



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PADOVA

Sede Amministrativa: Università degli Studi di Padova

Dipartimento di Storia e Filosofia del Diritto e Diritto Canonico

**SCUOLA DI DOTTORATO DI RICERCA IN GIURISPRUDENZA
INDIRIZZO UNICO
CICLO XXII**

“AGEVOLAZIONI FISCALI TRA DIRITTO INTERNO E DIRITTO COMUNITARIO”

Direttore della Scuola: Ch.mo Prof. Roberto Kostoris

Supervisore: Ch.mo Prof. Roberto Schiavolin

Dottoranda: Rocío González Piñeiro

Abstract in English

Our research, through the systematic study of EU laws, EU Commission's practice, national (mainly Italian) and EU jurisprudence and doctrine related to State aids given in the form of fiscal measures (i.e. fiscal aid measures), has allowed us to establish guidelines that should be followed by Member States, and –within them- by sub-national governments, in determining their fiscal policies and fiscal aid measures. Such guidelines are also indirectly relevant for undertakings, which have an interest in the fact that public bodies (national and sub-national) providing tax relief to the firms' advantage comply with EU laws and regulations, given the risk of their ex-post recovery.

The thesis is divided into three chapters.

In Chapter 1 we analyze the limits to the power of setting fiscal benefits arising from Italian domestic laws. This Chapter is divided into three sections dedicated, respectively: 1) to the legal notion of fiscal benefit; 2) to the limits to the power of setting fiscal benefits arising from the Italian Constitution; 3) to the classification of fiscal benefits.

Chapter II addresses the limits to the power of setting fiscal benefits arising from EU rules and legislation and is, by large, dedicated to the study of the concept of State aid in the form of fiscal measure, prohibited according to articles 107 to 109 TFUE. Moreover, in Chapter II we discuss the effective autonomy guaranteed to Italian sub-national governments (mostly Regions) in the context of the reform of the Italian fiscal federalism system introduced by Law n.42/2009.

In Chapter III we study (in section I) the control procedures followed by the EU Commission when deciding upon the compatibility with the EU Treaty of fiscal state aids. We particularly focus on the control procedure for illegal State aids, i.e. State aids given in violation of the notification (aids must be notified to the Commission) and standstill obligations (Member States may not implement State aid measures without the prior approval by the EU Commission). In the first section we also look at remedies available to competitors and other affected parties against the decision implementing an illegal State aid. In section II we analyze the duty that Member States have to recover aids implemented in violation of the above mentioned duties. We focus on the nature and effects of the recovery decision, on the limits to the Commission's powers when dictating a State aid recovery and, finally, on the national (mainly Italian) recovery procedures. Second, we look at remedies available for State aids beneficiaries against the recovery decision according to both EU and national (mainly Italian) rules. Third, we discuss the consequences of failed execution of the recovery decision by Member States.

Our research shows that the Commission and the Court of Justice, through articles 107 to 109 TFUE, effectively have the power not only to control and direct Member States' fiscal policies, but also to amend the internal (substantial and procedural) rules governing the matter.

Abstract in italiano

La nostra ricerca, attraverso lo studio sistematico della normativa comunitaria, della prassi della Commissione, della giurisprudenza nazionale e comunitaria e della dottrina relative alle agevolazioni fiscali e agli aiuti di Stato fiscali, ha permesso di stabilire le linee guida che dovrebbero essere seguite dagli Stati membri e dagli enti substatali nella determinazione delle proprie politiche fiscali agevolative. Tali linee guida rilevano indirettamente anche per le imprese, le quali sono interessate al rispetto della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato da parte degli enti pubblici (statali e substatali) che stabiliscano a vantaggio di esse delle agevolazioni fiscali, dato il rischio di recupero *a posteriori* di detti benefici.

La materia oggetto di studio è divisa in tre capitoli. Nel Capitolo I analizziamo i limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto interno italiano. Tale capitolo è diviso in tre sezioni dedicate rispettivamente: 1) alla nozione giuridica di agevolazione fiscale; 2) ai principi costituzionali che condizionano la possibilità di stabilire agevolazioni fiscali; 3) alla classificazione delle agevolazioni fiscali.

Il Capitolo II, in cui sono trattati i limiti alla potestà di disporre agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario, è dedicato fondamentalmente all'analisi del concetto di aiuto di Stato di natura fiscale proibito ai sensi degli artt. 107 e ss. TFUE. Tale capitolo contiene inoltre alcune riflessioni sugli spazi effettivi di autonomia riconosciuti alle Regioni italiane, in particolare nella prospettiva federalista in via di attuazione alla luce della Legge delega sul federalismo fiscale n.42/2009.

Nel Capitolo III ci occupiamo anzitutto (nella prima sezione) delle procedure di controllo da parte della Commissione circa la compatibilità con il TFUE degli aiuti di Stato fiscali. Dedichiamo una particolare attenzione alla procedura di controllo relativa agli aiuti di Stato illegali, cioè concessi in violazione degli obblighi che gravano sugli Stati membri *di notificare* gli aiuti alla Commissione e di non erogare l'aiuto fino alla decisione di autorizzazione dello stesso da parte della Commissione (c.d. obbligo di *standstill*). In questa parte esaminiamo inoltre i rimedi per la tutela dinanzi alle giurisdizioni nazionali di concorrenti e terzi interessati, lesi dall'aiuto di Stato illegale. Nella seconda sezione ci dedichiamo al dovere degli Stati membri di recuperare gli aiuti concessi in violazione di detti obblighi. In tale sede analizziamo, in primo luogo, l'ordine di recupero, la sua natura ed effetti, i limiti alla facoltà della Commissione di ordinare il recupero degli aiuti illegali e le procedure nazionali di recupero (in particolare quella italiana). In secondo luogo, ci soffermiamo sui mezzi di tutela contro la decisione di recupero a disposizione dei beneficiari degli aiuti, sia in ambito comunitario, sia dinanzi ai tribunali nazionali. In terzo luogo, studiamo le conseguenze della mancata esecuzione da parte degli Stati membri della decisione di recupero.

La nostra ricerca evidenzia che la Commissione europea e la Corte di Giustizia, attraverso gli articoli 107 e ss. TFUE, dispongono di un vero strumento non solo di controllo e indirizzo delle politiche fiscali di sviluppo degli Stati membri, ma anche di modifica della normativa interna (sostanziale e procedurale) in materia.

A Federico

Ringrazio sinceramente i Professori Roberto Schiavolin, Federico Biagi, Bernardo Cortese, Franco Gallo e Mauro Trivellin e gli Avvocati Giovanni Moschetti e Gianluca Rocchetti.

INDICE-SOMMARIO

“AGEVOLAZIONI FISCALI TRA DIRITTO INTERNO E DIRITTO COMUNITARIO”

INTRODUZIONE.....p. 8

CAPITOLO I

LIMITI ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI DERIVANTI DAL DIRITTO INTERNO

I. NOZIONE GIURIDICA DI AGEVOLAZIONE FISCALEp. 12

1. Introduzione.....p. 12
2. Concezione tradizionalep. 13
3. Critica alla concezione tradizionale. Dottrina più recentep. 15
 3. 1. Il pensiero di Ficherap. 18
 3. 2. Approccio funzionalep. 23
 3. 2. 1. Il pensiero di La Rosap. 23
 3. 2. 2. La teoria delle spese fiscalip. 26
4. Una nozione pratica di agevolazione fiscalep. 32

II. PRINCIPI COSTITUZIONALI E AGEVOLAZIONI FISCALIp. 33

1. Agevolazioni fiscali e riserva relativa di leggep. 35
2. Agevolazioni fiscali, principio di capacità contributiva e principio di eguaglianza
.....p. 40
 2. 1. Agevolazioni fiscali e principio di capacità contributiva.....p. 40
 2. 2. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianzap. 49
 2. 2. 1. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianza formale.....p. 49

2. 2. 2. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianza sostanziale	p. 53
3. Brevi cenni al principio dell'interesse nazionale.....	p. 54

III. CLASSIFICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI

1. Agevolazioni oggettive e soggettive	p. 57
2. Agevolazioni permanenti e temporanee	p. 58
3. Agevolazioni generali e territoriali	p. 58
4. Agevolazioni concernenti singoli tributi, gruppi di tributi oppure ogni tributo	p. 59
4. 1. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sull' "an debeat"	p. 59
4. 1. 1. Esenzioni.....	p. 60
4. 1. 2. Sgravio fiscale	p. 60
4. 2. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sul "quantum"	p. 61
4. 2. 1. Riduzioni d'imposta	p. 61
4. 2. 2. Detrazioni d'imposta	p. 61
4. 2. 3. L'imposizione in misura fissa	p. 63
4. 2. 4. Riduzione dell'aliquota	p. 63
4. 2. 5. Riduzioni della base imponibile	p. 64
4. 2. 6. Forfetizzazioni dell'imponibile	p. 65
4. 3. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sul momento impositivo	p. 66
4. 3. 1. Sospensioni di imposta	p. 67
4. 3. 2. Sostituzioni del presupposto	p. 67
5. Agevolazioni esterne alla struttura del singolo tributo. I cosiddetti regimi fiscali sostitutivi	p. 67
6. Agevolazioni sottoposte a condizione	p. 69
6. 1. Agevolazioni sottoposte a condizione sospensiva	p. 69
6. 2. Agevolazioni sottoposte a condizione risolutiva	p. 70
7. Fattispecie agevolative assimilate alle agevolazioni fiscali	p. 70
7. 1. Crediti d'imposta	p. 70
7. 2. Condono fiscale	p. 71

CAPITOLO II

LIMITI ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI DERIVANTI DAL DIRITTO
COMUNITARIO

1. Relazioni tra ordinamento comunitario e ordinamento interno	p. 73
2. Normativa sugli Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali	p. 91
2. 1. Aiuti di Stato di carattere fiscale	p. 99
2. 2. Autonomia fiscale degli Stati membri, sovranità e normativa sugli aiuti di Stato	p. 104
2. 3. Nozione di aiuto di carattere fiscale	p. 107
2. 3. 1. Criteri costitutivi della nozione di Aiuto di Stato e aiuti di natura fiscale ...	p. 108
2. 4. Requisito della selettività	p. 125
2. 4. 1. Controllo del carattere selettivo delle misure fiscali da parte della Commissione	p. 130
2. 4. 2. Selettività materiale	p. 132
2. 4. 3. Selettività territoriale:	p. 134
a) Prassi della Commissione fino a settembre 2006	p. 134
b) La <i>Sentenza Azzorre</i>	p. 139
c) Successivi sviluppi giurisprudenziali. Le <i>Sentenze Paesi Baschi e Gibilterra</i>	p.149
d) Brevi cenni al “test di autonomia” nelle Regioni italiane	p. 157
2. 4. 4. Giustificazione in base alla natura o alla struttura generale del sistema fiscale	p. 165
2. 4. 5. Limiti alla “fiscalità di vantaggio” regionale	p. 174
3. Deroghe all’incompatibilità degli aiuti di Stato	p. 179
3. 1. Agevolazioni fiscali compatibili <i>de iure</i> con il mercato comune (art. 107, comma 2 TFUE)	p. 179
3. 2. Agevolazioni fiscali che possono essere dichiarate compatibili dalla Commissione (art. 107, comma 3 TFUE)	p. 182
3. 3. Agevolazioni fiscali costitutive di aiuto di Stato ma dispensate dell’obbligo di notifica e pertanto autorizzate -dichiarazione di compatibilità a priori-, (art. 109 TFUE).....	p. 187

4. Breve raffronto tra le nozioni di agevolazione fiscale e aiuto di Stato fiscalep.	192
---	-----

CAPITOLO III

I. PROCEDURA DI CONTROLLO DELLA COMPATIBILITÀ DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI

1. Obblighi di notifica e di standstill.....p.	194
2. Procedura di controllo	p. 201
2. 1. Procedura relativa agli aiuti nuovi notificati	p. 202
2. 2. Procedura relativa agli aiuti illegali	p. 207
2. 2. 1. Effetti della decisione di compatibilità degli aiuti di stato illegali. Distinzione tra aiuti illegali e aiuti incompatibili	p. 214
2. 2. 2. Rimedi dinanzi alle giurisdizioni nazionali per la tutela di concorrenti e terzi interessati lesi dall'aiuto di Stato illegale	p. 218
i) Sospensione del pagamento dell'aiuto illegale	p. 219
ii) Recupero dell'aiuto illegale	p. 219
iii) Recupero degli interessi dovuti per la durata dell'aiuto illegale	p. 220
iv) Domande di risarcimento danni	p. 220
2. 3. Procedura relativa agli aiuti attuati in modo abusivo	p. 233
2. 4. Procedura relativa ai regimi di aiuti esistenti	p. 234

II. RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI

1. L'ordine di recupero	p. 235
2. Motivazione dell'ordine di recupero	p. 241
3. Limiti alla facoltà della Commissione di ordinare il recupero degli aiuti illegali	p. 242
3. 1. 1. Ordine di recupero e impossibilità assoluta	p. 242
3. 1. 2. Ordine di recupero e giudicato nazionale	p. 245
3. 2. Principi generali del diritto comunitario limitativi recupero	p. 256
3. 2. 1. Principio di tutela del legittimo affidamento	p. 256

3. 2. 2. Principio di certezza del diritto	p. 262
3. 3. Prescrizione dei poteri della Commissione	p. 263
4. Natura dell'atto di recupero degli aiuti fiscali e delle somme oggetto del recupero	p. 267
5. Procedure nazionali di recupero	p. 272
5. 1. 1. Procedura italiana per il recupero degli aiuti di Stato	p. 274
5. 1. 2. Disciplina speciale della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato fiscali illegali	p. 283
6. Tutela dei beneficiari contro la decisione di recupero	p. 298
6. 1. In ambito comunitario: Ricorso di annullamento	p. 298
6. 2. Dinanzi ai tribunali nazionali: Impugnazione della validità di un ordine nazionale di recupero	p. 301
7. Mancata esecuzione della decisione di recupero	p. 303
7. 1. Procedimento d'infrazione	p. 303
7. 2. Risarcimento danni	p. 306

CONCLUSIONI

I. Sintesi della ricerca svolta	p. 307
II. Osservazioni finali sui risultati raggiunti	p. 356

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Il presente lavoro si propone di analizzare sotto il profilo giuridico alcuni dei problemi più rilevanti sorti in tempi recenti riguardo alle agevolazioni fiscali concesse dallo Stato e dagli enti infrastatali. Queste sono dal punto di vista politico un rilevante strumento di intervento nell'economia, perché la fiscalità di vantaggio, ossia la modulazione del prelievo fiscale secondo funzioni promozionali: i) ha grande impatto sociale e mediatico; ii) è meno "vistosa", dal punto di vista dei costi, di altri strumenti come, ad esempio, le sovvenzioni; iii) di solito comporta minori oneri nel breve termine (trattandosi non di un esborso diretto di risorse economiche, ma di una rinuncia ad un prelievo fiscale); iv) in una prospettiva a lungo termine potrebbe comportare un aumento delle entrate fiscali, a seguito dello sviluppo o dello stabilimento di imprese o unità produttive all'interno del territorio statale o regionale.

Per questi motivi ci sembra di particolare interesse riuscire a chiarire i principi che devono guidare l'azione dello Stato e degli enti substatali (nonché i limiti ai loro poteri amministrativo, esecutivo e giudiziario) nell'introduzione e nella gestione di strumenti di fiscalità di vantaggio, nonché le situazioni giuridiche riferibili alle imprese beneficiarie di tali strumenti e alle loro concorrenti.

A questi fini dobbiamo tenere conto non soltanto dei limiti all'utilizzo delle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto interno, ma anche di quelli derivanti dal diritto comunitario considerando, *in primis*, che la Costituzione italiana, in seguito alla riforma del Titolo V effettuata con la legge cost. 3/2001, ha riconosciuto esplicitamente nell'articolo 117, che la "*potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*", sicché questi sono ormai integrati con il diritto interno.

La materia oggetto di studio è divisa in tre capitoli.

Nel primo capitolo analizziamo i limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto italiano. Nella prima sezione, dedicata allo studio della nozione giuridica di agevolazione fiscale, analizziamo le più importanti concezioni dottrinali sul tema (dalla concezione tradizionale fino alle dottrine più recenti), cercando poi di arrivare ad una nozione di agevolazione fiscale che sia anche funzionale alla valutazione della compatibilità di tali misure con la normativa comunitaria relativa agli "aiuti di Stato"

(che interessa in modo particolarmente incisivo l'uso da parte degli Stati e degli enti substatali delle agevolazioni fiscali). In seguito, nella seconda sezione, ci occupiamo dei limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dai principi costituzionali di riserva di legge, capacità contributiva, uguaglianza formale e materiale, facendo inoltre un breve cenno al principio dell'interesse nazionale (in quanto limitativo della potestà delle Regioni di stabilire agevolazioni fiscali), non più presente nell'articolo 117 della Costituzione, ma ancora direttamente o indirettamente invocato dalla giurisprudenza italiana. Nella terza sezione realizziamo una classificazione sistematica delle principali figure agevolative in ambito fiscale.

Nel secondo capitolo esaminiamo i limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario. Prima di tutto, analizziamo le relazioni tra ordinamento comunitario e ordinamento interno e quindi la reale efficacia dei vincoli comunitari nel diritto interno. In secondo luogo, analizziamo la normativa sugli aiuti di Stato e la sua applicazione alle agevolazioni fiscali decise dagli Stati membri e dagli enti substatali all'interno di essi. Cerchiamo quindi di fornire una nozione di aiuto di Stato di carattere fiscale il più precisa possibile esaminando esaustivamente tutti gli elementi costitutivi della fattispecie prevista dall'art. 107 TFUE (precisati dalla prassi della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia) onde poter riconoscere in quali circostanze le agevolazioni fiscali possano essere considerate aiuti di Stato proibiti. Tale articolo stabilisce che *“Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*. Ci soffermiamo in modo particolarmente approfondito sul requisito della selettività della misura fiscale (*“favorendo talune imprese o talune produzioni”*) per le implicazioni che ne derivano riguardo alla possibilità da parte degli enti subcentrali di adottare politiche agevolative (territoriali per definizione) nei sistemi costituzionali decentrati ed, in particolare, in Italia. In seguito esaminiamo le deroghe al principio dell'incompatibilità degli aiuti di Stato con il Trattato e, in particolare: le agevolazioni fiscali compatibili *de iure* con il mercato comune (ex art. 107, comma 2 TFUE); le agevolazioni fiscali che possono essere dichiarate compatibili con il mercato comune dalla Commissione (ex art. 107, comma 3 TFUE); le agevolazioni fiscali costitutive di

aiuto di Stato, ma dispensate dall'obbligo di notifica e pertanto autorizzate *a priori* (ex art. 109 TFUE). Il capitolo II termina, quindi, con un breve raffronto tra la nozione di agevolazione fiscale risultante dal capitolo I e quella di aiuto di Stato fiscale elaborata nel diritto comunitario.

