92 del Trattato*, in *Commentario CEE*, 1965.

LICCARDO G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario*, relazione al Convegno "I settanta anni di Diritto e Pratica tributaria", tenutosi a Genova il 2 e 3 luglio 1999.

LODDO S., *Old and new intervention policy: a survey of empirical studies for the Mezzogiorno*, in *Contributi di ricerca CRENOS*, 01/2004.

LUCARELLI A.- RENIS G., STEFANIZZI N., *Agevolazioni fiscali e reddito d'impresa*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2005, p. 1.

LUCARELLI A., *Regioni ed Unione europea nel nuovo assetto costituzionale: un difficile equilibrio tra sviluppo economico ed unità della*

dimensione sociale, in CHIEFFI L.- CLEMENTE DI SAN LUCA G. (a cura di), *Regioni e dinamiche di integrazione europea*, Torino, 2003, p. 11.

LUCHENA G., *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Cacucci, Bari, 2006, p. 87 ss. .

LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta "costituzione economica" europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa: riflessioni sui mutamenti costituzionali nel processo di integrazione europea*, (a cura di) PANUZIO S.P., Milano 2002, p. 49 ss. .

LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2005, pp. 847 e ss. .

LUPI R.- STEVANATO S., *Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco*, in *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2005, pp. 249 e ss. .

LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2004, p. 989 ss.

LUPI R. *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1998 .

LUPI R., *Le illusioni fiscali: risanare gli apparati per riformare il fisco*, Il Mulino, Bologna, 1996.

MAGISTRO L., *Nuove misure per contrastare le estero-residenze fittizie*, in *Corriere tributario*, n. 3/1999, pag. 172 ss. .

MAISTO G., *La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato*, in *Rivista di Diritto Tributario*; 1999, IV, p. 51 ss. .

MALINCONICO C., *Aiuti di Stato*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 1997, p. 60.

MAMMARELLA- CACACE, *Storia e Politica dell'Unione Europea*, Bari, 1998, cap. IX; ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione Europea*, IV, Milano, 1999, cap. VIII.

MANGIAMIELI S., *La riforma del regionalismo italiano*, Torino, 2002, p. 188 ss. .

MANZELLA G.P., *IL decreto legislativo n. 123/98 nel contesto delle modifiche alla legislazione di ausilio all'iniziativa economica*, in *Rivista Giuridica del Mezzogiorno*, 1998, p. 887 ss. .

MANZINI P., *Note sulle relazioni pericolose tra Stato e imprese nel quadro del diritto comunitario*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2002, p. 487.

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

MARCHESE S. ed altri (a cura di), *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE*, Giuffrè, Milano, 2000.

MARCHETTI F., *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, in *Finanza Ricerca Sviluppo*, di CAPRIGLIONE F. (a cura di), Cedam, 2006.

MARIANI M., *Analisi comparata sugli effetti degli aiuti comunitari tra le diverse realtà dell'Unione Europea*, Cacucci, Bari, 2006.

MARINO G., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, CEDAM, 1999, p. 207.

MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, CEDAM, 1999, p. 2 .

MARINO G., *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, pag. 845 ss. .

MARONGIU G., *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, IV, p. 114.

MARONGIU, *Statuto del Contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2001, p. 1281 ss. .

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1991.

MARONGIU G., *La L. 1 marzo 1986, n. 64: una soluzione ancora sospesa tra vecchio e nuovo*, in *le Regioni*, 1988, p. 251 ss. .

MAROTTA A., *La normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato: recenti sviluppi in tema di procedura*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 5/2006, in www.ssef.it.

MAROTTA A., *Aiuti di Stato ed agevolazioni fiscali- nota a sentenza*, in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, cit., www.ssef.it.

MARTIN F., *Il procedimento di controllo relativo ad aiuti di Stato oggetto di un regolamento di esenzione*, in *Aiuti pubblici alle imprese e competenze regionali*, in DANIELE L.- AMADEO S.- SCHEPISI C. (a cura di), *Aiuti pubblici alle imprese e competenze regionali*, 2003, p. 67 ss. .