Nel capitolo terzo ci occupiamo anzitutto (nella prima sezione) delle procedure di controllo da parte della Commissione circa la compatibilità degli aiuti di Stato fiscali. Dedichiamo una particolare attenzione alla procedura di controllo relativa agli aiuti di Stato illegali, cioè concessi in violazione degli obblighi che gravano sugli Stati membri *di notificare* gli aiuti alla Commissione e di non erogare l'aiuto fino alla decisione di autorizzazione dello stesso da parte della Commissione (c.d. obbligo di *standstill*). In questa parte esaminiamo inoltre i rimedi per la tutela dinanzi alle giurisdizioni nazionali di concorrenti e terzi interessati, lesi dall'aiuto di Stato illegale. Nella seconda sezione ci dedichiamo al dovere degli Stati membri di recuperare gli aiuti concessi in violazione di detti obblighi; tema che concerne anche la posizione delle imprese beneficiarie, le quali possono averne goduto facendo affidamento sulla normativa statale e su di esse possono aver fondato le loro scelte di investimento. Il tema del recupero degli aiuti di Stato è, quindi, di particolare interesse anche per le conseguenze negative che possono derivare ai beneficiari degli aiuti illegali (si noti che la Commissione può anche ordinare la sospensione del pagamento di un nuovo aiuto -compatibile- fintantoché i beneficiari di un aiuto illegale e incompatibile, oggetto di una decisione di recupero, non lo abbiano rimborsato).

In tale sede analizziamo quindi, in primo luogo, l'ordine di recupero, la sua natura ed effetti, i limiti alla facoltà della Commissione di ordinare il recupero degli aiuti illegali e le procedure nazionali di recupero (in particolare quella italiana); in secondo luogo, i mezzi di tutela contro la decisione di recupero a disposizione dei beneficiari degli aiuti, sia in ambito comunitario, sia dinanzi ai tribunali nazionali. In terzo luogo, studiamo le conseguenze della mancata esecuzione da parte degli Stati membri della decisione di recupero.

Infine, a conclusione di questo lavoro, presentiamo una sintesi della ricerca svolta con le nostre osservazioni finali sui risultati raggiunti.

Il tema oggetto del nostro studio appare particolarmente interessante nel momento attuale per diverse ragioni. Da un lato, alla luce dei recentissimi sviluppi

giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte Costituzionale italiana riferiti a diversi aspetti della materia in esame (aiuti di Stato, selettività territoriale, giudicato nazionale, agevolazioni fiscali degli enti territoriali, relazioni tra giudici nazionali e giudici comunitari, rinvio alla Corte di Giustizia, tutela cautelare ecc.). Dall'altro, in considerazione della crescente sensibilità federalista sviluppatasi in Italia negli ultimi anni. Infatti, dopo vari studi e proposte da parte di diverse commissioni, nominate da governi di schieramenti politici opposti, e sotto la spinta delle Regioni italiane desiderose di acquisire una maggiore autonomia finanziaria, l'attuale governo ha approvato la Legge delega sul federalismo fiscale del 5 maggio 2009, n. 42, segnando il punto di partenza per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

Nel nostro lavoro teniamo conto della recente entrata in vigore del Trattato di Lisbona (l'1 dicembre 2009) -in virtù del quale il Trattato che istituisce la Comunità Europea (TCE) è divenuto Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)- e analizziamo i cambiamenti che ne sono derivati per la materia oggetto del nostro studio.

CAPITOLO I

LIMITI ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI DERIVANTI DAL DIRITTO INTERNO

I. NOZIONE GIURIDICA DI AGEVOLAZIONE FISCALE

1. Introduzione

Dal punto di vista semantico, nel linguaggio ordinario la parola “agevolazione” fa riferimento ad un aiuto, un trattamento di favore, una facilitazione, mentre la parola “fiscale” indica un riferimento al fisco. Tuttavia, il concetto di “agevolazione fiscale”, lungi dall’essere scontato, presenta notevoli aspetti problematici, relativi soprattutto alla sua qualificazione giuridica, che hanno dato adito ad un ampio dibattito dottrinale. Infatti, quella delle agevolazioni fiscali è materia che coinvolge diverse discipline giuridiche ed economiche in continua evoluzione (diritto tributario, diritto costituzionale, diritto amministrativo, scienza delle finanze, economia, contabilità di Stato) e che comprende figure eterogenee (esenzioni, deduzioni dall’imponibile, detrazioni d’imposta, regimi tributari sostitutivi, rinvii della tassazione, sospensioni della riscossione, ecc.) caratterizzate da un ampio margine di opinabilità nella loro definizione e da una notevole imprecisione del linguaggio normativo⁽¹⁾.

Come conseguenza di questa improprietà del linguaggio normativo, nel nostro lavoro adotteremo un approccio teorico-dogmatico nell’analisi giuridico-tributaria delle

¹ Tale imprecisione riguarda fundamentalmente la distinzione tra le “esclusioni”, che non fanno parte delle c.d. “agevolazioni fiscali”, ed “esenzioni”, che invece ne fanno parte. La constatazione è comune a tutta la dottrina, si vedano: R. ZENNARO, “Agevolazioni fiscali”, in *Digesto delle Discipline privatistiche (sez. commerciale)* Vol. I, UTET, Torino, 1993, pp. 63 ss.; F. FICHERA, “Le agevolazioni fiscali”, Cedam, Padova, 1992, p. 41; N. D’AMATI, “Profili giuridici delle Agevolazioni fiscali”, in *Bollettino Tributario*, n. 8, 1995, pp. 565 e 573; P. RUSSO, “Manuale di Diritto Tributario”, Giufrè, Milano, 2002, p. 134; F. TESAURO, “Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale”, Utet, 2006, p. 107; M. BASILAVECCHIA, “Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni”, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, pp. 421 e 425; ST. FIORENTINO, “Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”, in AA.VV., “Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009, p. 388, nota 36, che rileva come quest’imprecisione si osservi inoltre nella giurisprudenza.

agevolazioni fiscali, esaminando le definizioni e le valutazioni del concetto di agevolazione fiscale, quali emergono dal dibattito dottrinale, prediligendo però, nella ricognizione delle singole figure che rientrano in tale concetto, un approccio di diritto positivo, basato, quindi, non tanto su un modello teorico, quanto sulle concrete scelte fatte dal legislatore.

2. Concezione tradizionale

L'atteggiamento originario della dottrina tributaristica rispetto allo studio delle agevolazioni fiscali è stato di rigetto o quanto meno di forte svalorizzazione, considerando attinenti alla materia tributaria i soli aspetti "impositivi" in senso stretto (ciò era frutto anche di una concezione "neutrale" della finanza pubblica e del diritto tributario, propria di una forma di stato liberale ed astensionista).

In generale, nella dottrina tradizionale, gli studi in materia di agevolazioni fiscali sono impostati sulla contrapposizione tra struttura e funzione, imposizione ed agevolazione, finalità fiscali ed extrafiscali. Inoltre il fenomeno agevolativo non è studiato in quanto tale e nelle sue diverse manifestazioni: la trattazione si limita alle esenzioni, e le determinazioni relative a questa figura sono poi estese a tutte le altre forme di trattamento di favore⁽²⁾. Nell'ambito della dottrina italiana di diritto tributario, questa concezione tradizionale, nei suoi termini essenziali, risale al Giannini⁽³⁾.

² Fa notare F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., p. 2, nota 3, come, al contrario, nella dottrina tedesca, le agevolazioni fiscali (*Steuervergünstigungen*) sono state trattate in quanto tali e il termine ha assunto un significato tecnico. Lo stesso nella dottrina americana in cui le agevolazioni fiscali sono state concettualizzate come *tax expenditures* (spese fiscali) –sono usati anche i termini: *tax preferences*, *tax reliefs*, *tax subsidies*– che fa riferimento a tutte le forme di agevolazioni fiscali, considerandole nella prospettiva della mancata entrata o della spesa per lo Stato. Per quanto riguarda la Spagna, l'attenzione della dottrina si è concentrata fondamentalmente sull'istituto delle *exenciones tributarias*, anche se alcuni autori con questo concetto fanno riferimento, in realtà, alla tecnica mediante la quale si concede un'agevolazione fiscale (*beneficio fiscal*) e non al concetto più ristretto di esenzione concepito dalla dottrina italiana. Così, F. SAINZ DE BUJANDA, "Teoría jurídica de la exención tributaria", in AA.VV, XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 427, indica che la *exención* "appare, infatti, come una tecnica impositiva che può colpire tutti gli elementi strutturali della relazione tributaria -il presupposto di fatto, la base imponibile, le aliquote, i soggetti o la quota- e che, in relazione al carico che la applicazione normale dell'imposta comporta, è diretto a provocare un effetto sgravatorio totale o parziale, in beneficio di certe persone o rispetto a determinati presupposti di fatto". Inoltre, addirittura, nella Costituzione spagnola del 1978 si fa riferimento alle agevolazioni fiscali (*beneficios fiscales*) negli artt.133.3 (riserva di legge per le agevolazioni fiscali), e 134.2 (contabilizzazione dell'importo delle agevolazioni fiscali nel bilancio dello stato).

Nel pensiero del Giannini le esenzioni sono definite come “deroghe per eccezione” rispetto alla disciplina normale del tributo, in quanto rispetto alla norma impositrice sono espressione di una ragione che è in conflitto con la *ratio* del tributo. I motivi che le giustificano, per quanto legittimi sotto altri aspetti (economici, sociali o politici), e benché costituzionalmente ammissibili, restano *estranei alla struttura del tributo* e quindi al diritto tributario⁽⁴⁾.

Secondo l'impostazione tradizionale è cruciale la distinzione tra esenzioni ed esclusioni. Le esclusioni, che concorrono a delimitare il presupposto tipico del tributo, nel circoscrivere in via negativa l'ambito di applicabilità dello stesso, ne specificano i principi ispiratori, adattandoli alle peculiarità di certe situazioni tipiche. Le esenzioni, invece, si contrapporrebbero a questi principi ispiratori e le disposizioni di esenzione sono per tanto considerate norme eccezionali, e in quanto tali, non suscettibili di interpretazione analogica⁽⁵⁾. Tale preclusione è tuttavia attenuata in alcuni autori

Bisogna aggiungere che, nell'ordinamento tributario spagnolo, anche se si usa l'espressione “*beneficios fiscales*”, non esiste una nozione precisa degli stessi (si vedano gli articoli 8, 186, 194 e 197 della *Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria* ove si fa riferimento ai *beneficios fiscales*, ma senza definirne il contenuto): al massimo si identificano con qualunque misura che esoneri o riduca l'obbligo tributario. Si veda M. T. SOLER ROCH, “*Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*”, in *Quincena Fiscal*, n 14, 2006, p. 21.

³ A. D. GIANNINI, “*I concetti fondamentali del Diritto Tributario*”, UTET, Torino, 1956, pp. 174 e ss. e 229 e ss. ed ID., “*Istituzioni di diritto tributario*”, 9° ed., Giuffrè, Milano, 1965, pp. 121 e ss. e 164 e ss..

⁴ Come segnala F. FICHERA, “*Le agevolazioni fiscali*”, cit., p. 4, nota 6, particolarmente significativa è la tesi, ancora di recente ribadita nella dottrina tedesca da K. TIPKE e J. LANG, “*Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*”, 13a ed., O. Schmidt, Köln, 1991, pp. 135 e ss. e 643 e ss., secondo cui le agevolazioni non dovrebbero essere considerate materia del diritto tributario, ma del diritto dell'economia, in quanto, pur identificandosi con meccanismi propriamente tributari ed intrecciandosi alla struttura dei tributi, sono espressione di principi che tributari non sono. In questo senso v'è anche, nella dottrina spagnola, la posizione di F. SAINZ DE BUJANDA, “*Teoría jurídica della exención tributaria*”, cit., che considera la figura delle esenzioni come fenomeno opposto ed estraneo all'imposizione, che può mettere in discussione i principi di diritto tributario, ed in primo luogo quelli di giustizia tributaria e di capacità contributiva. In queste concezioni, ciò che caratterizza il fenomeno tributario è l'obbligazione tributaria e il diritto tributario è essenzialmente caratterizzato dalla fiscalità, e tutte le considerazioni extrafiscali non possono che portare a deviazioni, da guardare con sospetto.

⁵ A. BERLIRI, “*Corso istituzionale di diritto tributario*”, Milano, 1985, I, p. 208: “le norme di esenzione, derogando ai principi fondamentali del tributo, hanno necessariamente carattere eccezionale e derogatorio rispetto a tali principi”.

dall'ammissione di un'interpretazione estensiva (il che porta alla problematica della difficile distinzione tra analogia ed interpretazione estensiva)⁽⁶⁾.

All'interno della concezione tradizionale si possono ricordare alcune elaborazioni che, pur differenziandosi in qualche aspetto, rientrano comunque in un quadro concettuale comune. Anzitutto, al Berliri risale la teoria generale della "legittimazione all'esenzione"⁽⁷⁾, che consisterebbe in "una qualificazione dell'oggetto o del soggetto o del modo di essere del presupposto di fatto che impedisce che quest'ultimo, pur essendosi integralmente verificato, faccia nascere l'obbligazione d'imposta o addirittura il rapporto giuridico d'imposta".

Da questa definizione discenderebbe per diretta conseguenza la distinzione tra esenzione ed esclusione o mera inapplicabilità dell'imposta: nel primo caso il presupposto di fatto si verifica integralmente, ma il rapporto giuridico d'imposta o la relativa obbligazione non sorgono perché accanto ad esso si verifica un altro fatto o sussiste una situazione alla quale la legge attribuisce "la virtù di neutralizzare (...) il potere genetico del presupposto di fatto", ossia di legittimare all'esenzione. Invece, nel caso dell'inapplicabilità dell'imposta o esclusione, "la fattispecie si presenta o affatto diversa o mancante di qualche elemento che costituisce invece parte della fattispecie che integra il presupposto di fatto del tributo", verificandosi dunque, rispetto a questo, un "minus".

Analogamente al Berliri, Antonini ha definito l'esenzione come "fatto giuridico impeditivo" al cui verificarsi l'obbligazione tributaria non sorge⁽⁸⁾ e Polano, a sua volta, parla di "qualificazione giuridica impeditiva agli effetti della tassazione"⁽⁹⁾.

3. Critica alla concezione tradizionale. Dottrina più recente

La critica alla concezione tradizionale deriva, in primo luogo, dall'evoluzione storica prodottasi in relazione alla forma dello Stato e, conseguentemente, alla funzione del diritto, in particolare di quello tributario. Il passaggio dallo Stato liberale e astensionista

⁶ Per approfondimenti sul dibattito dottrinale in merito all'applicazione in via analogica della norma tributaria esentativa, si veda G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario. Parte Generale", Padova, Cedam, 2008, p. 201 e 202.

⁷ A. BERLIRI, "Principi del diritto tributario", vol. II, Giuffrè, Milano, 1972, p. 99 e ID., "Corso istituzionale di diritto tributario", cit., p. 207.

⁸ E. ANTONINI, "La formulazione della legge e le categorie giuridiche", Milano, 1958, pp. 64 e ss..

⁹ M. POLANO, "Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1972, I, p. 269.

allo Stato sociale ed interventista ha determinato una nuova concezione del diritto tributario. Nel contesto della Costituzione italiana del 1948, la finanza pubblica viene ad avere un carattere funzionale; il tributo ha lo scopo immediato di finanziare lo Stato, ma il finanziamento delle spese pubbliche è, a sua volta, finalizzato al raggiungimento di obiettivi fissati dalla stessa Costituzione (si parla di funzione promozionale del diritto⁽¹⁰⁾). Lo Stato, in concomitanza con il riconoscimento dei diritti sociali e l'espansione dei propri compiti, è tenuto al raggiungimento di una serie di finalità in campo economico e sociale da realizzare direttamente e indirettamente, anche, e soprattutto, attraverso l'impiego dello strumento tributario.

Sulla base di questa evoluzione e del ruolo della Costituzione, la dottrina tributaristica più recente ha operato una ridefinizione del diritto tributario e dei principi ispiratori dell'ordinamento tributario, essendo ormai fuori di dubbio l'attinenza del tema delle agevolazioni fiscali alla materia tributaria⁽¹¹⁾ e la legittimazione del tributarista ad occuparsene.

In questo contesto, la dottrina più recente ritiene che le agevolazioni fiscali non solo non siano più da considerarsi illegittime o ai limiti della legittimità, oppure appena tollerate, come sosteneva la dottrina tradizionale, ma, anzi, siano pienamente ammissibili e addirittura espressione della realizzazione dei principi costituzionali, proprio perché permettono di attuare in concreto la tutela dei diritti astrattamente garantiti nella Costituzione, costituendo, quindi, una ovvia manifestazione del diritto tributario⁽¹²⁾. Ciò

¹⁰ In tema, va ricordata l'elaborazione sulla funzione promozionale del diritto di N. BOBBIO, *"Dalla struttura alla funzione"*, Comunità, Milano, 1977, ed il dibattito seguito alla pubblicazione del volume: cfr. M. JORI, *"Esiste una funzione promozionale del diritto?"*, in *Sociologia del diritto*, 1977, pp. 405 e ss., il quale considera l'uso del termine "funzione" vago e pericoloso e preferisce parlare di scopi, contenuti, effetti promozionali o repressivi; e nella stessa linea di pensiero, G. LUMIA, *"A proposito di struttura, funzione e ideologia del diritto"*, in *Sociologia del diritto*, 1978, pp. 431 e ss.; N. BOBBIO, *"La funzione promozionale del diritto rivisitata"*, in *"Incentivi C.E.E. per la riforma delle strutture economiche"*, a cura di L. Picchio Forlati, Cedam, Padova, 1985, pp. 1-24.

¹¹ F. TESAURO, *"Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale"*, cit., p. 67, segnala che i tributi "non solo possono, ma devono avere funzioni extrafiscali (funzioni redistributive; fini di solidarietà verso categorie e zone svantaggiate; finalità di incentivo o disincentivo di attività economiche o di particolari consumi, ecc.)". Si veda anche N. D'AMATI, *"Profili giuridici delle Agevolazioni fiscali"*, cit., p. 568, che afferma che "nessuna fattispecie impositiva può essere qualificata in modo compiuto senza il riferimento alle esenzioni che ne costituiscono il limite. In una visione più comprensiva dell'ordinamento tributario, le norme di esenzione integrano la disciplina della fattispecie assoggettata ad imposta, completandola".

¹² Si veda, F. FICHERA, *"Le agevolazioni fiscali"*, cit., pp. 9 e 10; N. D'AMATI, *"Agevolazioni ed esenzioni tributarie"*, in *Novissimo Digesto Italiano, Appendice*, vol. I, UTET, Torino, 1980, pp. 153 e ss.; ID., *"Fondamento*

implica inoltre che, diversamente da quanto ipotizzato dalla dottrina tradizionale, non è dato di rilevare un rapporto di sovra o sott'ordinazione⁽¹³⁾ tra principi che regolano la tassazione e principi che legittimano i trattamenti tributari di favore.

In secondo luogo, la dottrina più recente -ritenendo necessaria una visione d'insieme delle diverse manifestazioni del fenomeno agevolativo- ha cessato di concentrarsi esclusivamente sul fenomeno delle esenzioni, essendo queste ultime soltanto una delle possibili manifestazioni del fenomeno agevolativo, relativa ad un solo elemento della struttura del tributo (il presupposto) e ad una sola forma di trattamento di favore (l'esonero dalla tassazione).

In ogni caso, per quanto riguarda la differenza tra esenzioni ed esclusioni, si è affermato, in contrapposizione alla dottrina tradizionale, che non è possibile stabilire una chiara distinzione sulla base di caratteristiche strutturali come il carattere derogatorio delle disposizioni di esenzione, la natura eccezionale della norma agevolativa o la teoria della legittimazione o dei fatti impeditivi.

Così ad esempio, è stato notato che il rapporto derogatorio tra due disposizioni normative di per sé non è indicativo dell'esistenza di un trattamento di favore⁽¹⁴⁾ e quindi non è su questa base che si può fondare la distinzione⁽¹⁵⁾. D'altra parte, è stato osservato -in risposta alla teoria di Antonini che individua la sostanza giuridica dell'esenzione nella qualificazione impeditiva degli effetti dell'imposizione- che l'esenzione non può essere caratterizzata come la semplice mancanza d'imposizione. Si tratta invece di una figura che, pur individuabile in base a peculiari criteri logici ed istituzionali, non si apparta dal sistema tributario, complessivamente considerato, ma ne costituisce una componente essenziale poiché nessuna fattispecie impositiva può essere

giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1968, I, pp. 465 e ss..

¹³ S. LA ROSA, "Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali", Giuffrè, Milano, 1968, pp. 191 e ss.; F. MOSCHETTI, "Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi", in *Digesto delle Discipline Privatistiche (Sez. Commerciale)*, vol. I, Utet, Torino, 1993, pp. 84 e ss..

¹⁴ La deroga può essere prevista per motivi di tecnica legislativa (ad esempio per evitare la doppia imposizione), per sottrarre alla tassazione una ridotta o carente capacità contributiva, ecc..

¹⁵ Si veda F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., p. 16 che cita A. FEDELE, "Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili", Morano, Napoli, 1966, e fa notare che considerazioni simili si possono trovare nella dottrina tedesca p. es. in K. VOGEL, "Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht", in *Steuer und Wirtschaft*, 1977, pp. 97 e ss..

qualificata in modo compiuto senza il riferimento alle esenzioni che ne costituiscono il limite⁽¹⁶⁾. In terzo luogo, rispetto alla teoria della legittimazione, è stato notato che lo stesso concetto di legittimazione non è univoco sul piano del diritto sostanziale⁽¹⁷⁾. Infine, non c'è accordo nella dottrina rispetto all'ammissione del carattere eccezionale delle norme di esenzione⁽¹⁸⁾.

A tutte le considerazioni esposte si aggiunge il fatto che la terminologia legislativa, ben poco rigorosa, non facilita la distinzione tra le due figure. Di conseguenza, in assenza di elementi differenziali sicuri, nella dottrina più recente, la distinzione tra esenzioni ed esclusioni ha perso importanza fino a far dubitare persino della sua validità giuridica⁽¹⁹⁾. Nei paragrafi che seguono facciamo riferimento alle elaborazioni dottrinali centrate sul tema dell'individuazione delle agevolazioni fiscali.

3. 1. Il pensiero di Fichera

Tra la dottrina che più si è cimentata in merito alle agevolazioni fiscali, è doveroso citare il Fichera⁽²⁰⁾, che valorizza nella definizione delle agevolazioni fiscali sia il

¹⁶ Si veda N. D'AMATI, "Profili giuridici delle Agevolazioni fiscali", cit., p. 568. Analogamente segnala P. RUSSO "Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", in Rassegna Tributaria, n. 1-bis, 2003, p. 430, che non solo la dottrina tributaria, ma anche la dottrina processualistica ha messo in luce come i cosiddetti fatti impeditivi non siano autonome fattispecie di norme distinte (e quindi, con effetti propri e contrapposti a quelli dei fatti costitutivi) bensì concorrano insieme ai fatti costitutivi stessi (sia pure in negativo) a delineare la fattispecie prevista dalla norma per il verificarsi di un determinato effetto.

¹⁷ Si vedano P. RESIGNO, "Legittimazione (diritto sostanziale)", in Novissimo Digesto Italiano, vol. IX, Torino, 1963, pp. 716-721 e S. LA ROSA, "Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali", cit., p. 132, che afferma che "non sembra convincente il riferimento alla categoria della legittimazione, non solo perché, sul piano del diritto sostanziale, essa è tutt'altro che univocamente intesa, ma anche perché in tali termini si è solitamente qualificata una particolare posizione soggettiva nei confronti di determinati atti (e non fatti) giuridici. Con la categoria della legittimazione siamo nel campo della capacità di agire, dell'attitudine a compiere atti giuridicamente rilevanti, ed è chiaro che nulla di tutto ciò ricorre nel nostro caso" (cioè nel caso delle esenzioni).

¹⁸ Si veda G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario. Parte Generale", cit., p. 201 e 202.

¹⁹ Ad esempio si trova un dubbio sulla validità della distinzione tra esenzioni ed esclusioni in M. POLANO, "Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi", cit., p. 270, nota 44. Anche N. D'AMATI, "Agevolazioni ed esenzioni tributarie", cit., pp. 154 e ss. e ID., "Profili giuridici delle Agevolazioni fiscali", cit., pag. 568, osserva che "rimane, comunque, il fatto che la mancata individuazione di sicuri elementi differenziali fra le due categorie, fa dubitare della validità giuridica della categoria delle esclusioni d'imposta". Si vedano anche R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., pp. 67 e 68 e A. FANTOZZI, "Corso di Diritto Tributario", UTET, Torino, 2003, p. 92.

²⁰ F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., pp. 32-71.

profilo strutturale, sia il profilo funzionale. Nella disciplina dei tributi l'Autore distingue tra norme giuridiche di segno positivo, o "additive", in riferimento ai diversi elementi della struttura del tributo posti in sequenza (ad esempio le norme sulle componenti positive del reddito), e norme di segno negativo o "sottrattive" (riguardanti i costi, le deduzioni dall'imponibile, le detrazioni dall'imposta, le esenzioni ecc.). Queste norme hanno specifici ed autonomi effetti, sia in ordine alla sequenza in cui sono collocate, sia autonomamente.

Osserva il Fichera che "...i diversi passaggi nella successione logica e di diritto positivo che dall'*an* del tributo portano al *quantum*, sono costituiti da definizioni positive e negative del presupposto, componenti attivi e passivi nella formazione della base imponibile, differenziazioni dei tassi e delle aliquote, determinazioni positive e negative relative alla prestazione dovuta. Attraverso cioè addizioni e sottrazioni i vari istituti, afferenti agli elementi strutturali del tributo, sono coordinati in sequenza in vista del risultato di determinare la prestazione dovuta".

Mentre il trattamento ordinario è dato da una combinazione d'istituti additivi e sottrattivi, le agevolazioni si riscontrano solo tra gli istituti sottrattivi. Di conseguenza, per definire ed individuare le agevolazioni, è necessario distinguere tra le discipline sottrattive quelle che concorrono al trattamento ordinario e quelle che invece costituiscono trattamenti agevolativi.

I trattamenti agevolativi possono consistere semplicemente in una disciplina sottrattiva oppure implicare anche una nuova disciplina cosiddetta sostitutiva.

Tuttavia, l'istituto sottrattivo è usato dal legislatore anche per scopi non agevolativi e le agevolazioni non sono tipizzate dal legislatore in istituti agevolativi. Ad esempio, nel caso delle deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, e dei regimi fiscali sostitutivi, il legislatore non distingue i diversi trattamenti con differenti denominazioni, che denotino quali casi siano agevolativi e quali non lo siano. D'altra parte, se è vero che, nel caso dei trattamenti sottrattivi relativi al presupposto del tributo, il legislatore solitamente impiega una denominazione distinta per quelli che considera agevolativi (che chiama, di regola, esenzioni), differenziandoli in tal modo da altri non agevolativi (che chiama

solitamente esclusioni) è anche vero che tale terminologia non è sempre usata in modo coerente⁽²¹⁾.

Segnala Fichera che i trattamenti sottrattivi, siano essi agevolativi o meno, si concretano in situazioni di vantaggio per il contribuente (a parte i casi di trattamenti sostitutivi meno favorevoli rispetto alla disciplina originaria)⁽²²⁾ e variano a seconda dei diversi tributi e delle disposizioni che li disciplinano⁽²³⁾.

Ci sono istituti sottrattivi in ordine al presupposto (esclusioni, esenzioni, regimi sostitutivi), alla determinazione della base imponibile (esclusioni dalla formazione della base imponibile o dai componenti attivi della stessa⁽²⁴⁾), componenti passivi, variazioni in diminuzione dei componenti attivi -anche sotto forma di sospensione-, variazioni in aumento dei componenti passivi -anche sotto forma di anticipo-, riporti in avanti delle perdite degli anni precedenti), in ordine alla base imponibile così calcolata (quote esenti o abbattimenti della base, deduzioni, riduzioni percentuali), in ordine al tasso (aliquote ridotte, passaggio dalla tassazione in misura proporzionale a quella in misura fissa, aliquota zero) e in ordine alla prestazione dovuta (riduzioni percentuali, detrazioni, scomputo degli acconti versati, crediti di imposta, riporti in avanti delle eccedenze del tributo versato negli anni precedenti).

²¹ Sull'improprietà del legislatore riguardo all'uso dei termini "esclusione" ed "esenzione" vi è un'ampia letteratura, fondamentalmente sulla disciplina dell'IVA. Si vedano i riferimenti bibliografici in nota 1.

Interessante però, questa osservazione di F. TESAURO, *"Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale"*, cit, p. 106: "per individuare le fattispecie esenti si può seguire un criterio di tipo logico e uno di tipo nominalistico. In base a quello logico, sono esenzioni tutti i casi che sono in rapporto di deroga rispetto alla norma che definisce il presupposto, ma, oltre a tale criterio, non possono non essere considerate esenzioni quelle che il legislatore qualifica (e disciplina) espressamente come tali, quale che sia il rapporto logico tra caso esentato e disciplina generale".

²² Tuttavia, fa notare F. TESAURO, *"Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale"*, cit, p. 105, che talvolta il legislatore esenta una fattispecie da un'imposta perché prevede l'applicazione di un'altra imposta e che, dunque, solo se l'applicazione dell'altra imposta comporta un minore onere economico per il contribuente si può affermare che un simile trattamento ha natura agevolativa. Di conseguenza, anche le esenzioni implicano solitamente, ma non necessariamente, una situazione di vantaggio per il contribuente.

²³ F. Fichera ha tenuto presente nell'elencazione dei trattamenti sottrattivi (che non intende esaustiva) l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'imposta locale sul reddito, l'imposta sul valore aggiunto, le imposte di fabbricazione, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta sugli incrementi di valore degli immobili.

²⁴ In ordine alla base imponibile, il termine esclusione copre la gamma dei trattamenti sottrattivi. Non si rileva la cura del legislatore nella scelta di una denominazione che distingua le ipotesi che sono agevolative da quelle che non lo sono.

In sostanza, il Fichera sostiene che tra i trattamenti sottrattivi sono agevolativi quelli che risultano derogatori rispetto al trattamento ordinario, più favorevoli per determinate fattispecie, ispirati a principi propri in funzione promozionale.

La nozione di agevolazione esige quindi tre caratteri sintomatici che devono concorrere e coesistere (nel senso che isolatamente ciascuno d'essi non è in grado di integrare il carattere agevolativo) rispetto al trattamento ordinario: trattamento derogatorio, trattamento più favorevole e funzione promozionale.

a) Rispetto al carattere derogatorio, “si tratta di una deroga in senso tecnico, che implica una relazione sottrattiva di una norma rispetto ad un'altra in ordine ad una parte di fattispecie comune, che in assenza della norma derogante rientrerebbe nell'ambito di applicabilità di quella derogata. La deroga si traduce in trattamento differenziato rispetto a quello derogato”.

Mentre tutti i trattamenti sottrattivi si caratterizzano per una sottrazione nella sequenza in cui sono inseriti, non tutti sono allo stesso tempo derogatori (ad esempio le componenti passive del reddito d'impresa nell'Irpef).

Afferma l'Autore che la qualificazione delle agevolazioni come derogatorie rispetto alla norma fonda la distinzione positivamente (fornisce cioè i termini di confronto di diritto positivo, norma derogata da un lato e norma derogante dall'altro, rispetto a cui distinguere -in modo fondato positivamente- quali tra i trattamenti sottrattivi sono agevolativi e quali invece concorrono al trattamento ordinario) portando ad una nozione di agevolazione rilevante giuridicamente.

Tuttavia, anche se la natura di deroga è un criterio necessario ai fini della nozione ed individuazione delle agevolazioni, essa non è sufficiente. Ad esempio, anche le esclusioni, in casi in cui pure sono sicuramente non agevolative, sono derogatorie rispetto ad altra norma. La deroga deve quindi costituire una deviazione rispetto al trattamento ordinario del tributo (quindi, deroga oltre che da norma a norma, anche rispetto al trattamento ordinario).

b) Rispetto al carattere di trattamento più favorevole per determinate fattispecie, tra i trattamenti sottrattivi sono agevolativi quelli che prevedono, rispetto a quello ordinario, un regime più favorevole per una determinata fattispecie, e si traducono in un minore carico tributario nei confronti del trattamento ordinario (una non tassazione, una minore

tassazione, una sua sospensione temporanea o definitiva, oppure una nuova e diversa disciplina o una nuova imposizione, ma meno gravosa).

c) In terzo luogo, perché ci sia agevolazione, occorre che a giustificazione del regime differenziato vi sia un principio proprio in funzione promozionale.

Osserva l'Autore che le finalità dirigenziali, promozionali, extrafiscali non sono esclusive delle agevolazioni, ma comuni sia ai trattamenti ordinari sia a quelli agevolativi e che, del resto, finalità fiscali non sono estranee alle stesse agevolazioni. Quindi, rispetto al criterio finalistico, l'Autore riconosce⁽²⁵⁾ che esso ha una dimensione interpretativa più accentuata degli altri criteri; vi è cioè un'area grigia, ineliminabile, all'interno della quale vi sono le disposizioni a cui si possono ascrivere più scopi, con la possibilità di pervenire a conclusioni opposte sulla caratterizzazione di una disposizione come agevolativa o meno⁽²⁶⁾.

In conclusione, la qualifica di un trattamento tributario come ordinario o agevolativo è frutto di un giudizio di comparazione. Alla fine del processo interpretativo, si avrà tra i trattamenti sottrattivi un'inevitabile distinzione tra quelli che sono agevolativi, e cioè derogatori rispetto al trattamento ordinario corrispondente, più favorevoli rispetto alla norma derogata, ispirati a principi propri in funzione promozionale, e quelli che invece concorrono al trattamento ordinario, che non sono derogatori rispetto ad altri trattamenti tributari corrispondenti; se derogatori, non sono più favorevoli, ma più gravosi; se derogatori e più favorevoli, non svolgono una funzione promozionale. E, in questa prospettiva, aggiunge l'Autore, il trattamento ordinario è anche una risultante, vale a dire, coinciderebbe con la serie dei trattamenti tributari sottrattivi (e additivi) che residuano, una volta distinte le agevolazioni (e le penalizzazioni). In tal modo esso non deriva solo da un'idea originaria e coerente, ma risulta anche dall'interpretazione.

²⁵ F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., p. 122.

²⁶ Alla teoria del Fichera si potrebbe obiettare l'irrelevanza del criterio dello scopo promozionale ai fini di una caratterizzazione strettamente giuridica delle agevolazioni fiscali, dal momento che il fine, lo scopo della norma, è raramente esplicitato dal legislatore. In questo senso osserviamo che, ad esempio, F. TESAURO, "Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale", cit., p. 104, definisce le agevolazioni (o aiuti fiscali) come "ogni tipo di norma che, in deroga a quanto previsto in via ordinaria, riduce il peso dell'imposta" trascurando il criterio dello scopo, che invece F. Fichera considera come necessario ai fini di una definizione delle agevolazioni.

Ciò nonostante è da notare che il criterio dello scopo promozionale, oppure della giustificazione delle agevolazioni come espressione di un principio programmatico costituzionalmente previsto, si presenta come necessario al fine di giustificare discriminazioni non basate sulla capacità contributiva dei soggetti passivi dell'imposta.

Tuttavia, è evidente che, dal punto di vista pratico, essendo le discipline delle imposte molto articolate e complesse, non sempre sarà facile individuare la portata del regime ordinario e vi saranno sempre delle fattispecie situate in una zona grigia ove le possibili interpretazioni non saranno univoche⁽²⁷⁾.

3. 2. Approccio funzionale

In alcuni autori l'analisi della definizione e dei criteri d'individuazione delle agevolazioni si sposta sul terreno dei fini e delle funzioni, che diventano così il punto centrale del ragionamento giuridico.

3. 2. 1. Il pensiero di La Rosa

Rappresentativo dell'approccio funzionale nel contesto italiano è il contributo di La Rosa⁽²⁸⁾. Secondo l'Autore, l'elemento comune alle agevolazioni fiscali non può consistere unicamente nel fatto che esse implicano una "minore tassazione" (rispetto ad un supposto regime "ordinario"), poiché tale caratteristica potrebbe essere riferibile ad ogni discriminazione tributaria⁽²⁹⁾. Né può dirsi che le agevolazioni discendano sempre da disposizioni formalmente derogatorie (ad esempio ciò non vale per i crediti d'imposta e le agevolazioni strutturate in termini di deduzione dalla base imponibile, o di detrazione d'imposta, in quanto derivanti da disposizioni che attraggono nell'orbita della disciplina del tributo eventi che ad esso rimarrebbero altrimenti del tutto estranei). E non è neanche detto che esse debbano necessariamente consistere in una "minore tassazione", non esistendo valide ragioni a priori per escludere da quel concetto l'area

²⁷ In questo senso, osserva A. DAGNINO, "Agevolazioni fiscali e potestà normativa", Cedam, Padova, 2008, p. 22, che la "ordinarietà" del trattamento non può che essere opinabile e, comunque, suscettibile di plurime interpretazioni.

²⁸ S. LA ROSA, "Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali", cit.; ID., "Esenzioni (Diritto Tributario)", in Enciclopedia del diritto, vol. XV, Giuffrè, Milano, 1966, pp. 567 e ss.; ID., "Esenzioni e agevolazioni tributarie", in Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. XIII, Roma, 1989; ID., "Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali", Rivista di diritto Tributario, n. 2, 1993, I, pp. 1249 e ss.; ID., "Le Agevolazioni tributarie", in Trattato di Diritto Tributario diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Cedam, 1994, pp. 401 e ss., nel quale troviamo il punto di approdo della sua ricerca di un tratto distintivo delle agevolazioni fiscali, che abbiamo cercato di riassumere nei paragrafi che seguono.

²⁹ In verità, non potrebbe essere riferibile ad ogni discriminazione (si pensi alle discriminazioni che implicano una maggiore tassazione). La minore tassazione, attuale o potenziale (nel senso che potrebbe non realizzarsi: si pensi alle c.d. imposte negative), è senza dubbio un tratto distintivo delle agevolazioni tributarie, anche se relativo, nel senso che occorre fare un confronto con quella che si considera la tassazione ordinaria (con tutti i problemi interpretativi che ciò comporta).

dei “crediti d’imposta” (anche se l’Autore ammette che essi non hanno sempre finalità agevolativa), ovvero quella dei rinvii della tassazione, degli sgravi, delle sospensioni e rateizzazioni dei pagamenti (anche se a loro volta neanche essi rappresentano sempre vere e proprie agevolazioni fiscali) ecc.⁽³⁰⁾. Segnala, quindi, La Rosa, che “quel che realmente può consentire di ravvisare elementi comuni in misure disciplinari tanto strutturalmente diverse è soltanto il profilo di ordine funzionale, consistente nel fatto che, sul piano dei reali intenti politico-legislativi, le non-tassazioni, o minori tassazioni, o i crediti d’imposta, ecc., talora rappresentano sostanziali «surrogati» di finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche «spese pubbliche implicite», o «mediante imposta», o «spese fiscali»”⁽³¹⁾.

Tuttavia, devono escludersi dall’area delle vere “spese fiscali” le misure che vanno a specificare (benché alla luce di finalità eventualmente extrafiscali, e con disposizioni di carattere derogatorio o speciale) i contenuti, gli aspetti ed i limiti della capacità contributiva di volta in volta ritenuta meritevole di tassazione. “E ciò in quanto, in tali ipotesi, vi sono situazioni finanziariamente qualificabili in termini di «erosione» della materia imponibile, o dell’imposta, per scelte normative interne alle modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica. Si tratterebbe di misure che hanno la loro ratio in ragioni di *extrafiscalità interna* alla disciplina dei singoli tributi”.