MARTIN LOPEZ J., *Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 4/2003, p. 1371 ss. .

MAYR, *Il "Rapporto Ruding" sull'armonizzazione fiscale nella CEE*, in *Corriere Tributario*, n. 30/1992, p. 2111.

MELONCELLI A., *Le agevolazioni tra "funzionalità" e "neutralità" dell'imposizione fiscale*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 2000, p. 1415.

MENTO S., *Aiuti di Stato e poteri del Consiglio nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2005, p. 279.

MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, 8° edizione, UTET, Torino, 1989, p. 344 ss. .

MICHELI G. A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Rivista di diritto finanziario*, n. 1/1964, p. 3 ss.

MICOSSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale; elementi di un sistema comune*, in *Giurisprudenza delle imposte*, n. 6 /2000, p. 1381 ss.

MIRANDA M.- RITTER L., *Concorrenza, autorità comunitarie, giudici nazionali*, in *Foro Italiano*, n. IV/2001, p. 209 ss.

MOAVERO MILANESI E., *Partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in *Rivista di diritto europeo*, 1990, p. 530.

MORENO MOLINA J., *Le distinte nozioni comunitarie di pubblica amministrazione*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 3-4/1998, p. 561.

MORTELMANS K., *The compensatory justification criterion in practice of the Commission in decisions on State aids*, in *Common Market Law Review*, vol. 21/1984, p. 419.

MORTENSEN, *Improving Economic and Social Cohesion*, in *The EEC*, London, 1994.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.

MOSCHETTI F.- ZENNARO R., *Le agevolazioni fiscali*, in *Digesto disciplina privatistica*, sez. comm. I, Torino, 1987, p. 76.

MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Digesto Discipline Privatistiche*, sez. comm., UTET, 1987, p. 73 ss. .

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Padova, 2001, vol. I, tomo I.

MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition*, in *The case for international coordination of commodity and capital taxation in Prud'homme R. (eds), Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990.

MUSGRAVE P.B., *Criteria for foreign tax credit*, in AA.VV., *Corporate tax harmonisation and economic efficiency*, Londra, 1989.

MUSGRAVE R.A., *Fiscal systems*, Yale university press, New Haven, 1969.

OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Parigi, 1998.

ORENA DOMINGUEZ A., *Espaldarazo al concierto económico (sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto c-88/03)*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, www.innovazionediritto.unina.it;

ORENA DOMINGUEZ A., *Ayudas de Estado y Pais Vasco*, in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

ORLANDI M., *Concorrenza fiscale in ambito europeo*, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n. 2/2006, in www.rivista.ssef.it.

ORLANDI M., *Le comunicazioni della Commissione: un atto normativo atipico*, in Rivista Amministrativa della Repubblica italiana, n.5/1994, p. 57 ss. .

ORLANDI M., *Aiuto di Stato mediante conferimento di capitale alle imprese*, in Giurisprudenza di merito, n. 2/1993, p. 543.

PADOA-SCHIOPPA T. ed altri, *Efficienza, stabilità ed equità*, 1987, Il Mulino.

PALMIERI G., *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, Rimini, 1992.

PALMIERI G., *Il sistema costituzionale delle competenze regionali al vaglio dei poteri della Comunità Economica europea*, in Quaderni regionali, 1991, p. 208 ss. .

PAPPALARDO A., *Commento all'art. 90*, in Commentario CE, Milano, 1965, p. 699 ss. .

PATRONI GRIFFI A.- IANNELLO C., *Rassegna sull'ordinamento territoriale in Francia, Germania, Spagna e Regno Unito*, in Europa e Mezzogiorno, n. 44/2001, p. 115 ss. .

PECORI E., *Il legittimo affidamento nella disciplina degli aiuti di Stato*, in Tributi On line, n. 2/2005, www.finanze.it .

PERACIN G.- DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento di distorsione nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, in Il fisco, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553.

PERASSO A., *Procedure e controlli in tema di aiuti di Stato*, in Diritto commerciale internazionale, 1995, p. 671 ss. .

PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in Innovazione e Diritto, n. 3/2006, www.innovazionediritto.unina.it.

PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, *Innovazione e Diritto*, n. 2/ 2006, in www.innovazionediritto.unina.it.

PERRONE CAPANO R., *Rassegna degli strumenti agevolativi e di coesione economico-sociale e limiti delle risorse disponibili nell'Europa a 25: prospettive evolutive*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2/2004, in www.innovazionediritto.unina.it.

PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Jovene, 1977, p. 153 ss. .

PERRUCCI U., *Nella finanziaria '99 un addio ai paradisi fiscali ?*, in "Commentario Internazionale.", n. 3/1999, pag. 117 ss. .

PESCATORE, *Some critical remarks on the "Single European Act"*, in *Common Market Law Review*, 1987, p. 9 ss. .

PETRACCONE G. A., *Dossier: gli aiuti di Stato alle imprese II*, in *Rivista di diritto europeo*, Roma, 1995, p. 77 ss. .

PINELLI C., *I rapporti internazionali ed europei delle Regioni nella prospettiva di un costituzionalismo a più livelli*, in AA. VV., *Studi in onore di Giorgio Berti*, III, Napoli, 2005, p. 1813 ss. .

PINELLI C., *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, in *Le modifiche del Titolo V, della parte seconda della Costituzione*, *Foro Italiano*, n. 5/2004, p. 194 ss. .

PINELLI C., *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento internazionale e con l'ordinamento comunitario*, in *Foro Italiano*, 2001, p. 194;

PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, 2001, CEDAM, p. 1 ss. .

PINELLI C. *The Italian Regions in the Perspective of European Integration*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1999, p. 635.

PIRAS A., voce *Discrezionalità*, in *Enciclopedia del Diritto*, 1981, p. 1391.

PISTONE P., *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, Commissione contro Repubblica Italiana)*, in Aedon, Rivista di Arti e Diritto on line, n. 2/ 2003 in www.ilmulino.aedon.it.

PISTONE P., *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 4/1998, III.

PITRUZZELLA G., *C'è un futuro per la specialità della Regione Siciliana*, in Le Regioni, n. 3/2001, p. 499.

PIZZONIA G., *Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione UE. Rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 3/2005, p. 384 ss. .

POLA G., *Il progetto di federalismo fiscale*, in Finanza Locale, 1996, p. 1505.

POLLARI N., *Diritto Tributario*, ed. Laurus Robuffo, Roma, 1999.

PORCHIA O., *Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, Napoli, 2001.

PROVAGGI G., *La Suprema Corte sancisce l'efficacia immediatamente diretta delle decisioni della Commissione europea nell'ordinamento interno*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2003, p.451.

PUGLIESE F. P., *Il governo dell'industria tramite incentivi: 1946-1965*, in MERUSI F. (a cura di), *La legislazione economica italiana dalla fine della guerra al primo programma economico*, Milano, 1974, p. 171 ss. .

QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea*, Giappichelli, 2000, p.100 ss. .

QUADRIO CURZIO A., *Il federalismo italiano in una prospettiva dell'Unione europea*, in PAGANETTO L.-TRIA G. (a cura di), *Istituzioni e governo dell'economia*, Bologna, 1999, p. 43 ss. .

QUIGLEY C., *The notion of State Aid in the EEC-ELR*, 1987.

QUINGLEY A., *The notion of State Aid in the EEC*, in *EL Review*, vol.13, 1988, p. 242 ss. .

REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 2/2004.

REGA A., *Recupero degli aiuti di Stato-Adempimenti dei contribuenti*, in *Il fisco*, n. 22/2006, fasc. 1, p. 3387.

ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997.

ROBERTI G.M., *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in *Foro Italiano*, 1992, parte VI, p. 469 ss. .

ROCCATAGLIATA F.- MEDICI S., *Normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, 1998, p. 619 ss. .

ROCCATAGLIATA F., *L'evoluzione della normativa fiscale comunitaria alla luce dell'introduzione dell'euro*, in *Rassegna di fiscalità internazionale*, n. 3/1999, all. alla rivista *Il fisco*, n. 26/1999.

RODRIGUEZ CURIEL J.W., *Ayudas de Estado e Empresas Publicas*, Madrid, 1989.