Si hanno invece vere “spese fiscali” laddove le discipline tributarie “risultano soltanto strumentalmente interessate, ed, in fondo, solo formalmente derogate”. Quando, infatti, i vantaggi tributari sono collegati all’intento di soddisfare direttamente interessi e finalità che attengono al campo dell’utilizzo delle risorse finanziarie, si tratterebbe di “misure dovute a considerazioni di *extrafiscalità esterna* alla disciplina dei singoli tributi”.

In definitiva, nell’elaborazione di La Rosa, sussiste, in primo luogo, un problema d’interpretazione. Sarà compito dell’interprete delimitare quando le misure hanno la loro ratio in ragioni di *extrafiscalità interna* alla disciplina dei singoli tributi e quando in

³⁰ Si osservi però, che tutti questi casi citati dal La Rosa, da un punto di vista economico, sarebbero, in ultima analisi, riconducibili ad una minore tassazione, reale oppure potenziale.

³¹ Seguendo anche un approccio funzionale, nella dottrina tedesca, K. VOGEL, “*Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*”, cit., considera trattamenti agevolativi unicamente quelli in cui la funzione dirigitica sia l’unica rilevabile e non coesista con altre, ad esempio, di giustizia tributaria o di semplificazione, e che quindi sono assimilabili alle sovvenzioni, e pertanto devono essere inserite nel bilancio della spesa fiscale. Si veda F. FICHERA, “*Le agevolazioni fiscali*”, cit., pp. 20 e 23.

considerazioni di extrafiscaltà esterna a tale disciplina. Al fine di superare queste difficoltà, andrebbero forniti dei criteri il più possibile oggettivi ed assoluti che portino a qualificare le ragioni come di extrafiscaltà esterna o interna alla disciplina dei tributi, con il minore margine possibile di arbitrarità.

Alcuni autori, anche nella dottrina più recente (p. es. Tesauro), con riferimento alla correttezza del riferimento al profilo teleologico nella definizione degli istituti giuridici osservano che "... lo scopo delle norme, se non è esplicitato dal legislatore, è un dato extragiuridico, e che (di conseguenza) le definizioni imperniate sullo scopo non sono definizioni giuridiche..."⁽³²⁾. Tuttavia esistono anche autori⁽³³⁾, che difendono la rilevanza del profilo funzionale nella definizione delle nozioni del tributo e dell'imposta.

Inoltre, si potrebbe aggiungere come critica alla considerazione delle agevolazioni come "sostanziali «surrogati» di finanziamenti pubblici diretti", che sussiste un problema di fondo nel paragonare agevolazioni fiscali e spese pubbliche dirette. Infatti, mentre queste ultime possono essere stimate a priori, per contro, la stima delle agevolazioni fiscali è alquanto difficile da fare *ex ante* poiché esse operano su basi imponibili diverse, con aliquote medie spesso diverse, e perché sono inoperanti in assenza di debito d'imposta. Sono, quindi, due strumenti di difficile comparazione, anche se è innegabile

³² F. TESAURO, "Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale", cit., p. 5, nota 11.

³³ P. RUSSO, "Manuale di Diritto Tributario", cit., p. 12, che considera la *causa legis* (funzione oggettiva di procacciare un'entrata) come uno degli elementi caratterizzanti l'imposta. Si veda anche ID., "Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", cit., pp. 341 e 342, ove segnala che costituiscono agevolazioni gli assetti disciplinari che, pur se concorrono a delineare un unitario istituto tributario, appaiano dettati in funzione della tutela di interessi e del perseguimento di finalità ulteriori e derogatori rispetto a quelli evidenziati dall'assunzione, all'interno dell'istituto considerato, di un determinato criterio di concorso alle spese pubbliche, ossia di uno specifico presupposto. Tuttavia, l'Autore mette in luce la difficoltà di determinare nel processo interpretativo, in primo luogo, se la riduzione del carico fiscale sia il riflesso del perseguimento di finalità incentivanti o meno, potendo essere conseguenza ad esempio di un'attenuazione della capacità contributiva del contribuente "beneficiario"; in secondo luogo, la difficoltà di determinare se il carattere incentivante sia "intrinseco" al tributo e quindi coerente rispetto al criterio di concorso prescelto, oppure "estrinseco" o derogatorio (compito assai arduo e dai risultati opinabili); in terzo luogo, le difficoltà nella determinazione di chi sia l'effettivo destinatario dell'agevolazione (ad esempio i bonus riconosciuti agli imprenditori per l'assunzione di nuovi lavoratori possono essere interpretati come a favore dei lavoratori stessi; mentre, simmetricamente, gli incentivi alla rottamazione, sebbene si risolvano in una riduzione di tributi cui sono soggetti gli acquirenti di autovetture, risultano più verosimilmente diretti a sostenere l'industria automobilistica).

che si tratti di due modi di riallocazione di risorse da parte dello Stato (in sostanza, di due modi possibili per raggiungere una serie di finalità in campo economico e sociale). Infine, in generale, a questo orientamento si è obiettato che trascurando l'essenzialità del profilo derogatorio rispetto ad una norma tributaria, si ricondurrebbero all'interno dell'istituto delle agevolazioni fiscali fattispecie sostanzialmente estranee rispetto alla materia tributaria, con la conseguente difficoltà di rinvenire nelle diverse ed eterogenee fattispecie elementi caratterizzanti comuni ed utili sul piano della ricostruzione sistematica⁽³⁴⁾.

3. 2. 2. La teoria delle spese fiscali

Tra le teorie che adottano un approccio funzionale, è doveroso accennare alla teoria delle "spese fiscali" ("*The Tax expenditures theory*"⁽³⁵⁾), che tra l'altro ha avuto una grande influenza nella ricerca di La Rosa.

Negli Stati Uniti risale al 1968 il primo documento di fonte governativa contenente un censimento delle agevolazioni fiscali e la stima del loro costo, mentre è del 1974 la legge che obbliga a presentare un elenco delle agevolazioni in allegato al bilancio federale⁽³⁶⁾. La compilazione di questo elenco è stata accompagnata dalla *Tax expenditures theory*, che ha dato luogo ad un ampio dibattito internazionale,

³⁴ Si vedano ST. FIORENTINO, "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", in AA.VV., "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p. 389; M. BASILAVECCHIA, "Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni", cit., pp. 430 e 431 e L. DEL FEDERICO, "Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", in Rivista di Diritto Tributario Internazionale, n. 3, 2006, pp. 23 e 24.

³⁵ Il termine "*tax expenditure*" è attribuito a S. S. Surrey, il quale, in 1968, come "*Assistant Secretary for Tax Policy*" del Dipartimento del Tesoro americano promosse una compilazione dell'elenco dei programmi di spesa pubblica erogati attraverso tributi. Per un approfondimento sulle origini della *Tax expenditures theory* e sulla letteratura al riguardo si veda F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., pp. 67-124. Principalmente: S. S. SURREY, "*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*", Harvard University Press, Cambridge, MA, 1973; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, "*The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*", Boston College Industrial and Commercial Law Review, vol. 17, 1976; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, "*The Tax Concept: Current Developments and Emerging Issues*", Boston College Industrial and Commercial Law Review, vol. 20, 1979; P. R. MCDANIEL, S. S. SURREY, "*Tax Expenditures: How to Identify Them: How to Control Them*", Tax Notes, May 24, 1982; S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, "*Tax Expenditures*", Harvard University Press, Cambridge, MA, 1985; P. R. MCDANIEL, S. S. SURREY, "*International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*", Kluwer, Deventer, 1985.

³⁶ Si tratta di un elenco delle agevolazioni fiscali relative all'imposizione diretta federale riguardo alle imposte sui redditi delle persone fisiche e delle persone giuridiche.

fondamentalmente tra la fine degli anni sessanta e la metà degli anni ottanta, e ha spinto anche altri paesi a stabilire l'obbligo di compilare elenchi ufficiali delle agevolazioni fiscali da allegare al bilancio dello stato⁽³⁷⁾.

Secondo la *Tax expenditures theory*, le agevolazioni fiscali sono spese pubbliche "mascherate", erogate attraverso i tributi, assimilabili alle sovvenzioni che lo Stato concede per i più svariati motivi e devono quindi essere trattate come una qualsiasi voce di spesa e inserite nel bilancio dello stato.

Il concetto di spesa fiscale elaborato da Surrey⁽³⁸⁾ in riferimento all'imposta sul reddito, si basa sulla constatazione che tale imposta è composta di due parti:

- a) le disposizioni strutturali necessarie per realizzare la tassazione del reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche, che ne costituiscono gli aspetti propriamente fiscali;
- b) un sistema di spese fiscali o programmi di ausilio finanziario realizzati attraverso trattamenti tributari preferenziali (per realizzare obiettivi diversi da quelli tributari) piuttosto che attraverso spese pubbliche dirette, che sono "deviazioni dalla struttura normale dell'imposta", generalmente accettata⁽³⁹⁾, e sono volte a favorire una particolare attività o categoria di persone. Possono presentarsi in diverse forme: come esclusioni, esenzioni, detrazioni, crediti d'imposta, aliquote preferenziali e differimenti del pagamento. Questo sistema è intrecciato alla struttura tipica della tassazione dei redditi, ma non ha alcuna relazione con questa e non è necessario al suo funzionamento.

³⁷ All'inizio degli anni '70 solo la Germania e gli Stati Uniti presentavano periodicamente relazioni sulle spese fiscali. A partire dall'esperienza e dall'elaborazione statunitense e dal dibattito che ne è seguito, diversi paesi, tra la fine degli anni '70 e gli inizi degli anni '80, hanno compilato elenchi ufficiali delle agevolazioni: ad esempio Austria, Canada, Spagna, Gran Bretagna, Francia, Australia, Irlanda, Finlandia. Per quanto riguarda l'Italia, per la prima volta, con legge 23 agosto 1988, n. 362, che introduceva nuove norme in tema di bilancio e di contabilità dello Stato, si stabiliva che il Ministro delle finanze dovesse indicare nella Nota preliminare dello stato di previsione dell'entrata, le conseguenze finanziarie, in termini di perdita di gettito, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, di ogni disposizione introdotta nel corso dell'esercizio avente per oggetto agevolazioni fiscali, indicando la natura delle esenzioni, i soggetti e le categorie dei beneficiari e gli obiettivi perseguiti con l'introduzione delle agevolazioni stesse.

In ogni caso, nei diversi paesi, gli elenchi delle agevolazioni hanno differenti impostazioni sia per i criteri di individuazione e la stima dei costi, sia per i tributi presi in considerazione, sia per le modalità di formazione e di approvazione ed il differente grado di integrazione nel processo di bilancio.

³⁸ S. S. SURREY, "*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*", cit., pp. 6 e ss..

³⁹ S. S. SURREY, "*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*", cit., pp. 17 e ss..

Ogni programma che comporta un'erogazione di spesa potrebbe essere realizzato sia attraverso il sistema tributario (dando luogo ai c.d. "incentivi fiscali"), sia attraverso una spesa diretta dello Stato.

La teoria della spesa fiscale considera le disposizioni di favore come composte di due elementi: il versamento fiscale che il contribuente avrebbe dovuto effettuare in assenza della disposizione speciale (*ceteris paribus*) e la spesa, corrispondente a questo versamento, che lo Stato dovrebbe altrimenti erogare come finanziamento diretto a favore della persona beneficiaria, in mancanza della disposizione speciale.

Per quanto riguarda i criteri d'individuazione delle spese fiscali, secondo Surrey bisogna partire da un modello normativo dell'imposizione sui redditi che, a sua volta, dipende dalla definizione di reddito accolta ai fini della tassazione diretta. A tal fine l'Autore nella compilazione del primo bilancio della spesa fiscale degli Stati Uniti⁽⁴⁰⁾ prende in considerazione "gli aspetti principali in cui l'imposta sui redditi in vigore devia dalla definizione di reddito generalmente accettata⁽⁴¹⁾, dai principi di contabilità aziendale e dalla struttura dell'imposta sui redditi comunemente accolta⁽⁴²⁾", basata sulla capacità contributiva ("*ability to pay*").

Non sarebbero, quindi, spese fiscali le norme che sono parte integrante della struttura tipica dell'imposta sui redditi, sulla base della definizione di reddito accolta, che porta ad un dato modello normativo (ad esempio, le norme che detassano un'entrata in ragione del carattere non reddituale di essa, o quelle che ammettono deduzioni

⁴⁰ Bilancio presentato nel 1968 sotto la direzione di Surrey, da parte del DIPARTIMENTO DEL TESORO: SECRETARY OF THE TREASURY, "*Annual Report of the Secretary of the United States Treasury for the Fiscal Year ended June 30*", 1968, Washington, D.C., G.P.O., pp. 327 e 329 ss..

⁴¹ Surrey si fondava sulla definizione di reddito di Haig-Simons (R. M. HAIG, "*The Federal Income Tax*", Columbia University Press, New York, 1921, p. 7; H. C. SIMONS, "*Personal Income Taxation*", University of Chicago, Chicago, 1938, p. 50) basata sui "guadagni" ("*gain*") o sugli "aumenti" ("*accretion*"), generalmente accettata all'epoca, S. S. SURREY, "*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*", cit., pp. 7, 12 e 13. La definizione di reddito di Haig-Simons si trova sintetizzata in H. C. SIMONS, cit., come la somma algebrica 1) delle spese sostenute da un soggetto ai fini di consumo e 2) della variazione del suo patrimonio complessivo tra l'inizio e la fine del periodo cui l'imposta è riferita.

⁴² Il richiamo alla "struttura dell'imposta sui redditi comunemente accolta" serve a temperare il riferimento alla "definizione di reddito generalmente accettata". In questo senso nel bilancio della spesa fiscale potrebbe non tenersi conto di alcune fattispecie reddituali perchè tale tipo di reddito non è preso in considerazione nel sistema d'imposizione diretta vigente negli Stati Uniti, non essendo comunemente ritenuto reddito tassabile nonostante ricada nell'ambito della definizione di reddito data.

giustificate dal fatto che si tratta di spese di produzione, ovvero necessarie per il minimo vitale...)

Surrey e McDaniel (coautore del primo in diverse opere sulle spese fiscali⁽⁴³⁾) sono consapevoli che esistono questioni “di confine” dove non è facile distinguere se si tratti di regole o di deviazioni rispetto alle regole, ma osservano che ciò finisce per evidenziare come la teoria permetta una continua e dinamica analisi delle disposizioni del sistema di tassazione, e non mette in discussione in modo sostanziale la validità della teoria delle spese fiscali e l’utilità di allegare l’elenco di queste ultime al Bilancio.

La teoria della spesa fiscale elaborata da Surrey si basa quindi sul modello normativo dell’imposta di volta in volta considerata⁽⁴⁴⁾ ed è ritenuta dall’Autore valida nei confronti di ogni “imposta a base ampia” che tenda ad un’applicazione generale. Per quanto riguarda le imposte indirizzate a colpire solo particolari fattispecie, come ad esempio un’imposta sugli alcolici che escluda la birra o il vino, sono le scelte del legislatore, più che un modello normativo, a fondare la struttura di base, i contorni e l’immagine dell’imposta voluta, ed è da queste scelte che occorre partire per individuare le deviazioni rispetto al trattamento ordinario e quindi le spese fiscali.

Per quanto riguarda le tecniche per la stima, negli Stati Uniti, dal 1968 al 1983⁽⁴⁵⁾, si è adottato, come metodo di stima dei costi delle spese fiscali, quello della “mancata entrata”, incentrato sulla perdita di gettito rispetto a quello che si sarebbe generato se fosse stata in vigore la norma ordinaria, prendendo in esame singolarmente ciascuna voce (quindi, senza tenere in considerazione l’effetto complessivo combinato del cambiamento, cioè, né i possibili cambiamenti comportamentali dei contribuenti, né le interazioni tra le diverse misure fiscali)⁽⁴⁶⁾. Inoltre, le disposizioni tributarie che contengono spese pubbliche “mascherate” sono state classificate secondo le principali categorie del bilancio, in modo da permettere un confronto tra programmi di spesa pubblica diretta e spese fiscali.

A partire dal 1983, nel calcolo dei costi si è seguito il metodo dell’“equivalente di spesa”, che misura le spese fiscali come spese del bilancio dello Stato che sarebbero richieste per assicurare al contribuente un reddito uguale a quello derivante dal

⁴³ Cfr. nota 35.

⁴⁴ Il bilancio della spesa fiscale negli Stati Uniti, riguarda soltanto l’imposizione federale sui redditi.

⁴⁵ Vedere F. FICHERA, “Le agevolazioni fiscali”, cit., pp. 78 e ss..

⁴⁶ S. S. SURREY, “Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures”, cit., pp. 24 e ss..

trattamento tributario preferenziale, e quindi al netto della tassazione. Dato che i contribuenti nel caso di sovvenzioni sarebbero tenuti a pagare l'imposta diretta sul più elevato reddito che deriva loro dall'erogazione di bilancio, il costo stimato in termini di equivalenza di spesa per molte spese fiscali sarebbe più elevato di quello in termini di mancata entrata. Un esempio può essere utile per cogliere il punto. Si supponga che lo Stato intenda offrire una detrazione d'imposta pari a 100 per ogni figlio. Se si usasse il metodo della mancata entrata, il valore di tale agevolazione sarebbe (per ogni figlio) pari a 100, perché grazie all'agevolazione lo Stato vede venir meno un'entrata pari a 100. Se invece si utilizzasse il metodo dell'equivalente di spesa, il valore dell'agevolazione sarebbe pari a quella cifra che occorre dare al contribuente affinché egli -al netto dell'imposta- abbia un aumento di reddito (netto) pari a 100. Tale cifra è pari a $100/(1-t)$, dove t è l'aliquota media che colpisce il contribuente. In tutti i casi in cui essa è maggior di zero il valore dell'agevolazione è maggiore nel caso in cui si usi il metodo dell'equivalente di spesa⁽⁴⁷⁾.

Rilevano Surrey e McDaniel⁽⁴⁸⁾ che la classificazione di una disposizione tributaria preferenziale come una spesa fiscale è meramente informativa. Si tratta cioè di un modo per segnalare che una determinata disciplina non è parte della struttura normativa dell'imposta e quindi che occorre chiedersi se la presenza di essa sia o meno auspicabile, data la politica di bilancio e la politica tributaria che si vogliono perseguire, ed eventualmente in base ad altri criteri considerati rilevanti.

In generale, gli Autori citati osservano che le spese fiscali hanno effetti negativi sul sistema tributario, sono meno efficienti ed eque dei corrispondenti programmi di spesa e si sottraggono alla politica di bilancio. Infatti, le spese fiscali beneficiano solo coloro che sono contribuenti, o che sono debitori verso il fisco nel periodo d'imposta in considerazione. Inoltre, esse tendono a favorire in modo sproporzionato i contribuenti con redditi elevati – che hanno aliquote marginali più elevate- e quindi possono risultare

⁴⁷ In ogni caso, i metodi esistenti per la stima delle spese fiscali non rendono possibile una conoscenza reale del loro costo e quindi non permettono applicare coerentemente le tecniche delle analisi del costo-beneficio per scoprire se queste attuazioni pubbliche di spesa siano efficienti. Gli studi economici si sono incentrati fondamentalmente nell'analisi dell'efficienza o dell'inefficienza degli effetti delle agevolazioni fiscali sull'attività economica (in termini di localizzazione di attività economiche, come strumento di formazione di capitale, nella creazione di posti di lavoro, ai fini della stabilizzazione della domanda effettiva, ecc.), tralasciando l'analisi della loro efficienza rispetto ai corrispondenti programmi di spesa pubblica.

⁴⁸ S. S. SURREY, P. R. MCDANIEL, "Tax Expenditures", cit., pp. 69, 91 e ss. e 196 e ss..

regressive. Infine, a parere degli Autori, le spese fiscali favoriscono l'elusione, incentivando attività di investimento e pianificazioni fiscali esclusivamente in funzione del beneficio fiscale corrispondente. Per queste ragioni, Surrey e McDaniel sostengono che sarebbe meglio sostituirle, ove necessario, con corrispondenti programmi di spesa diretta, oppure mantenerle, ma soltanto dopo che abbiano superato un appropriato scrutinio di politica tributaria e di bilancio, e dopo che siano state sottoposte ad una comparazione con i programmi di spesa diretta corrispondenti.

Le critiche più convincenti a questa teoria sono quelle che sottolineano le difficoltà nella individuazione delle spese fiscali, non esistendo consenso né sul modello normativo d'imposta sul reddito (nel senso che sono ipotizzabili più modelli), né sulla possibilità stessa di individuare un modello, nonché il problema della difficoltà del calcolo dei costi reali delle spese fiscali, a cui abbiamo già accennato⁽⁴⁹⁾.

Rispetto all'individuazione delle spese fiscali (che secondo Surrey richiede la definizione di un modello normativo dell'imposizione sui redditi il quale, a sua volta, dipende dalla definizione di reddito accolta ai fini della tassazione diretta) appare sempre più chiaro⁽⁵⁰⁾ che gli attuali sistemi d'imposizione diretta si possono definire come ibridi tra sistemi di tassazione basati sulla definizione di "reddito entrata" di Haig-Simons (che come abbiamo detto, raggiungeva un ampio consenso ai tempi di Surrey) e sistemi di tassazione basati sulla definizione di "reddito consumo" (senza contare, come osserva Fichera, le disposizioni che non sono coerenti con nessuno dei due modelli). Inoltre, la definizione di reddito ed i criteri di determinazione della base imponibile delle singole imposte spesso non sono unitari, bensì distinti per categoria di redditi. Più in generale, non di rado, il reddito fiscale non coincide né con il reddito contabile né con il reddito economico⁽⁵¹⁾ dal momento che il concetto di reddito forgiato dal legislatore tributario è destinato a soddisfare le esigenze del prelievo tributario (di semplicità, comodità, snellimento e persino, di artificiale gonfiamento del gettito), portando spesso a divergenze dai corrispondenti concetti del diritto civile o dell'economia.

⁴⁹ Cfr. nota 47.

⁵⁰ Si vedano F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., pp. 93 e ss.; JOINT ECONOMIC COMMITTEE, UNITED STATES CONGRESS, August 1999, "Tax Expenditures: A Review and Analysis".

⁵¹ In argomento G. FALSITTA, "Corso Istituzionale di Diritto Tributario", Cedam, Padova, 2007, pp. 356-362.

In questo contesto è difficile trovare consenso generale sulla definizione di “struttura normale” dell’imposta e pervenire all’accettazione generale di un modello teorico di una data imposta⁵²).

L’approccio di Surrey si basa su un modello di imposta ideale, anziché partire dal diritto tributario positivo, e finisce così per essere influenzato dall’approccio teorico-politico prescelto dall’autore. Riteniamo, come sottolineato anche da Fichera⁵³), che, di norma, le imposte adottate in concreto siano difficilmente riconducibili a modelli ideali e che pertanto solo il diritto positivo vigente ci possa portare all’individuazione del regime generale di un’imposta. Partendo da questo regime generale ricavato dal diritto positivo, bisognerebbe, per quanto possibile, trovare una serie di regole che riducano ad una questione puramente “tecnica” (nel senso di non arbitraria od opinabile) l’individuazione delle agevolazioni fiscali.

E’ chiaro che con l’approccio di diritto positivo auspicato non si potranno fare individuazioni aprioristiche delle agevolazioni. Piuttosto, le verifiche dovranno essere condotte ordinamento per ordinamento, e le conclusioni potranno essere diverse nei differenti contesti, con possibilità, inoltre, di mutamenti nel tempo dovuti alle diverse scelte dei legislatori e ai diversi valori che prevalgono a seconda dei momenti storici.

4. Una nozione pratica di agevolazione fiscale

Come vedremo nella trattazione degli “Aiuti di Stato”, è importante trovare criteri validi per l’individuazione delle agevolazioni fiscali, agli effetti dell’applicazione dell’articolo 107 TFUE (ex art. 87 TCE), relativo agli aiuti di Stato che, in linea di principio, vieta

⁵² Per un approfondimento critico sulla teoria delle spese fiscali si vedano: B. I. BITTKER, “*Accounting for Federal «Tax Subsidies» in the National Budget*”, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969; S. S. SURREY, W. F. HELLMUTH, “*The Tax expenditure budget- response to professor Bittker*”, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969; B. I. BITTKER, “*The Tax Expenditure Budget- A Replay to Professors Surrey and Hellmuth*”, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969; W. D. ANDREWS, “*Personal Deductions in an Ideal Income Tax*”, in *Harvard Law Review*, vol. 86, 1972, pp. 309 e ss.; W. D. ANDREWS, D. F. BRADFORD, “*Savings Incentives in a Hybrid Income Tax*”, in H.J. Aaron, H. Galper, J.A. Pechman (a cura di), “*Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*”, Brookings Institution, Washington, 1998; D. F. BRADFORD e THE U.S. TREASURY TAX POLICY STAFF, “*Blueprints for Basic Tax Reform*”, 2nd edition, Tax Analysts, Arlington, VA, 1984; N. B. TURE, “*Tax Expenditures: A Critical Appraisal*”, Institute for Research on the Economics of Taxation, Washington, DC, 1990; JOINT ECONOMIC COMMITTEE, UNITED STATES CONGRESS, August 1999, “*Tax Expenditures: a Review and Analysis*”, cit..

⁵³ Si veda F. FICHERA, “*Le agevolazioni fiscali*”, cit., p. 106 e ss..

misure che, concesse dagli Stati o mediante risorse statali a favore di talune imprese o produzioni, incidano sugli scambi intracomunitari, falsando o minacciando di falsare il gioco della concorrenza.

Come osservato da autorevole dottrina, le definizioni e classificazioni non sono vere o false, ma sono soltanto utili o inutili, opportune o inopportune, in relazioni agli scopi per cui vengono elaborate⁽⁵⁴⁾.

In questo senso, cercheremo di individuare una definizione della nozione di agevolazione fiscale (ai fini della chiarezza delle idee e per permettere di identificare le misure di fiscalità di vantaggio adottate dallo Stato e dalle regioni) che sia anche funzionale alla valutazione della compatibilità di tali misure di vantaggio con la normativa comunitaria relativa agli “aiuti di Stato”.

Dunque, dal punto di vista del diritto interno, potremmo definire le agevolazioni fiscali, come quelle misure che derogano al trattamento fiscale ordinario, comune o “normale”, in quanto non discendono dai “principi basilari del sistema tributario”⁽⁵⁵⁾ oppure non realizzano principi inerenti al sistema tributario stesso⁽⁵⁶⁾, riservando a determinati soggetti un trattamento più favorevole. Tali misure hanno come criterio di legittimità la realizzazione di finalità promozionali costituzionalmente tutelate.

Nel Capitolo II, relativo ai limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario, ci soffermeremo sugli elementi definatori propri del concetto di aiuto di Stato.

II. PRINCIPI COSTITUZIONALI E AGEVOLAZIONI FISCALI

⁵⁴ R. GUASTINO, “*Lezioni di teoria analitica del diritto*”, Torino, 1982, p. 12, citando la classificazione dei tipi di disaccordo tra giuristi elaborata da Genaro Rubén Carrió. In questo senso anche S. LA ROSA, “*Le Agevolazioni tributarie*”, cit., p. 408, che segnala che “la validità delle tesi sulla definizione della nozione di agevolazione tributaria si misura, più che in termini di giusto o sbagliato, in termini di coerenza interna dei ragionamenti, ed in relazione alla maggiore o minore idoneità a facilitare la comprensione e la soluzione delle problematiche giuridiche che a quei profili comuni sono altrettanto tipicamente connessi”.

⁵⁵ Espressione questa utilizzata, come vedremo, dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia nella teoria sulla “giustificazione degli aiuti di Stato in base alla natura o alla struttura generale del sistema fiscale”.

⁵⁶ Vanno quindi escluse dall’area delle agevolazioni fiscali in senso proprio le misure che vanno a specificare i contenuti, gli aspetti e i limiti della capacità contributiva di volta in volta ritenuta meritevole di tassazione.

Ammessa la legittimità delle agevolazioni fiscali come espressione della realizzazione di principi costituzionali e l'inclusione di esse nel diritto tributario nel quadro di una concezione costituzionale di finanza funzionale⁵⁷), si presenta come necessario un esame dei principi costituzionali che determinano i limiti ed i contenuti dell'uso dello strumento tributario a fini extrafiscali, attraverso la concessione di agevolazioni fiscali. Innanzitutto, bisogna premettere che le peculiari modalità del controllo di costituzionalità delle leggi nell'ordinamento giuridico italiano fanno sì che, normalmente, il giudice costituzionale sia investito del problema relativo al controllo della validità della delimitazione dell'ambito di operatività delle agevolazioni fiscali, in vista della possibile estensione a situazioni diverse da quelle espressamente previste. Sono, invece, rari i casi in cui si richiede l'effettiva verifica di costituzionalità delle agevolazioni fiscali, al fine della loro eliminazione (⁵⁸).

⁵⁷ Si veda F. FICHERA, *“Le agevolazioni fiscali”*, cit., p. 131, nota 7, per il quale l'uso delle agevolazioni fiscali è giustificato da norme costituzionali di favore o da obiettivi da realizzare da parte del legislatore nello stato contemporaneo, in quanto stato interventista in materia economica e sociale in funzione promozionale.

In argomento anche F. TESAURO, *“Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale”*, cit, p. 67: “...il tributo è mezzo di attuazione del principio di solidarietà ed è strumento per l'adempimento dei fini sociali, che la Costituzione assegna alla Repubblica. ...la politica tributaria... si realizza sia con le norme di imposizione tributaria,... sia con le norme di favore (agevolazioni fiscali). ...I tributi non solo possono, ma devono avere funzioni extrafiscali...”.

⁵⁸ Ovviamente, l'agevolazione fiscale in quanto tale non è messa in discussione da parte dei destinatari. D'altra parte non trova tutela nemmeno l'interesse all'eliminazione della stessa che potrebbero vantare coloro che dall'agevolazione non traggono vantaggio, non essendo costoro titolari di posizioni soggettive che si possano far valere in giudizio. Naturalmente, lasciamo, per il momento, da parte il tema della necessaria compatibilità delle agevolazioni fiscali con la normativa comunitaria relativa agli aiuti di Stato, ove i concorrenti del beneficiario (e le organizzazioni di categoria) che hanno subito un pregiudizio di carattere sostanziale (ad esempio, un mancato guadagno), oppure i soggetti che abbiano un sufficiente interesse giuridico (come, ad esempio, quello ad ottenere la restituzione di un tributo cui si è stati assoggettati e con il quale si è finanziato l'aiuto non notificato alla Commissione, insieme al risarcimento dei danni subiti) possono presentare reclami in materia di presunti aiuti di Stato non notificati (e perciò illegali).

Il sindacato incidentale di costituzionalità riguarda, solitamente, le norme che circoscrivono qualitativamente o quantitativamente l'ambito di applicabilità delle agevolazioni, le norme che ne subordinano la fruizione e la conservazione a determinati adempimenti, oppure le norme che le sopprimono o modificano delimitando le agevolazioni esistenti.

Chiaramente la Corte Costituzionale decide sulle norme denunciate a prescindere dagli interessi delle parti; potrebbe dunque, in linea teorica, investire del suo sindacato l'agevolazione stessa, anche se nei delicati rapporti tra Corte e potere legislativo in materia di agevolazioni è ammessa, come vedremo, una grande discrezionalità del legislatore.

In secondo luogo, le agevolazioni fiscali non sono messe in discussione da parte dell'amministrazione finanziaria (come vedremo nel Capitolo II, salvo la violazione di una norma comunitaria dotata di effetto diretto), che è tenuta ad

Ciò nonostante, la dottrina si è occupata ampiamente dello studio della legittimità costituzionale delle agevolazioni in quanto tali, in relazione, fondamentalmente, ai principi di legalità, di capacità contributiva e di eguaglianza. Di seguito, noi esporremo gli orientamenti giurisprudenziali e quelli dottrinali più rappresentativi in materia.

Notiamo anzitutto che in numerose sentenze la Corte costituzionale stabilisce che il legislatore tributario deve attenersi, nel raggiungimento dei suoi obiettivi di politica fiscale, al rispetto del principio della riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, del principio di eguaglianza formale e sostanziale di cui al 1° e 2° comma dell'articolo 3 della Costituzione, del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53, 1° comma della Costituzione, del criterio di progressività di cui all'articolo 53, 2° comma e di altri principi e norme costituzionali di ordine finalistico (tutela del lavoro, del risparmio, della famiglia, dell'accesso alla casa di abitazione, dell'azionariato popolare, della cooperazione e dell'artigianato, del patrimonio storico e artistico).

1. Agevolazioni fiscali e riserva relativa di legge

Dalla lettura combinata degli articoli 23, 117 e 119 della Costituzione e da recenti sentenze della Corte Costituzionale, si rileva che la riserva di legge può essere

applicare le norme tributarie. Soltanto il giudice *a quo*, nella misura in cui la norma da applicare sia ritenuta viziata, può sollevare d'ufficio questioni di legittimità costituzionale che investano in quanto tale l'agevolazione, per chiederne la cancellazione.

Va rilevato che denuncia da parte del giudice *a quo* e sindacato della Corte Costituzionale trovano dei limiti negli interessi che devono essere tutelati nel giudizio e, in particolare, nelle questioni rilevanti per la decisione della controversia che pende dinanzi al giudice *a quo*.

Ricordiamo il caso in cui la Corte Costituzionale, con sentenza del 13 maggio 1993, n. 233 (reperibile all'URL: www.giurcost.org), nel giudizio di legittimità promosso dalla Commissione Tributaria di primo grado di Gorizia su ricorso proposto dalla Cassa di Risparmio di Gorizia c. l'Intendenza di Finanza di Gorizia, ha dichiarato costituzionalmente illegittima per irragionevolezza un'agevolazione prevista ai fini IRPEG che finiva per comportare un maggior prelievo ILOR (contraria agli art. 3 e 53 Cost. in quanto "determina irrazionalmente l'effetto contrario di quello risultante dall'espresso intento del legislatore"). Si vedano le note alla sentenza di cui sopra di A. MELONCELLI, "L'illegittimità dell'agevolazione che si risolve in un maggior aggravio fiscale", in *Rivista di Diritto Tributario*, 1994, II, p. 343 e ss. e E. DE MITA, "L'agevolazione con effetti perversi andava corretta, non cancellata", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1993, II, pp. 873 e ss..

Infine, esiste il giudizio di costituzionalità in via principale, che, a causa dei limiti entro cui esso è ammesso, si sostanzia in un giudizio sulle reciproche delimitazioni di competenza tra Stato e Regioni (come vedremo, è questo un ambito in cui spesso sorge il problema della legittimità delle agevolazioni regionali).

Si veda F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., pp. 125-138; S. LA ROSA, "Le Agevolazioni tributarie", cit., p. 417.

soddisfatta in materia tributaria dalla potestà legislativa spettante allo Stato e alle Regioni, nel rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario (e dagli obblighi internazionali)⁽⁵⁹⁾.

L'art. 23 della Costituzione pone infatti il principio di riserva di legge relativa in materia tributaria, stabilendo che "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Con il termine "legge" esso si riferisce sia alla legge costituzionale, sia alla legge statale ordinaria, sia agli atti normativi aventi efficacia formale di legge (decreto-legge⁽⁶⁰⁾ e decreto legislativo), sia alla legge regionale⁽⁶¹⁾ (o provinciale, per le Province autonome di Trento e Bolzano). Nel sistema costituzionale, accanto alla riserva di legge statale, appare la riserva di legge regionale per i tributi regionali e i tributi locali, emergente dal combinato disposto degli articoli 23, 117, comma 4, in virtù del quale -come avremo modo di approfondire- le Regioni acquisiscono una competenza residuale esclusiva con riguardo ai tributi regionali e locali, e dall'art. 119 della Costituzione, che stabilisce che gli enti substatali "hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa" e "risorse autonome", "stabiliscono ed applicano tributi e entrate propri", "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", i cui "*principi fondamentali*", in virtù dell'art. 117, comma 3, devono essere stabiliti con legge dello Stato.

⁵⁹ Si vedano, ad esempio, le Sentenze della Corte Costituzionale n. 435 del 2001, n. 296 del 2003 e n. 37 del 2004 (reperibili all'URL: <http://www.giurcost.org>).

⁶⁰ Secondo l'articolo 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212: "Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti. Si tratta di una legge ordinaria e, pertanto, le sue norme non invalidano le leggi che non le rispettano, ma lo Statuto contiene importanti linee-guida per l'interprete.

Altri limiti si trovano negli articoli 81 e 75, comma 2 della Costituzione, in virtù dei quali le norme tributarie non possono essere approvate con la legge di bilancio e non possono essere abrogate con referendum popolare.

⁶¹ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 64 del 1965, (reperibile all'URL: <http://www.giurcost.org>): "ove la disposizione per cui nessuna prestazione può essere imposta se non in base alla legge dovesse intendersi nel senso che solo la legge dello Stato possa imporre tributi, si escluderebbe con ciò stesso la potestà normativa tributaria della Regione; ma ciò contrasterebbe con quelle altre norme costituzionali che attribuiscono tale potestà". In argomento anche S. CIPOLLINA, "La riserva di legge in materia fiscale", in "Diritto tributario e Corte costituzionale", a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007, pp. 178-182, che segnala, facendo riferimento altresì alle sentenze n. 148/1979, n. 180/1996, n. 435/2001, come sia pacifico nella giurisprudenza costituzionale che la riserva di legge si estenda anche agli atti normativi primari delle Regioni.

Per quanto riguarda i problemi della riserva di legge nell'ordinamento interno, ancorché essa letteralmente non sia direttamente riferita alle agevolazioni fiscali, ma soltanto alle "prestazioni patrimoniali imposte", domina in dottrina la tendenza a considerare il principio di legalità operante con riferimento all'intera materia tributaria, vale a dire, sia riguardo alle disposizioni concretamente impositive, sia in relazione alla concessione di benefici fiscali. A tale proposito, si fa riferimento ora al carattere derogatorio delle norme di favore, ed alla necessità che esse abbiano, pertanto, un grado di efficacia normativa almeno pari a quello delle norme derogate⁽⁶²⁾, ora alla considerazione delle agevolazioni fiscali come un aspetto dell'imposizione⁽⁶³⁾, ora all'attribuzione al principio di legalità di una funzione istituzionale legata al principio democratico (come garanzia del controllo democratico delle politiche fiscali) oppure di una funzione immediata di protezione di interessi generali e pubblici (funzioni che vanno più in là di quella consistente nella mera garanzia della libertà patrimoniale dei cittadini⁽⁶⁴⁾).