ROMANO R.- ROMANO D., *Le esenzioni fiscali per il Mezzogiorno*, Palomar, 2002, p. 13 ss. .

ROMOLI- VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee*, in *Tributi*, n. 1-2/1980, p. 5.

ROSSI MACCANICO P., *Gli aiuti fiscali spagnoli e baschi all'acciaio- La crisi della dottrina della selettività fiscale geografica*, in *Il fisco*, n. 34/2004, fasc. 1, p. 12636 .

ROSSI-MACCANICO P., *Gli aiuti di Stato ed i regimi fiscali agevolati*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Regimi fiscali agevolati e il divieto di aiuti di Stato*, in www.finanze.it.

RUSSO P., *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 54.

RUSSO P.- LAROMA JEZZI P., *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2002, p. 1034.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 1/2004, p. 225 ss.

SACCHETTO C., *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 140.

SACCO F., *Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della "tutela della concorrenza") della Corte Costituzionale*, in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.

SAGGIO A., *Competenze rispettive delle autorità comunitarie e nazionali in materia di controllo e repressione delle attività anticoncorrenziali delle imprese*, in *Diritto dell'Unione Europea*, 1997, p. 1.

SALVATORE V., *Regioni e Corte di giustizia: cercasi un ruolo disperatamente*, *Appunti in tema di locus standi*, in *Diritto Pubblico Comparato Europeo*, 1999, p. 64 ss. .

SANTACROCE B., *Sulla residenza estera invertito l'onere della prova*, in *Guida normativa*, n. 5/1999, pag. 34 ss. .

SANTI- LA CANDIA, *Agevolazioni in materia di Irap e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *Il fisco*, n. 20/2006, fasc. 1, p. 7634 ss.;

SAPPINO C., *Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.clubdirigenti.it.

SARTOR N., *I sistemi tributari de paesi industrializzati: tendenze, problemi e prospettive*, in *Economia Italiana*, n. 1/1999.

SCALERA D.- ZAZZARO A., *Incentivi agli investimenti o rendite alle imprese? Una riflessione sulla procedura di allocazione dei sussidi previsti dalle legge 488/92*, in *Rivista di Politica economica*, n. 5/2000, p.69.

SCHINA D., *State aids under the EEC Treaty articles 92 to 94*, ESC, Oxford, 1987, p. 30 ss. .

SLOT P.J. *Nota alla sentenza Hofner*, in *Common Market Law Review*, 1991, p. 964.

SLOT P.J., *Procedural aspects of State Aids: the guardian of competition versus the subsidy villains?*, in *Common Market law Review*, 1990.

SORRENTINO A., *Esclusività e unicità della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, p. 4984.

SPADONI S., *Bush mantiene le promesse e taglia le tasse*, in *Tributi*, n. 1/2001, p. 128.

STAMMATI G., *Disciplina degli aiuti*, in STAMMATI-VALSECCHI, *L'integrazione economica europea*, Roma. 1960, p. 47 ss.

STEVANATO D.- LUPI R., *Il caso Irap-Iva: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, p. 1571.

TAFANI S., *La competizione fiscale nell'Unione Europea*, in *Tributi*, n. 11/12, p. 855 ss. .

TAFANI S., *Politiche fiscali e sviluppo economico nelle aree UE depresse: analisi e comparazioni*, 2003, in www.finanze.it/tributi_on_line.htm.

TAFANI S., *Politiche fiscali e sviluppo economico nelle aree UE depresse: analisi e comparazioni*, in *Tributi ON LINE*, www.finanze.it.

TAFANI S., *Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza*, in *Tributi*, n. 6/2002, p. 428.

TANZI V.; SCHKNECHT L., *Public Spending in the 20th Century. A global Perspective*, Cambridge University Press, 2000.

TERRASI A., *Aiuti di Stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi*, *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2002, p. 1081.

TESAURO G., *Diritto Comunitario*, CEDAM, 2005, p. 746 ss. .

TESAURO G., *Intervento pubblico nell'economia e art. 90 , n. 2, del Trattato CE*, in *Diritto dell'Unione Europea*, 1996, p. 719.

TESAURO G., *La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e imprese bancarie*, in *Diritto Commerciale Internazionale*, 1991, p. 405.

TESAURO P., *Diritto Comunitario*, Torino, 2000, p. 660.

TIRABOSCHI M., *Incentivi all'occupazione, aiuti di Stato, Diritto comunitario della concorrenza*, Giappichelli, 2002, p. 63 ss. .

TIZZANI A., *L'applicazione decentrata degli artt. 85 e 86 CE in Italia*, in *Foro Italiano*, n. 4/1997, p. 33 ss. .

TIZZANO A., *La partecipazione delle Regioni al processo d'integrazione comunitaria: problemi antichi e nuove prospettive*, in *Le Regioni*, 1992, p. 606 ss. .

TIZZANO A., *Sul divieto di discriminazioni fiscali nella CEE*, in *Foro Italiano*, n. 4/1974, p. 318 ss.

TODINO M., *L'Autorità e l'applicazione decentrata degli artt. 85 e 86 del TCE*, in *Temi e Problemi*, a cura dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, 1997.

TODINO M.-CASSINIS S., *Misure normative e applicabilità alle imprese della disciplina della concorrenza*, in *Concorrenza e mercato* 2000, p. 381.

TORCHIA L., *I limiti derivanti dall'ordinamento comunitario nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1209.

TORTORELLI G., *Governo dell'economia e poteri delle Regioni*, Padova, 1988.

TOSATO G. L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea*, in AA. VV., *I costituzionalisti e l'Europa*, , p. 57 ss. .

TREMONTI G., *La fiscalità del terzo millennio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1998, p. 69 ss..

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/1976, p. 543.

TRIGGIANI E., *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989.

TRIGGIANI E., *I poteri di controllo della Commissione sugli aiuti alle imprese pubbliche*, in *Rivista europea*, 1990, n. 3, p. 489.

TRUTALLI F., *La nozione di residenza fiscale alla luce del progetto anti-abuso*, in *Corriere Tributario*, n. 42/1998, p. 3089 ss.;

TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, CEDAM, Padova, 2002.

UCKMAR V., *Tendenze evolutive dei sistemi fiscali nel mondo*, in BRACCIONI (cur.), *Sistemi fiscali a confronto*, Milano, 1998, p. 26 ss. .

UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 697.

USSHER K., *The spectre of Tax Harmonisation*, Centre for European Reform, 1999.

VACCA M.- SALIMBENI G.- MENGOZZI P., *Dossier sugli aiuti statali alle imprese I*, in *Rivista di diritto europeo*, Roma, 1995, p. 5 ss. .

VANDAMME J., *Les Aides accordees par les Etats*, in COSTANTINESCO-KOVAR, *Traitè instituent la CEE, Commentaire article par article*.

VERRIGNI C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali* in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2003, p. 1614.

VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2006, p. 8 ss. .

VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 27/2006, p. 8 ss. .

VILLANI M., *Fiscalità di vantaggio per il Sud*, in www.studiotributariovillani.it.

VISCO V., *Moneta unica e fiscalità. Le scelte per il futuro*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 27/1999, p. 495.

VISENTINI B., *Lo Stato nell'economia liberale*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, 2005, p. 1109 ss.

VITALE F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2004, III, p. 141.

VITALE G., *Quale ruolo per la politica comunitaria di coesione economica e sociale?*, in SAPIENZA R. (a cura di), *Politica comunitaria di coesione economica e sociale e programmazione economica regionale*, Milano, 2003, p. 16.

VOGEL K., *World-wide vs. Source Taxation of Income- A Review and Revaluation of Arguments*, in " *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*", Deventer – Boston, 1990, p. 117 ss. .

WEILER J., *The transformation of Europe*, 1999, in *The Yale Law Journal*.

WELLENS V.- BORCHARDT T., *Soft law in the European Community*, in *European Law review*, 1989.

WOUTERS J.-VAN HEES K., *Les entreprises publiques et le règles européennes en matière d'aides d'Etat*, in *Revue du marché inique européen*, 1999, p. 35.