Da parte sua, La Rosa osserva come, ancorché rara, sia tutt'altro che eccezionale (e per nulla contestata) l'adozione di misure agevolative aventi natura di spesa fiscale tramite disposizioni subprimarie⁽⁶⁵⁾, o derivanti dall'esercizio di poteri sostanzialmente

⁶² Afferma F. FICHERA, *"Le agevolazioni fiscali"*, cit., p. 139 e nota 15, che su questo non vi sono dubbi in dottrina e giurisprudenza, citando una lunga serie di autori e opere della dottrina italiana, spagnola e tedesca, che concordano.

⁶³ Si veda S. LA ROSA, *"Le agevolazioni tributarie"*, cit., p. 430 e M. BASILAVECCHIA, *"Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni"*, cit., p. 437, e gli autori di riferimento ivi citati (A. Fedele, Ingrosso, F. Fichera, S. La Rosa, F. Moschetti).

⁶⁴ Da parte sua, F. MOSCHETTI, *"Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi"*, cit., p. 73, considerando che anche per le agevolazioni valgono le esigenze di carattere sostanziale poste alla base dell'art. 23 Cost., afferma, giustamente, che sussiste anche per le agevolazioni "l'esigenza di tutelare la libertà e la proprietà dei contribuenti, poiché l'agevolazione per gli uni comporta, a parità di fabbisogno finanziario, maggiore imposizione per gli altri". Non appare, quindi, necessario fare appello ad altre funzioni del principio di legalità al fine di giustificare la sua applicazione alle agevolazioni fiscali.

⁶⁵ Cfr. S. LA ROSA, *"Le agevolazioni tributarie"*, cit., p. 431, ove mette in evidenza il caso delle sospensioni e dilazioni degli adempimenti anche tributari che possono essere concesse con ordinanza del Ministro per la protezione civile (in base alla l. 10 maggio 1983, n. 180) in favore delle popolazioni colpite da calamità naturali e il caso del credito d'imposta in favore delle imprese che gestiscono impianti di distribuzione di carburanti (di cui all'art. 8 del d.l. 26 maggio 1992, n. 298) che è stato poi concretamente quantificato e regolamentato con i successivi dd. minn. del 4 e 13 giugno 1992.

Sulla stessa linea M. BASILAVECCHIA, *"Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni"*, cit., p. 438, accennando al rischio di vanificare il principio che vuole la tassazione in base alla legge, fa notare quanto disposto dall'art. 3 e dall'art. 4 delle L. 22 giugno 2000, n. 193, che, "in materia di sgravi fiscali -non meglio identificati e definiti- da concedere alle

discrezionali, e anche come non sia prevista la riserva di legge per i crediti e buoni d'imposta aventi finalità agevolativa⁽⁶⁶⁾, nonostante la loro afferenza formale alla materia tributaria. Conclude l'Autore che "in realtà, la fonte legislativa è probabilmente da considerare carattere soltanto normale, e non anche costituzionalmente necessario, sia delle agevolazioni tributarie che dei crediti d'imposta che presentino le caratteristiche della spesa fiscale".

Su questo punto riteniamo che il La Rosa sollevi un problema di precisazione del significato del carattere "relativo" della riserva di legge. Infatti, è pacifico nella dottrina e nella giurisprudenza della Corte costituzionale che l'articolo 23 Cost. impone una riserva relativa, nel senso di richiedere che per legge siano stabilite le basi della disciplina della materia, lasciando al potere esecutivo la facoltà di completarla mediante regolamento⁽⁶⁷⁾. In questo senso, si pone il problema di individuare il *minimum* di normativa riservato alla legge. La dottrina e la giurisprudenza ritengono che la legge debba contenere la disciplina degli elementi essenziali per l'individuazione della prestazione patrimoniale imposta⁽⁶⁸⁾, cioè gli elementi necessari ad identificare il così detto *an debeat*, ossia il presupposto del tributo e i soggetti obbligati.

imprese che assumono lavoratori detenuti, riserva al decreto ministeriale la previsione di modalità ed entità di tali agevolazioni".

⁶⁶ In effetti, un credito si potrebbe attuare come semplice erogazione e, quindi, non entrerebbe in gioco l'art. 23 ma solo il generale principio di legalità.

⁶⁷ Segnala G. FALSITTA, "Corso Istituzionale di Diritto Tributario", cit., pp. 62 e ss., che il carattere relativo viene dedotto dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale, dal punto di vista semantico, dalla espressione usata dal legislatore costituente "in base alla legge" e sul piano sistematico, dalla considerazione che l'articolo 23 Cost. va coordinato con l'articolo 5 della stessa (e noi aggiungiamo anche con l'articolo 119), che riconosce e promuove le autonomie locali, che possono essere garantite solo con una riserva di legge relativa.

Si vedano la sentenza della Corte costituzionale n. 34 del 5 febbraio 1986 dove si precisa che il carattere relativo della riserva "consente che il precetto espresso dalla norma primaria possa essere integrato da atti amministrativi che lo rendano meglio aderente alla multiforme realtà socioeconomica" e le sentenze (tutte reperibili all'URL <http://www.giurcost.org> sito del periodico on line "Consulta OnLine") della stessa Corte 157/1996, 180/1996, 111/1997, 215/1998, 105/2003, richiamate, nello stesso senso, anche da S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale*, cit., p. 173.

⁶⁸ Si veda (reperibile in <http://www.giurcost.org>), la sentenza della Corte costituzionale, 28 dicembre 2001, n. 435, ove la Corte ritiene che "la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione è soddisfatta purché la legge (anche regionale...) stabilisca gli elementi fondamentali dell'imposizione, anche se demanda a fonti secondarie o al potere dell'amministrazione la specificazione e l'integrazione di tale disciplina" indicando come elementi fondamentali la determinazione dei presupposti dell'imposizione e dei soggetti passivi e segnalando come sufficiente per quanto

Al contrario, la disciplina relativa alla determinazione del così detto *quantum debeatur* può essere contenuta in atti diversi dalla legge⁽⁶⁹⁾, purché quest'ultima fissi idonei criteri direttivi, limiti e controlli⁽⁷⁰⁾. Occorre precisare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte costituzionale, per quanto riguarda il *quantum debeatur*, l'articolo 23 della Costituzione deve ritenersi rispettato “anche in assenza di un'espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a circoscrivere l'ambito di discrezionalità della pubblica amministrazione, purché gli stessi siano desumibili dalla destinazione della prestazione, ovvero dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinarne la misura (...), secondo un modulo procedimentale idoneo ad evitare possibili arbitri⁽⁷¹⁾”.

La dottrina e la giurisprudenza costituzionale hanno individuato, come strumenti idonei a delimitare la discrezionalità delle fonti subordinate; la fissazione di un limite massimo dell'aliquota, il criterio del fabbisogno finanziario dell'ente al fine di gestire un certo servizio, l'intervento di un organo tecnico, la partecipazione all'organo di decisione dei soggetti gravati dalla prestazione⁽⁷²⁾.

riguarda la determinazione del quantum dell'imposizione, che “idonei criteri e limiti, di natura oggettiva o tecnica, ..., si desumano dall'insieme della disciplina considerata...”.

⁶⁹ L'integrazione della disciplina legislativa, di solito, avviene mediante i regolamenti autorizzati o delegati. Tuttavia, la dottrina concorda nell'ammettere che non è essenziale la natura normativa dell'atto, potendo essere integrata una disciplina legislativa incompleta anche da atti amministrativi generali e addirittura da provvedimenti amministrativi individuali nei limiti in cui ciò non implichi la violazione di altri precetti costituzionali. In questo senso G. FALSITTA, “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, cit., pp. 63 e 64.

⁷⁰ Si veda (reperibile all'URL <http://www.giurcost.org>) la sentenza della Corte costituzionale, 28 dicembre 2001, n. 435, cit., ove la Corte conclude che “ai fini del rispetto della riserva di legge, dalla disciplina legislativa devono anzitutto potersi desumere criteri oggettivi atti a guidare e circoscrivere adeguatamente le scelte relative all'entità della prestazione imposta”.

⁷¹ Si vedano (reperibili all'URL: <http://www.giurcost.org>) le Sentenze della Corte Costituzionale n. 507 del 1988, n. 182 del 1994 e n. 180 del 1996.

⁷² Si veda G. FALSITTA, “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, cit., p. 63.

Si vedano (reperibili all'URL <http://www.giurcost.org>) le sentenze della Corte costituzionale, 18 giugno 1963, n. 93 e 23 giugno 1964, n. 58 sulla sufficienza della indicazione del limite massimo della prestazione; 26 gennaio 1957, n. 4 e 6 luglio 1960, n. 51 sulla sufficienza del riferimento al fabbisogno finanziario per il raggiungimento dei fini istituzionali dell'Ente, ovvero del riferimento alla corrispondenza tra tributo e spesa del servizio; 9 aprile 1969, n. 72 sulla sufficienza dell'intervento del Comitato interministeriale per la programmazione economica (il cui potere e “collegato ad elementi di natura tecnica che ne circoscrivono l'ambito”); 5 febbraio 1986, n. 34, 5 maggio 1988, n. 507 e 31 maggio 1996, n. 180 sulla sufficienza della determinazione per legge di un “modulo procedimentale che, ...concorre ad escludere l'eventualità di arbitri da parte dell'Amministrazione”.

Possiamo pertanto concludere, per quanto riguarda le agevolazioni fiscali, che quando queste implicano una deroga agli elementi essenziali del tributo (presupposto del tributo e soggetti obbligati) devono essere stabilite per legge, ma quando si riferiscono soltanto al *quantum debeat*, possono essere previste, delimitate e modificate con atti diversi dalla legge⁽⁷³⁾ purché ciò sia previsto da quest'ultima e siano rispettati i criteri direttivi, i limiti e i controlli fissati da essa ovvero desumibili dalla stessa, nel senso indicato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale⁽⁷⁴⁾.

2. Agevolazioni fiscali, principio di capacità contributiva e principio di eguaglianza

2. 1. Agevolazioni fiscali e principio di capacità contributiva

L'articolo 53, 1° comma della Costituzione, inserito nella disciplina dei “rapporti politici”, dispone che “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”.

In merito all'interpretazione del significato del termine “capacità contributiva” di cui all'art. 53 ci sono, in linea di massima, due diversi orientamenti, vale a dire, uno soggettivo o c.d. “garantista” e un altro oggettivo.

Secondo il primo orientamento la “capacità contributiva” sarebbe l'effettiva idoneità soggettiva del contribuente a fare fronte al dovere tributario (forza economica soggettiva). In dottrina un esponente di questo approccio garantista, condiviso, probabilmente, dalla maggioranza dei tributaristi⁽⁷⁵⁾, è il Moschetti, per il quale “il concetto di «capacità contributiva» è stato certo voluto come criterio di giustizia che guarda non a quanto il soggetto ha ricevuto, ma a quanto può dare”, e l'imposta è espressione di un doveroso coinvolgimento solidale all'interesse comune. “Ma proprio in quanto procede dalla collaborazione solidale delle persone, ogni persona deve essere *in primis* rispettata nella sua realtà specifica e quindi coinvolta nel dovere solo se e nei limiti in cui ciò corrisponda alla sua specifica «capacità contributiva», intesa come

⁷³ Regolamenti delegati, atti amministrativi generali e provvedimenti amministrativi individuali. Si veda la nota 69.

⁷⁴ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale, 28 dicembre 2001, n. 435, cit..

⁷⁵ Si veda, A. FEDELE, “*La funzione fiscale e la capacità contributiva*”, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 11, laddove segnala che, “in una prospettiva specificamente garantista, la maggioranza della dottrina ritiene che la potenzialità economica in cui si risolve la capacità contributiva del singolo consociato debba consistere nella titolarità di situazioni giuridiche soggettive di contenuto tale da consentire con sicurezza l'estinzione delle obbligazioni pecuniarie tramite le quali viene attuato”. Il Fedele però, evidenzia i profili problematici intrinseci a questa concezione della “potenzialità economica”.

voluto, perseguito, limite alla discrezionalità del legislatore, promanante dal principio di tutela della dignità della persona”⁽⁷⁶⁾.

In questo senso, per il Moschetti la capacità contributiva è l’attitudine della forza economica a concorrere alla spesa pubblica, rivelata dal nesso tra capacità economica e dovere solidaristico di cui all’art. 2 della Costituzione o altre scelte di valore della stessa. Parla quindi l’autore di capacità economica qualificata in senso solidaristico.

Da questa prospettiva, quindi, si ravvisa nell’art. 53 soprattutto una garanzia per i contribuenti, nel rispetto della concezione costituzionale dei doveri per cui nessun fine si può raggiungere senza rispetto dei diritti del singolo. In questa concezione si dà valore alla persona, le cui possibilità devono essere presupposto per raggiungere l’interesse collettivo⁽⁷⁷⁾.

Dunque, come ben sintetizzato da autorevole dottrina, i sostenitori di questa tesi danno per scontata la coesistenzialità dell’elemento solidaristico alla nozione di capacità contributiva e riportano questo principio sia a quei valori fondamentali di solidarietà enunciati e tutelati dall’art. 2 Cost., sia al presupposto prettamente economico di un effettivo arricchimento del contribuente inciso⁽⁷⁸⁾.

Nella dottrina tuttavia, si trova anche l’orientamento opposto, che addirittura nega all’art. 53 la funzione di norma di garanzia per i contribuenti⁽⁷⁹⁾. Come posizione estrema, possiamo citare quella di F. Gallo⁽⁸⁰⁾ che intende il principio di capacità contributiva come “criterio di riparto equo, razionale e ragionevole, del carico

⁷⁶ F. MOSCHETTI, “Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità”, in “Diritto tributario e Corte costituzionale”, cit., p. 43. Si vedano anche dello stesso Autore, “La capacità contributiva”, a cura di Moschetti, Padova, 1993 e “Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi”, cit., p. 74 e ss..

⁷⁷ In questa linea di pensiero anche R. SCHIAVOLIN, “L’extrafiscalità nell’ordinamento tributario italiano”, in corso di pubblicazione, p. 50 del dattiloscritto, per il quale, “l’essenza del principio di capacità contributiva consisterebbe nell’assicurare non una generica «ragionevolezza» della tassazione, bensì il collegamento di essa a fatti tali da permettere di sopportarne il peso”.

⁷⁸ Si veda F. GALLO, “Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari”, Napoli, Editoriale Scientifica, 2006, pp. 35 e 36.

⁷⁹ Come è stato segnalato, coerentemente a non poche sentenze della Corte Costituzionale italiana; si veda F. GALLO, “Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari”, cit., p. 36 e le sentenze citate in nota 38.

⁸⁰ Consocio di accogliere una definizione di capacità contributiva “per certi versi divergente da quella comunemente accettata dalla dottrina dominante”: F. GALLO, “Ratio e struttura dell’IRAP”, Rassegna Tributaria, 1998, p. 635.

pubblico”⁽⁸¹⁾), riconducibile al principio di eguaglianza come parità di trattamento, potendo il legislatore riferirsi a qualunque circostanza, evento o situazione che abbia rilevanza economica, cioè sia collegata a fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica⁽⁸²⁾. Segnala l’insigne Autore che “è sufficiente per la tassazione, sotto il profilo della capacità contributiva, il semplice fatto che l’attività abbia rilevanza economica, sia collegata, cioè a fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica”⁽⁸³⁾, vale a dire, che esprimano una “situazione e una differenza sociale economicamente rilevanti”⁽⁸⁴⁾.

La Corte Costituzionale pur affermando la necessaria sussistenza della “capacità contributiva” dei soggetti⁽⁸⁵⁾, ai fini della tassazione, sembra aver gradualmente

⁸¹ ID., p. 638; ID., “*I principi di diritto tributario: problemi attuali*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2008, p. 921; ID., “*L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*”, a cura di L. Antonini, Jovene, 2010, pp. 6 e 36 e ss.; ID., “*Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*”, cit., pp. 36 e ss. In questa nozione, la capacità contributiva si sgancia dalla solidarietà, che rilevarebbe solo come obiettivo perseguibile e non come dato coesistente al concetto di capacità contributiva. Si tratta dunque di una “capacità contributiva astratta dal bagaglio di concetti sulla personalità, sull’effettivo arricchimento del contribuente”.

⁸² Si vedano F. GALLO, “*La tassazione dei redditi d’impresa, i difetti e le proposte di modifica*”, in *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 132; ID., “*Ratio e struttura dell’IRAP*”, cit., pp. 631, 632, 634 e ss.; ID., “*L’imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*”, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2002, pp. 3 e ss. dell’estratto della rivista on-line: ove, tra l’altro, l’Autore conclude che “per chiamare un soggetto a concorrere alle pubbliche spese «in ragione» della sua capacità contributiva è sufficiente che tale soggetto ponga in essere fatti o eventi economicamente apprezzabili che valga la pena di assoggettare a tassazione per la loro particolare rilevanza sociale e per il vantaggio (anche non patrimoniale) che egli ne può trarre in termini di mera potenzialità economica, dove: a) la garanzia che il legislatore non ecceda sta nel fatto che egli deve enucleare tali circostanze ed eventi dalla realtà circostante rispettando i principi di coerenza, razionalità e proporzionalità; b) le parole «in ragione della sua capacità contributiva» non significano, di conseguenza, che si debba instaurare una relazione di tipo economico-numericum tra il tributo che si deve pagare e il presupposto cui il prelievo è correlato, ma solo che tale presupposto deve essere scelto «in ragione» della specifica rilevanza sociale che esso ha nella valutazione coerente e ragionevole del legislatore ordinario; c) la capacità contributiva, in definitiva, può anche essere qualificata come “capacità economica”, a condizione però che l’economicità implichi solo la misurabilità e la valutabilità del presupposto (cioè l’idoneità dello stesso ad essere valutato in denaro) e non l’identificazione dell’indice di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo del tributo”.

⁸³ F. GALLO, “*La tassazione dei redditi d’impresa...*”, cit., p. 132.

⁸⁴ F. GALLO, “*Ratio e struttura dell’IRAP*”, cit., p. 637.

⁸⁵ Si veda (reperibile all’URL: www.giurcost.org) la sentenza della Corte Costituzionale, 10 luglio 1968, n. 97. In questa sentenza, la Corte aggiunge che “il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può non esentare dall’imposizione quei soggetti che percepiscono redditi tanto modesti da essere appena

stemperato il concetto della capacità contributiva come idoneità soggettiva⁽⁸⁶⁾, affermando che si tratta sì di idoneità soggettiva, ma “deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata” e che sta al legislatore valutarla discrezionalmente con il solo limite dell’arbitrarietà, fino ad affermare, già nel 1982⁽⁸⁷⁾, che “Il principio sancito nel primo comma dell’art. 53 della Costituzione, in base al quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, ha carattere oggettivo perché si riferisce a indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi del contribuente”. Infatti, di seguito, la Corte si è attenuta ad una nozione oggettiva, assumendo che l’idoneità del soggetto all’obbligazione d’imposta va ravvisata in “qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore”⁽⁸⁸⁾.

sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l’imporre un obbligo di imposta anche là dove una capacità contributiva è inesistente”.

⁸⁶ Si vedano, reperibili all’URL: www.giurcost.org, le sentenze della Corte Costituzionale: i) 10 luglio 1975, n. 201, ove si afferma che “per capacità contributiva, nel senso espresso dalla norma costituzionale, deve intendersi l’idoneità soggettiva all’obbligazione d’imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata, senza che spetti al giudice della legittimità delle leggi alcun controllo, se non, ovviamente, sotto il profilo della assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme; ii) 28 luglio 1976, n. 200, in cui la Corte ribadisce che “il principio suddetto, nei termini in cui è accolto dall’art. 53 Cost., risponde alla esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l’idoneità soggettiva all’obbligazione d’imposta”; iii) 20 aprile 1977, n. 62, nella parte in cui si segnala che “Tale principio, come ha costantemente affermato la giurisprudenza di questa Corte, riflette il necessario collegamento proporzionale di qualsiasi forma di imposizione, purché di natura tributaria, con la idoneità del soggetto passivo all’obbligazione tributaria (sent. nn. 45 del 1964; 16 del 1965; 89 del 1966; 97 del 1968; 91 del 1972) desumibile dalla concreta esistenza del presupposto economico relativo”.