ZAGHINI A., *I consolidamenti fiscali nell'U.E.: interventi discrezionali e conseguenze macroeconomiche*, in *Rivista di politica economica*, 1999, p. 3 ss. .

Giurisprudenza comunitaria

Sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee

- 23 febbraio 1961, in causa 30/59, in *Raccolta* 1961, p. 3.
- 14 dicembre 1962, in cause 2 e 3/62, in *Raccolta* 1962, p. 813.
- 5 febbraio 1963, in causa 26/62, in *Raccolta* 1963, p. 3.
- 14 luglio 1964, in causa 6/64, in *Raccolta* 1964, p. 1127.
- 16 giugno 1966, in causa 57/65, in *Raccolta* 1966, p. 219.
- 1 luglio 1969, in cause 2 e 3/69, in *Raccolta* 1969, p. 211.
- 25 giugno 1970, in causa 47/69, in *Raccolta* 1970, p. 487.
- 19 giugno 1973, in causa C- 77/1972, in *Raccolta* 1973, p. 611.
- 12 luglio 1973, in causa 70/72, in *Raccolta* 1973, p. 813.
- 11 dicembre 1973, in causa 120/73, in *Raccolta* 1973, p. 1471.
- 2 luglio 1974, in causa 173/73, in *Raccolta* 1974, p. 709.
- 3 febbraio 1977, in causa 52/1977, in *Raccolta* 1977, p. 514.
- 22 marzo 1977, in causa 78/76, in *Raccolta* 1977, p. 595.
- 9 marzo 1978, in causa 106/77, in *Raccolta* 1978, p. 629.
- 13 marzo 1979, in cause 91-3/78, in *Raccolta* 1979, p. 935.

- 17 settembre 1979, in causa C-730/79, in *Raccolta* 1979, p. 267.1
- 21 maggio 1980, in causa 73/79, in *Raccolta* 1980, p. 1533.
- 17 settembre 1980, in causa 730/79, in *Raccolta* 1980, p. 274.
- 27 maggio 1981, in cause riunite 142 e 143/80, in *Raccolta* 1981, p. 1413.
- 5 maggio 1982, causa 15/81, in *Raccolta* 1982, p. 1409.
- 12 luglio 1982, causa 170/83, in *Raccolta* 1982, p. 127.
- 19 maggio 1983, causa C-289/81, in *Raccolta* 1983, p.I-2654.
- 20 marzo 1984, in causa 84/82, in *Raccolta* 1984, p. 1451.
- 27 marzo 1984, in causa 169/82, in *Raccolta* 1984, p. 1603.
- 11 luglio 1984, in causa 130/83, in *Raccolta* 1984, p. 2849.
- 9 ottobre 1984, in cause 91 e 127/83, in *Raccolta* 1984, p. 3435.
- 14 novembre 1984, in causa 323/82, in *Raccolta* 1984, p. 3809.
- 13 marzo 1985, in cause riunite 296 e 318/82, in *Raccolta* 1985, p. 809.
- 7 maggio 1985, in causa 18/84, in *Raccolta* 1985-4, p. 133.
- 14 ottobre 1985, in causa C- 248/84, in *Raccolta* 1985, p. 4026.
- 24 febbraio 1987, in causa C-310/85, in *Raccolta* 1987, p. 901.
- 14 ottobre 1987, in causa 248/84, in *Raccolta* 1987, p. 14.
- 2 febbraio 1988, in cause 67-68 e 70/85, in *Raccolta* 1988, p. 219.
- 13 luglio 1988, in causa 102/87, in *Raccolta* 1988, p. 4067.
- 27 settembre 1988, in causa 142/87, in *Raccolta* 1988, p. 214.
- 2 febbraio 1989, in causa 94/87, in *Raccolta* 1989, p. 175.
- 14 febbraio 1990, in causa C- 301/87, in *Raccolta* 1990, p. 345.
- 21 marzo 1990, in causa C- 142/87, in *Raccolta* 1990, p. I-959.
- 20 settembre 1990, in causa C- 5/89, in *Raccolta* 1990, p. I-3437.
- 11 marzo 1991, in cause riunite da C-78/90 a C- 83/90, in *Raccolta* 1991, p. I-1847.
- 21 marzo 1991, in causa C-305/89, in *Raccolta* 1991, p. 1603.
- 23 aprile 1991, in causa C- 41/90, in *Raccolta* 1991, p. 1979.
- 21 novembre 1991, causa C-354/1991, in *Raccolta* 1991, p. I-5505.
- 28 gennaio 1992, in causa C-322/90, in *Raccolta* 1992, p. I-341.