⁸⁷ Si veda (reperibile all’URL: www.giurcost.org) la sentenza della Corte Costituzionale, 27 luglio 1982, n. 143.

⁸⁸ Si veda (reperibile all’URL: www.giurcost.org) la sentenza della Corte Costituzionale, 7 luglio 1986, n. 178, nella quale la Corte segnala che “questa Corte ha costantemente affermato che per capacità contributiva, ai sensi dell’art 53 Cost., deve intendersi l’idoneità del soggetto all’obbligazione d’imposta, desumibile dal presupposto economico al quale la prestazione risulta collegata, presupposto che consiste in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà o irrazionalità (da ultimo sett. 15 febbraio 1984, n. 25; 1 aprile 1982, n. 63 e 20 aprile 1977, n. 62)”. Si vedano anche le più recenti sentenze della Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 155 e 21 maggio 2001, n. 156, quest’ultima in tema di IRAP (e le sentenze ivi richiamate: n. 159 del 1985, n. 143 del 1995, n. 21 del 1996, n. 111 del 1997).

Sulla stessa linea la Corte Costituzionale spagnola ha dichiarato che “*Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*” (sentenza n. 27, del 20 luglio 1981, BOE 193, de 13 de agosto, Fundamento Giuridico 4) e che “*Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de*

Per quanto riguarda la relazione tra il principio di capacità contributiva e le agevolazioni fiscali, l'arco delle posizioni dottrinali va da chi sostiene il contrasto, in linea di principio, tra le agevolazioni fiscali e il principio della capacità contributiva e chi, al contrario, sostiene la loro normale compatibilità.

Tra le posizioni a favore della concezione garantista della capacità contributiva (forza economica soggettiva) possiamo citare quelle di due esponenti della dottrina moderna. Da un lato, G. Falsitta, il quale, nonostante ritenga che nell'ordinamento italiano viga in generale il divieto di attuare discriminazioni soggettive non basate sulla capacità contributiva, segnala che non si può però tralasciare il fatto che "l'art. 53 della Costituzione si inserisce in un organico insieme di disposizioni che si integrano e limitano vicendevolmente e che pongono a loro volta per il legislatore principi dotati di autonoma efficacia precettiva, ulteriori rispetto a quello sulla capacità contributiva"⁸⁹). Per il Falsitta, queste ulteriori disposizioni costituzionali si pongono come "*norme speciali*" rispetto al principio dell'art. 53 e, "di conseguenza, in applicazione del principio *lex specialis derogat generali*, il conflitto tra precetti costituzionali antinomici va risolto dando la prevalenza alle disposizioni costituzionali cui risultano ispirate le norme agevolative"⁹⁰).

Troviamo invece esposta da Moschetti, ferreo sostenitore della concezione garantista, una diversa teoria. Per l'Autore non si può parlare di una supposta prevalenza delle norme extrafiscali sull'art. 53, ma piuttosto di "un'interpretazione di questo armonizzata con le norme costituzionali extrafiscali che può comportare un giudizio di capacità contributiva diversa (a parità di capacità economica) per certi settori costituzionalmente

los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" (sentenza n. 37, del 14 aprile 1987, Fondamento Giuridico 13, BOE 89, de 14 de abril).

⁸⁹ Si veda, G. FALSITTA, "*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*", cit. pp. 74 e ss..

⁹⁰ In senso critico N. D'AMATI, "*Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*", in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1994, pp. 379-382, per il quale "l'idea che le norme extrafiscali possano configurarsi come leggi speciali non è accettabile". L'Autore si fonda sulle considerazioni in merito di F. MOSCHETTI, "*Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*", cit., p. 78, per il quale non esiste conflitto tra il principio di capacità contributiva e le altre norme costituzionali. Il D'Amati, quindi, ci riporta alla gerarchia degli interessi socialmente rilevanti, mettendo in gioco l'interesse statale all'applicazione del tributo e quello della società alla tutela delle particolari situazioni costituzionalmente rinforzate. Le esenzioni sarebbero il risultato di questo confronto tra interessi diversi, egualmente meritevoli di tutela.

tutelati e, quindi, la legittimazione, in tale ambito, delle agevolazioni tributarie”(91). Egli conclude che le agevolazioni devono essere giustificate in termini di capacità contributiva e, quindi, che la norma agevolativa si giustifica solo mediante un preventivo accertamento della mancata o ridotta capacità contributiva (intesa come “capacità economica qualificata alla luce dei doveri costituzionali di solidarietà e delle altre scelte di valore della Costituzione”(92)) evidenziata dalla fattispecie agevolata. Di conseguenza, sono da considerare illegittime le agevolazioni fiscali che siano incompatibili con il principio di capacità contributiva(93).

Tuttavia, osserviamo che la tesi del Moschetti, in fondo, dà una prevalenza ai doveri costituzionali di solidarietà e ad altri principi che rappresentano scelte di valore della Costituzione, che finiscono così per erodere indirettamente il concetto di capacità contributiva. Questa costruzione dottrinale secondo la quale il principio di capacità contributiva è funzionale a principi solidaristici e alla tutela di valori costituzionalmente riconosciuti sembra cioè togliere autonomia concettuale alla capacità contributiva che ne risulta così depotenziata.

L'intenzione del Moschetti è certo quella di dare più rilevanza al principio di capacità contributiva, che diventerebbe centrale nel giudizio di legittimità delle agevolazioni fiscali, ma lo farebbe non in modo autonomo, bensì in quanto principio da coordinare con altri principi costituzionalmente riconosciuti. In questo senso, in fondo, la costruzione del Moschetti non differisce di molto dalla concezione di Falsitta, secondo la quale i principi speciali derogano al principio generale: nel primo caso il principio di capacità contributiva sarebbe specificato dagli altri principi, mentre nel secondo caso si parlerebbe di deroga (il che, se da un lato toglie forza al principio di capacità contributiva, dall'altro ha il pregio di rispettare l'autonomia concettuale di quest'ultimo).

Una posizione critica, rispetto alla tesi del Moschetti, è quella del Fichera, che attraverso uno studio esaustivo della giurisprudenza della Corte Costituzionale afferma l'assoluta

⁹¹ Si veda F. MOSCHETTI, “Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi”, cit., pp. 77 e ss. e in concreto p. 78.

⁹² ID..

⁹³ Cfr. R. SCHIAVOLIN, “Il collegamento soggettivo. L'esigenza che ciascuno concorra in ragione della «propria» capacità contributiva come manifestazione del principio di «eguaglianza tributaria», in “La capacità contributiva”, a cura di F. Moschetti, pp. 92 e 93.

inidoneità dell'art. 53 della Costituzione a costituire il referente della legittimità delle agevolazioni tributarie, in quanto il principio non porrebbe alcun limite alla possibilità di una minor tassazione di situazioni espressive di eguale capacità contributiva⁽⁹⁴⁾. L'Autore conclude che "ad uguale capacità economica può corrispondere un trattamento differenziato in forza di finalità extrafiscali. Oppure, se si intende la capacità contributiva come "qualificata" (nel senso del Moschetti), "si fa del principio un programma, e ritornano la libertà del legislatore o, per altro verso, le scelte del legislatore e le loro ratio, ed allora si deve rinviare al giudizio di eguaglianza, in cui però il principio di capacità contributiva non ha una rilevanza autonoma"⁽⁹⁵⁾.

Quest'ultima prospettiva è nettamente dominante nella giurisprudenza costituzionale. Infatti, la Corte, quasi ribadendo una contestazione alla tesi del Moschetti, afferma che "ha già avuto occasione di sottolineare come l'esenzione tributaria non costituisca espressione del diniego di capacità contributiva, rilevando l'erroneità dell'assunto in base al quale "la previsione di esenzione dalle imposte debba sempre equivalere ad un riconoscimento legislativo della insussistenza della capacità contributiva" (sentenza n. 159 del 1985); che, in particolare, l'esenzione, concretando un'ipotesi di agevolazione concessa a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti alla obbligazione tributaria, presuppone proprio l'esistenza della capacità contributiva⁽⁹⁶⁾".

In questo senso, osserva il Fichera, l'agevolazione non può trovare nella capacità contributiva un parametro diretto di confronto, perché non si tratta di mancanza di capacità contributiva, ma di diversa valutazione di una capacità contributiva che c'è.

Per quanto riguarda la norma che delimita le agevolazioni, segnala Fichera che essa è il frutto di scelte di secondo grado in riferimento ad un complesso di esigenze che spetta al legislatore contemperare. Le delimitazioni trovano le loro giustificazioni in un coerente

⁹⁴ Si veda F. FICHERA, "*Le agevolazioni fiscali*", cit., pp. 145 e ss.. Allo stesso modo, La Rosa afferma che "sul piano della realtà dell'attuale ordinamento costituzionale, deve quindi, di regola escludersi la configurabilità di un contrasto delle agevolazioni tributarie con l'art. 53 Cost."; LA ROSA, "*Le Agevolazioni Tributarie*", cit., p. 419.

Con un'argomentazione diversa N. D'AMATI, "*Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*", cit., p. 381, osserva come "se è vero che il principio di capacità contributiva, regolando il sistema tributario, può essere individuato soltanto all'interno delle norme d'imposizione, evidente è che le norme di esenzione devono trovare necessariamente il proprio fondamento all'esterno del principio di capacità contributiva".

⁹⁵ ID., pp. 166 e ss..

⁹⁶ Si veda (reperibile all'URL: www.giurcost.org) l'Ordinanza, 31 maggio 2001, n. 174. Si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale ivi richiamata, 23 maggio 1985, n. 159.

sviluppo dello scopo agevolativo avuto di mira, oppure nell'esigenza di correggere effetti disfunzionali che l'introduzione dell'agevolazione, senza ulteriori delimitazioni, potrebbe avere in ordine alle esigenze finanziarie dello Stato ed all'interesse fiscale. Non si è quindi, nemmeno nel caso delle delimitazioni, in presenza di considerazioni riferite alla capacità contributiva come elemento fondante⁹⁷).

Trattando delle delimitazioni delle deduzioni di oneri, la Corte ha precisato che “la detraibilità non è secondo Costituzione necessariamente generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale. Il punto di incontro e di contemperamento di tali esigenze varia a seconda dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del Paese e, come si è detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo, tenendo conto di tutti i dati del problema”⁹⁸). Tale logica sembra a maggior ragione estendibile alle agevolazioni.

A seguito, quindi, dell'esame della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, sembra pacifico che a parità di capacità contributiva, il legislatore possa concedere agevolazioni se ciò risponde a scopi costituzionalmente riconosciuti (ad esempio lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica -art. 9 comma 1-, la tutela del patrimonio storico ed artistico -art. 9 comma 2-, la tutela della salute -art. 32-, la tutela del diritto allo studio -art. 34-, la tutela del lavoro -art. 35-, la tutela delle zone montane -art. 44-, la tutela della cooperazione -art. 45-, la tutela del risparmio -art. 47-); in altre parole, se il trattamento differenziato è giustificato dal conseguimento di finalità promozionali tutelate da una norma costituzionale.

Le norme costituzionali che tutelano i fini extrafiscali sono allo stesso livello di quelle che stabiliscono il principio di capacità contributiva. Un'interpretazione estrema, per cui fosse proibita in assoluto ogni discriminazione non basata sulla mancata o ridotta capacità contributiva, toglierebbe forza ai principi costituzionali che tutelano i fini extrafiscali, disconoscendo, inoltre, la realtà dell'esistenza di agevolazioni fiscali la cui unica giustificazione è costituita da tali principi.

⁹⁷ F. FICHERA, “Le agevolazioni fiscali”, cit., p. 148.

⁹⁸ Si vedano (reperibili all'URL: www.giurcost.org) le sentenze della Corte Costituzionale, 14 luglio 1982, n. 134 (riferita ai limiti della detrazione dal reddito per le spese mediche) e 19 maggio 1988, n. 574.

Dunque, di fronte ad un'agevolazione fiscale legittimata da una norma costituzionale che prevede la tutela di beni specifici (cultura, ricerca, lavoro, salute...), va data prevalenza a questa ultima, essendo "sacrificabile" in questi casi particolari il principio generale di capacità contributiva⁽⁹⁹⁾.

Come conseguenza di questa prevalenza, con riguardo alle agevolazioni fiscali, si presenta piuttosto il problema di verificare, fondamentalmente alla luce del principio di eguaglianza dell'art. 3 della Costituzione, la ragionevolezza e l'equità del trattamento di favore.

Prima di continuare con l'analisi della relazione tra il principio di eguaglianza e le agevolazioni fiscali, vogliamo segnalare che prevalgono oggi le tesi che riconoscono alle agevolazioni fiscali la compatibilità con il principio di capacità contributiva, purché esse si integrino con altri principi costituzionali (per alcuni autori anche non costituzionali)⁽¹⁰⁰⁾. Da parte nostra tuttavia, crediamo che non si possa far riferimento a principi non costituzionali, pur presenti nell'ordinamento italiano, qualora si tratti di giustificare il "sacrificio" di un principio costituzionale (anche se occorre riconoscere che esiste un'ampia discrezionalità del legislatore ordinario nella configurazione del principio di capacità contributiva). Riteniamo invece necessaria l'esistenza di una norma di uguale rango⁽¹⁰¹⁾.

⁹⁹ In questo senso, si potrebbe dire, riprendendo il pensiero sulle esenzioni di N. D'AMATI, "*Profili Giuridici delle Agevolazioni fiscali*", cit., p. 567, che le agevolazioni sono concepite come il risultato della comparazione fra interessi diversi, egualmente meritevoli, al fine di individuare quelli socialmente prevalenti.

¹⁰⁰ Analogamente A. FANTOZZI, "*Corso di Diritto Tributario*", cit., p. 92 osserva che "prevalgono ora le tesi che riconoscono alle norme di esenzione compatibilità con il principio di capacità contributiva purché esse si integrino con altri principi, costituzionali o non, presenti nell'ordinamento e dunque concorrano con questi a realizzare una *ratio* del tributo congrua rispetto al principio espresso dall'art. 53".

¹⁰¹ Analogamente, osserva R. SCHIAVOLIN, "*L'extrafiscalità nell'ordinamento tributario italiano*", cit., p. 25 del dattiloscritto, come "riguardo (...) alle agevolazioni od esenzioni determinate da fini extra-fiscali, poiché queste comportano una diversità di trattamento rispetto ad altri contribuenti aventi la stessa capacità contributiva, devono essere giustificate da valori posti allo stesso livello, cioè da obiettivi che la Costituzione richiede al legislatore ordinario di perseguire". Tuttavia, fa presente l'Autore come "in verità, se è prevista un'agevolazione per una situazione indifferente dal punto di vista della Costituzione, i contribuenti non favoriti non potranno chiedere alla Corte Costituzionale di estenderla ad essi, e nemmeno chiedere che sia dichiarata incostituzionale, perché un beneficio dato ad altri non lede direttamente un loro diritto: dovrebbe essere l'Amministrazione finanziaria a rifiutarsi di applicare l'agevolazione per sollevare poi la questione di illegittimità costituzionale, comportamento in pratica assai improbabile. Ma queste difficoltà non sono ragione sufficiente per considerare il legislatore libero di ignorare le scelte di valore della Costituzione".

2. 2. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianza

Sebbene spesso da parte del giudice *a quo* si lamenti congiuntamente la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, la Corte sostiene che le agevolazioni presuppongono proprio l'esistenza della capacità contributiva (che non viene pertanto compromessa⁽¹⁰²⁾) e si concentra unicamente sulla possibile violazione del principio di uguaglianza, ignorando, in qualche occasione, il riferimento all'art. 53⁽¹⁰³⁾.

Quindi, il principale tipo di sindacato, in materia di delimitazione delle agevolazioni, riguarda la loro legittimità alla stregua del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, che stabilisce nel suo primo comma che *“Tutti i cittadini... sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali”* (eguaglianza in senso formale) e, nel secondo comma, che *“E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese”* (eguaglianza in senso sostanziale).

Ricordiamo innanzitutto che, normalmente (salvo, come vedremo nel Capitolo II, in caso di violazione del diritto comunitario), il giudice costituzionale è investito del problema relativo al controllo della validità della delimitazione dell'ambito di operatività dell'agevolazione fiscale, in vista della possibile estensione a situazioni diverse da quelle espressamente previste⁽¹⁰⁴⁾.

2. 2. 1. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianza formale

Sulle diverse opinioni dottrinali si veda la p. 23 del dattiloscritto.

¹⁰² Cfr. nota 96.

¹⁰³ Si veda, ad esempio, reperibile all'URL: www.giurcost.org, la sentenza della Corte Costituzionale, 13 luglio 2007, n. 270.

¹⁰⁴ Cfr. nota 58.

In materia di eguaglianza la Corte Costituzionale afferma⁽¹⁰⁵⁾: i) che tale principio non va inteso nel senso che il legislatore non possa dettare norme diverse per situazioni che esso ritiene diverse; ii) che il legislatore deve assicurare ad ognuno uguaglianza di trattamento quando eguali siano le condizioni soggettive e oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione; iii) che l'accertamento della esistenza e della rilevanza delle diversità di situazioni ricade nella sfera della discrezionalità legislativa e iv) che la Corte può tuttavia, controllare le scelte discrezionali del legislatore ed annullarle se sono irragionevoli.

Infatti, secondo costante giurisprudenza della Corte Costituzionale “le disposizioni legislative che prevedono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno di norma carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore soggette al controllo di costituzionalità nei limiti della palese arbitrarietà od irrazionalità”⁽¹⁰⁶⁾. In sostanza, quindi, l'obbligo di ragionevolezza che vincola il legislatore si traduce in un dovere di non arbitrarietà e non irrazionalità⁽¹⁰⁷⁾; vale a dire, di coerenza⁽¹⁰⁸⁾ e di non contraddizione.

¹⁰⁵ Si vedano, G. FALSITTA, “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, cit., pp. 68 e ss.; F. TESAURO, “*Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale*”, cit., pp. 78 e ss.. Si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale, 26 gennaio 1957, n. 3, prima in materia di eguaglianza, nella quale la Corte afferma che il principio della “eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge”, enunciato nello stesso art. 3 della Costituzione, “non va inteso nel senso, che il legislatore non possa dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse, adeguando così la disciplina giuridica agli svariati aspetti della vita sociale. Ma lo stesso principio deve assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento, quando eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione. La valutazione della rilevanza delle diversità di situazioni in cui si trovano i soggetti dei rapporti da regolare non può non essere riservata alla discrezionalità del legislatore, salva l'osservanza dei limiti stabiliti nel primo comma del citato art. 3”.

¹⁰⁶ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale, 23 dicembre 1997, n. 431 e le sentenze e ordinanze ivi richiamate (n. 113 del 1996, n. 108 del 1983, n. 151 del 1982, ordinanze n. 475 del 1994, n. 113 del 1989, n. 52 del 1988).

¹⁰⁷ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale, 28 novembre 2003, n. 346 nella parte in cui si afferma che “Va, anzitutto, precisato che le disposizioni legislative che accordano agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie possono essere ritenute lesive del canone di ragionevolezza, evocato dal rimettente, nei soli casi della palese arbitrarietà o irrazionalità (cfr. sentenze n. 431 del 1997 e n. 113 del 1996, ordinanza n. 27 del 2001)”.