- 30 giugno 1992, in causa C- 47/91, in *Raccolta* 1992, p. I- 4145.
- 30 giugno 1992, in causa C- 312/90, in *Raccolta* 1992, p. I- 4117.
- 16 dicembre 1992, in causa C- 17/91, in *Raccolta* 1992, p. I-6523.
- 17 marzo 1993, in causa 72/91, in *Raccolta* 1993.
- 12 maggio 1993, in causa C-198/91, in *Raccolta* 1993, p.I-2487
- 19 maggio 1993, in causa C- 198/91, in *Raccolta* 1993, p. I- 2487.
- 10 giugno 1993, in causa C- 183/91, in *Raccolta* 1993, p. I-3131.
- 30 novembre 1993, in causa C- 189/91, in *Raccolta* 1993, p. I-6185.
- 15 marzo 1994, in causa 387/92, in *Raccolta* 1994, p. 274.
- 16 giugno 1994, in causa C-132/93, in *Raccolta* 1994, p. I-2715.
- 14 settembre 1994, in cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92, in *Raccolta* 1994, p. I-5501.
- 4 aprile 1995, in causa C- 348/93, in *Raccolta* 1995, p. I-673.
- 7 dicembre 1995, in causa C-45/94, in *Raccolta* 1995, p. 4385.
- 29 febbraio 1996, in causa C- 56/93, in *Raccolta* 1996, p. I-723.
- 11 luglio 1996, in causa C- 39/94, in *Raccolta* 1996, p. I-3547.
- 14 gennaio 1997, in causa 169/95, in *Raccolta* 1997, p. 135.
- 27 febbraio 1997, in causa T-106/95, in *Raccolta* 1997, p. II-229.
- 20 marzo 1997, in causa C- 24/95, in *Raccolta* 1997, p. I-1591.
- 15 maggio 1997, in causa 355/95, in *Raccolta* 1997, p. I-2549.
- 29 gennaio 1998, in causa C- 280/95, in *Raccolta* 1998, p. I-259.
- 7 maggio 1998, in cause 52-54/97, in *Raccolta* 1998, p. 756.
- 1 dicembre 1998, in causa C- 200/97, in *Raccolta* 1998, p. I- 7907.
- 28 gennaio 1999, in causa T-14/96, in *Raccolta* 1999, p. II- 139.
- 19 maggio 1999, in causa C-6/97, in *Raccolta* 1994, p. I- 2981.
- 17 luglio 1999, in causa C- 295/97, in *Raccolta* 1999, p. I-3735.
- 27 giugno 2000, in causa C-404/97, in *Raccolta* 2000, p. 4897.
- 19 settembre 2000, in causa C-156/98, in *Raccolta* 2000, p. I-6857.
- 29 settembre 2000, in causa T- 55/99, in *Raccolta* 2000, p. II- 3207.
- 15 febbraio 2001, in causa C- 99/98, in *Raccolta* 2001, p. I-1101.
- 22 marzo 2001, in causa C-261/99, in *Raccolta* 2001, p. I-2537.
- 3 maggio 2001, in causa C- 204/97, in *Raccolta* 2001, p. I- 3175.

- 13 maggio 2001, in causa 379/98, in *Raccolta* 2001, p. 143.
- 3 luglio 2001, in causa C- 378/98, in *Raccolta* 2001, p. I- 5107.
- 20 settembre 2001, in causa C- 390/98, in *Raccolta* 2001, p. I-6117.
- 9 ottobre 2001, in causa C- 400/99, in *Raccolta* 2001, p. I- 7303.
- 8 novembre 2001, in causa C-143/99, in *Raccolta* 2001, p. I-8365.
- 22 novembre 2001, in causa 53/00, in *Raccolta* 2001, p. I-9067.
- 6 marzo 2002, in cause riunite T- 92/00 e T- 103/00, in *Raccolta* 2002, p. II-1385.
- 7 marzo 2002, in causa C- 310/99, in *Raccolta* 2002, p. I- 2289.
- 23 aprile 2002, in causa C-234/99, in *Raccolta* 2002, p. I- 3657.
- 30 aprile 2002, in cause T- 195 e 207/01, in *Raccolta* 2002, p. II-2309.
- 16 maggio 2002, in causa 482/99, in *Raccolta* 2002, p. 2354.
- 18 giugno 2002, in causa C- 398/00, in *Raccolta* 2002, p. I- 5643.
- 24 settembre 2002, in cause C- 74 e 75/00, in *Raccolta* 2002, p. I- 7869.
- 13 febbraio 2003, in causa C- 409/00, in *Raccolta* 2003, p. 258.
- 8 maggio 2003, in cause C- 328/99 e C- 399/00, in *Raccolta* 2003, p. 174.
- 21 ottobre 2003, in cause riunite C-261/01 e C-262/01, in *Raccolta* 2003, p. I-12249.
- 29 giugno 2004, in causa C-110/02, in *Raccolta* 2004, p. I-6333,
- 13 gennaio 2005, in causa C-174/02, in *Raccolta* 2004, p. 276.
- 23 febbraio 2006, cause C-346/03 e C-529/03, in *Raccolta* 2006, p. II- 1789.

Sentenze del Tribunale di primo grado

- 17 dicembre 1991, in *Raccolta* 1991, p. II-1711.
- 22 ottobre 1996, in causa T- 266/94, in *Raccolta* 1996, p. II-1399.
- 06 dicembre 1996 (ord.), in causa T-155/96R, in *Raccolta* 1996, p. II- 1655.
- 27 febbraio 1997, in causa T-106/95, in *Raccolta* 1997, p. II- 230;

- 27 gennaio 1998, in causa 67/94, in *Raccolta* 1998, p. II- 981 .
- 15 settembre 1998, in causa T-11/95, in *Raccolta* 1998, p. II-3235.
- 13 giugno 2000, in cause riunite T-298/97 e altre, in *Raccolta* 2000, p. II-2319.
- 30 gennaio 2002, in causa T- 35/99, in *Raccolta* 2002, p. II-261.
- 03 maggio 2002, in causa T-177/01, in *Raccolta* 2002, p. II-2365.
- 23 ottobre 2002, in cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99, in *Raccolta* 2002, p. II-4219.

Giurisprudenza nazionale

Italia

Sentenze della Corte Costituzionale

- 13 aprile 1957, n. 58, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1957, p. 679.
- 8 luglio 1957, n. 116, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1957, p. 1055.
- 9 aprile 1963, n. 49, in *Foro Italiano*, n. 1/1963, coll. 859.
- 27 dicembre 1973, n. 183, *Foro Italiano*, 1974, I, p. 314.
- 8 giugno 1984, n. 170, *Foro Italiano*, 1984, I, p. 2062.
- 21 aprile 1989, n. 232, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1991, p. 138.
- 18 aprile 1991, n. 168, in *Corriere Tributario*, n. 20/1991, p. 1489.
- 10 novembre 1994, n. 397, in *www.giurcost.it*.
- 30 marzo 1995, n. 94, in *Foro Italiano*, 1995, I, coll.1081.
- 29 aprile 1996, n. 134, in *Foro Italiano*, n. 1/1996, coll. 2979-2983.
- 16 dicembre 1997, n. 443, punto 6, in *Foro Italiano*, n. 1/1998, p. 697.
- 23 marzo 1999, n. 85, in *Foro Italiano*, n. 1/1999, coll. 1378.

8 ottobre 2001, n. 337, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2002, p. 890.

Sentenze della Corte di Cassazione

11 dicembre 1978, n. 5839, in *Giustizia Civile*, 1979, p. 442.

23 maggio 1980, n. 3397, in *Foro Padano*, 1981, I, col. 27.

11 settembre 1999, n. 9681, in *Il fallimento*, p. 500.