¹⁰⁸ Come osserva L. PALADIN, “*Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza*”, Aprile 1979-Dicembre 1983, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1984, I, p. 251, “per la Corte, l'eguaglianza davanti alla legge non costituisce un equipollente della *ragionevolezza* dell'ordinamento legislativo, considerata ad ogni possibile effetto, ma si risolve (...) nella necessaria coerenza dell'ordinamento medesimo, in nome di una esigenza di non-contraddizione piuttosto che di assoluta giustizia. Se così non fosse... sotto le vesti di un giudizio di legittimità costituzionale la Corte svolgerebbe un giudizio di merito puro”.

Nelle questioni di costituzionalità che coinvolgono il principio di eguaglianza, per fondare la censura, occorre denunciare alla Corte un pertinente *tertium comparationis* dal quale si possano trarre ragioni per valutare negativamente la legittimità delle scelte operate dal legislatore per quanto riguarda il rispetto dei principi di coerenza e di non contraddizione e concludere che non è giustificata ed è irragionevole la disparità di trattamento.

Nel giudizio sulla delimitazione delle agevolazioni, in ragione della sua particolarità, il *tertium comparationis* oltre che da una norma più favorevole⁽¹⁰⁹⁾, può essere dato dall'agevolazione stessa⁽¹¹⁰⁾, ed è il caso più frequente in materia; mentre, di solito, non viene preso a confronto come *tertium comparationis* il trattamento ordinario (se così fosse il trattamento da estendere sarebbe quello ordinario mentre il contribuente è, invece, normalmente⁽¹¹¹⁾ interessato all'estensione dell'agevolazione e non alla sua eliminazione)⁽¹¹²⁾.

¹⁰⁹ Segnala L. PALADIN, “Corte Costituzionale e principio generale d’eguaglianza”, cit., pp. 241 e 242, che “una medesima disposizione di legge può essere produttiva tanto del *tertium comparationis* consistente nella situazione soggettiva di vantaggio configurata dal legislatore, quanto della norma denunciata, riguardante per contro la parte in cui si escludono determinate categorie di soggetti, richiedendosi certi requisiti per poter beneficiare del vantaggio di cui si discute. D’altro lato, accade il più delle volte che il raffronto necessario ai fini del giudizio di eguaglianza non si esaurisca all’interno della disposizione in esame” (*tertium comparationis* ravvicinato: norma che bisognerebbe applicare), “ma coinvolga altri dati normativi esterni ad essa” (ulteriori *tertia*) “sia per fissare la logica cui si informa il particolare sistema nel quale è inserita la disposizione stessa”; “sia per valersi di generalissimi principi eccedenti la materia in cui si colloca la norma impugnata”. Si potrebbero prendere come “*ulteriori tertia*” la disciplina del settore, l’ordinamento complessivo della materia interessata e i principi generali, anche costituzionali. Si veda, ad esempio, la sentenza della Corte Costituzionale, 28 gennaio 1986, n. 13 che dichiara l’incostituzionalità delle norme sull’imposta successoria per la parte in cui disponevano un trattamento deteriore per i discendenti dei figli adottivi del defunto rispetto ai discendenti dei figli legittimi (data l’incoerenza tra regime di diritto civile e norme di diritto tributario).

¹¹⁰ Per contro, Moschetti, coerentemente con la sua tesi della capacità contributiva come capacità economica qualificata in senso solidaristico, e dell’illegittimità delle agevolazioni non basate su di una ridotta o mancata capacità contributiva, considera che nel giudizio di eguaglianza in materia tributaria il *tertium comparationis* viene dato dal principio di capacità contributiva. Abbiamo visto però che questa tesi non è stata accolta nella giurisprudenza della Corte Costituzionale che peraltro, parte dal principio opposto per cui le agevolazioni concesse a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti all’obbligazione tributaria, presuppongono proprio l’esistenza della capacità contributiva (cfr. Ordinanza, 31 maggio 2001, n. 174 e la sentenza ivi richiamata, 23 maggio 1895, n. 159).

¹¹¹ Cfr. sentenza della Corte Costituzionale del 13 maggio 1993, n. 233, citata in nota 58.

¹¹² Bisogna in ogni caso tenere conto che, in realtà la Corte nel giudizio sulla congruità potrebbe eventualmente eliminare non la delimitazione, ma la norma delimitata. I giudizi costituzionali di eguaglianza sono instaurati non solo avendo di mira l’interesse di coloro che intendono servirsi dell’art. 3, comma 1, per ampliare situazioni soggettive di vantaggio, bensì hanno di mira la coerenza dell’ordinamento giuridico oggettivo, quali che siano i

La Corte Costituzionale, in primo luogo e preliminarmente, valuta l'omogeneità⁽¹¹³⁾ delle situazioni raffrontate, al fine di decidere se procedere all'estensione al caso in esame del trattamento più favorevole, invocato come *tertium comparationis*. Secondo costante giurisprudenza della Corte, "l'estensione di agevolazioni tributarie a categorie di contribuenti non contemplate dalla disciplina di favore che prevede tali benefici può ritenersi costituzionalmente necessitata solo ove, accertata la piena omogeneità delle situazioni poste a raffronto, lo esiga la ratio della disciplina invocata quale *tertium comparationis*"⁽¹¹⁴⁾.

Dunque, accertata l'omogeneità delle situazioni messe a confronto, si tratta di verificare se sia o no razionale la diversità di trattamento ad esse riservate dall'ordinamento, e pertanto, se sia o no coerente e non arbitraria⁽¹¹⁵⁾.

La discrezionalità del legislatore è, quindi, molto ampia. Esso deve circoscrivere l'ambito di applicabilità delle agevolazioni, oltre che in ragione dell'obiettivo specifico della norma di favore (espressione di un principio programmatico costituzionalmente previsto), anche in funzione dei costi che essa comporta. Deve di conseguenza provvedere ad un bilanciamento con le esigenze finanziarie dello Stato e l'interesse fiscale. In questo senso, può introdurre limitazioni qualitative e quantitative oppure, a pena di decadenza, richiedere comportamenti e prevedere condizioni per la fruizione e la conservazione del beneficio⁽¹¹⁶⁾. Lo stesso legislatore può inoltre sopprimere o modificare i trattamenti agevolativi, alterandoli in modo sfavorevole per i

benefici o gli inconvenienti che eventuali decisioni di accoglimento possono determinare per le parti dei giudizi principali. Ma la Corte, non volendo invadere il campo del legislatore, oltre che per il vincolo che lega il suo giudizio alla questione posta dal giudice *a quo*, è assai prudente al riguardo. Si veda F. FICHERA, "*Le agevolazioni fiscali*", cit., pp. 168 e ss. ed ivi citato, L. PALADIN, "*Corte Costituzionale e principio generale d'eguaglianza*", cit., p. 247.

¹¹³ Si veda (reperibile all'URL: www.giurcost.org) la sentenza della Corte Costituzionale, 19 maggio 1988, n. 574, (sulla pretesa detraibilità della So.co.f. dall'imposta sul reddito delle persone fisiche) in cui si segnala che "l'assenza di puntuali caratteristiche di omogeneità vale ad escludere la necessità di eguale trattamento (sent. n. 159 del 1985)".

¹¹⁴ Sentenza del 23 dicembre 1997, n. 431 e le sentenze ivi richiamate: n. 86 del 1985 e n. 108 del 1983 (reperibili all'URL: www.giurcost.org).

¹¹⁵ Sentenza del 28 novembre 2003, n. 346 e le sentenze e l'ordinanza ivi richiamate: sentenze n. 431 del 1997 e n. 113 del 1996 e ordinanza n. 27 del 2001 (reperibili all'URL: www.giurcost.org).

¹¹⁶ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale, 28 aprile 1983, n. 108 (reperibile all'URL: www.giurcost.org) ove, tra l'altro, si afferma che "Le disposizioni legislative le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'*an*, ma anche in ordine al *quantum* e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni".

contribuenti⁽¹¹⁷⁾ e, in tutti questi casi, compete alla Corte unicamente giudicare la possibile irrazionalità ed arbitrarietà delle discriminazioni in vista della coerenza dell'ordinamento, ma non giudicare la scelta in sé.

Anche se vi sono sentenze di accoglimento nelle quali è stata data preminenza alla *ratio* del *tertium comparationis*⁽¹¹⁸⁾, nella stragrande maggioranza dei casi la Corte ha pronunciato sentenze di rigetto, considerando preminente la ratio della delimitazione e, quindi, che la potenzialità espansiva del *tertium comparationis* non era stata arbitrariamente circoscritta, oppure considerando che la norma più favorevole non si estendeva al caso in esame, sia in ragione della eterogeneità delle situazioni, sia in ragione dell'esistenza di altri interessi degni di tutela: scopo specifico avuto di mira nello stabilire l'agevolazione, esigenze finanziarie dello Stato, interesse fiscale⁽¹¹⁹⁾.

2. 2. 2. Agevolazioni fiscali e principio di eguaglianza sostanziale

¹¹⁷ La Corte Costituzionale si è espressa in favore della piena libertà del legislatore di mutare la legislazione vigente, considerando che l'impossibilità di modificare i trattamenti di favore o di legiferare per il futuro si tradurrebbe in una cristallizzazione dell'ordinamento poiché "lo stesso fluire del tempo costituisce di per sé un elemento diversificatore". Si veda l'ordinanza della Corte Costituzionale del 25 maggio 1990, n. 272 e le sentenze ivi citate (n. 441 del 1989; n. 6 del 1988; n. 618 del 1987; n. 122 del 1980; n. 65 e n. 138 del 1979; n. 138 del 1977; n. 92 del 1975; n. 57 del 1973) (reperibili all'URL: www.giurcost.org).

¹¹⁸ Si vedano (reperibili all'URL: www.giurcost.org). le sentenze della Corte Costituzionale, 7 luglio 1986, n. 178 (nella quale la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge 26 settembre 1985, n. 482, nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita -di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 1032 del 1973-, corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo del 2,50% posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.P.A.S.); 11 luglio 1989 n. 387 (in cui la Corte Costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 34, comma primo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 -Disciplina delle agevolazioni tributarie- nella parte in cui non estende l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari spettanti ai militari di leva), 28 novembre 2003, n. 345 (nella quale la Corte. dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 -Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie-, convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 - Tutela delle cose d'interesse artistico e storico, ora art. 5 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 -Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352).

¹¹⁹ Si veda F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit., pp. 173 e ss..

Nel comma 2 dell'articolo 3 della Costituzione si rinviene una trasformazione dell'eguaglianza da elemento giuridicamente neutro a valore sociale, la cui attuazione richiede opportuni interventi⁽¹²⁰⁾. I fini di politica economica e sociale diventano in questo modo estrinsecazione del principio di eguaglianza sostanziale. Di conseguenza, i trattamenti agevolativi, che in quanto discriminatori entrano in apparente contraddizione con il principio di eguaglianza formale, devono tuttavia essere visti come attuazione del principio di eguaglianza sostanziale se giustificati dal perseguimento di fini promozionali costituzionalmente sanciti. Assegnare ai poteri pubblici il compito di "rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale" che si frappongono al raggiungimento di un'effettiva eguaglianza, significa attribuire ad essi il potere di valutare politicamente le situazioni che necessitano di essere positivamente discriminate. Tale decisione politica è censurabile unicamente ove costituisca "un'arbitraria disparità"⁽¹²¹⁾. Dunque, il limite all'attuazione dell'eguaglianza sostanziale e, pertanto, alla disposizione di agevolazioni fiscali, si troverebbe unicamente nel rispetto dell'uguaglianza formale come obbligo di ragionevolezza, che vincola il legislatore e si traduce, come abbiamo visto nel paragrafo precedente, in un dovere di non arbitrarietà o irrazionalità, di coerenza e di non contraddizione.

3. Brevi cenni al principio dell'interesse nazionale

A continuazione ci occuperemo brevemente del principio dell'interesse nazionale, in quanto limitativo della potestà delle Regioni di stabilire agevolazioni fiscali.

Il principio dell'interesse nazionale non è più presente nell'articolo 117 della Costituzione, tuttavia è ancora direttamente o indirettamente invocato dalla giurisprudenza italiana.

Prima della riforma del 2001 del Titolo V della Costituzione, l'articolo 117 stabiliva che *"La Regione emana per le seguenti materie norme legislative nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato, sempreché le norme stesse non siano in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre Regioni..."*. Nel nuovo articolo 117, non si fa riferimento a questo limite dell'interesse nazionale anche se la giurisprudenza del Tribunale costituzionale ha continuato a farne riferimento e in

¹²⁰ Cfr. N. D'AMATI, "Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali", cit., p. 376.

¹²¹ Sentenza della Corte Costituzionale del 10 aprile 1988, n. 410 (reperibile all'URL: www.giurcost.it).

dottrina non mancano autori che riconoscono persistente validità al limite dell'interesse nazionale, sia pure perseguito attraverso strumenti diversi rispetto a quelli utilizzati dalla giurisprudenza costituzionale prima della riforma del 2001⁽¹²²⁾.

Esempi di utilizzo giurisprudenziale dell'interesse nazionale anche dopo la riforma in tema di "rispetto di *standards* di tutela uniforme" si trovano, ad esempio, nelle sentenze della Corte Costituzionale del 20 dicembre 2002, n. 536⁽¹²³⁾, e dell'1 ottobre 2003, n. 303⁽¹²⁴⁾, a partire della quale si costruisce l'istituto della c.d. "chiamata in sussidiarietà". In questa sentenza la Corte dichiara quanto segue: "Ecco dunque dove si fonda una concezione procedimentale e consensuale della sussidiarietà e dell'adeguatezza. Si comprende, infatti, come tali principi non possano operare quali mere formule verbali capaci con la loro sola evocazione di modificare a vantaggio della legge nazionale il riparto costituzionalmente stabilito, perché ciò equivarrebbe a negare la stessa rigidità della Costituzione. E si comprende anche come essi non possano assumere la funzione che aveva un tempo l'interesse nazionale, la cui sola allegazione non è ora sufficiente a giustificare l'esercizio da parte dello Stato di una funzione di cui non sia titolare in base all'art. 117 Cost.. Nel nuovo Titolo V l'equazione elementare interesse nazionale = competenza statale, che nella prassi legislativa previgente sorreggeva l'erosione delle funzioni amministrative e delle parallele funzioni legislative delle Regioni, è divenuta priva di ogni valore deontico, giacché l'interesse nazionale non costituisce più un limite,

¹²² Si vedano i commenti nel Forum di Quaderni costituzionali di A. BARBERA, "*Scompare l'interesse nazionale?*"; R. TOSI, "*A proposito dell'interesse nazionale*"; R. BIN, "*L'interesse nazionale dopo la riforma: continuità dei problemi, discontinuità della giurisprudenza costituzionale*".

¹²³ Si veda il commento alla stessa di M. GORLANI, "*La materia della caccia davanti alla corte costituzionale dopo la riforma del Titolo V Cost.: ritorna l'interesse nazionale e il «primato» della legislazione statale di principio?*", in Forum di Quaderni Costituzionali, reperibile all'URL: www.giurcost.org). Si veda inoltre, C. PADULA, "*Principio di sussidiarietà verticale e interesse nazionale: distinzione teorica, sovrapposizione pratica*", in Giurisprudenza costituzionale n. 1, 2006, pp. 817 e ss., e ID., commento alla sentenza n. 165/2007, "*Principio di corrispondenza chiesto-pronunciato, principio di sussidiarietà e distretti produttivi: una sentenza che desta perplessità*", reperibile all'URL: www.giurcost.org (per concessione del Forum dei Quaderni Costituzionali) ove l'Autore segnala che sembra potersi concludere che siamo di fronte ad un caso di applicazione latente del vecchio interesse nazionale. Osserva l'Autore che non è la prima volta che questo succede nella giurisprudenza costituzionale successiva al 2001. Non solo più volte la Corte ha giustificato poteri amministrativi statali utilizzando argomenti riconducibili all'interesse nazionale, ma ha anche fatto salva una disciplina legislativa statale, compresa la previsione di un potere regolamentare integrativo, che non riguardava poteri amministrativi statali "attratti in sussidiarietà", ma un procedimento in cui il ruolo centrale è quello delle Regioni.

¹²⁴ Si vedano i numerosi commenti dottrinali a tale sentenza reperibili all'URL: www.giurcost.org.

né di legittimità, né di merito, alla competenza legislativa regionale”. Allo stesso tempo però, la Corte si riferisce ancora all’esistenza di un’attività unificante dello Stato e di istanze unitarie che giustificano, a determinate condizioni, una deroga alla normale ripartizione di competenze: (“...limitare l’attività unificante dello Stato alle sole materie espressamente attribuitegli in potestà esclusiva o alla determinazione dei principi nelle materie di potestà concorrente, come postulano le ricorrenti, significherebbe bensì circondare le competenze legislative delle Regioni di garanzie ferree, ma vorrebbe anche dire svalutare oltremisura istanze unitarie che pure in assetti costituzionali fortemente pervasi da pluralismo istituzionale giustificano, a determinate condizioni, una deroga alla normale ripartizione di competenze [basti pensare al riguardo alla legislazione concorrente dell’ordinamento costituzionale tedesco (*konkurrierende Gesetzgebung*) o alla clausola di supremazia nel sistema federale statunitense (*Supremacy Clause*)]. Anche nel nostro sistema costituzionale sono presenti congegni volti a rendere più flessibile un disegno che, in ambiti nei quali coesistono, intrecciate, attribuzioni e funzioni diverse, rischierebbe di vanificare, per l’ampia articolazione delle competenze, istanze di unificazione presenti nei più svariati contesti di vita, le quali, sul piano dei principi giuridici, trovano sostegno nella proclamazione di unità e indivisibilità della Repubblica. Un elemento di flessibilità è indubbiamente contenuto nell’art. 118, primo comma, Cost., il quale si riferisce esplicitamente alle funzioni amministrative, ma introduce per queste un meccanismo dinamico che finisce col rendere meno rigida, come si chiarirà subito appresso, la stessa distribuzione delle competenze legislative, là dove prevede che le funzioni amministrative, generalmente attribuite ai Comuni, possano essere allocate ad un livello di governo diverso per assicurarne l’esercizio unitario, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”). Tuttavia, per ammorbidire l’intromissione dello Stato nel normale riparto di competenze legislative contenuto nel Titolo V, la Corte aggiunge che questi principi “possono giustificare una deroga solo se la valutazione dell’interesse pubblico sottostante all’assunzione di funzioni regionali da parte dello Stato sia proporzionata, non risulti affetta da irragionevolezza alla stregua di uno scrutinio stretto di costituzionalità, e sia oggetto di un accordo stipulato con la Regione interessata”⁽¹²⁵⁾.

¹²⁵ Sulla “chiamata in sussidiarietà” si rimanda anche alle più recenti sentenze (reperibili all’URL: www.giuricost.org) n. 88 del 2007 (ove si conferma come la suddetta chiamata trovi applicazione anche in relazione

III. CLASSIFICAZIONE DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI

Le agevolazioni fiscali possono essere classificate in vario modo. A continuazione indicheremo le principali categorie classificatorie chiarendo con esempi le figure agevolative meno ovvie⁽¹²⁶⁾.

1. Agevolazioni oggettive e soggettive

In riferimento al contenuto delle agevolazioni fiscali, possiamo distinguere tra agevolazioni oggettive e agevolazioni soggettive.

La distinzione si fonda sul fatto che, nelle agevolazioni oggettive, il trattamento di favore è giustificato dal conseguimento di finalità promozionali che si concentrano su determinate situazioni di fatto (oggetto dell'imposta) e sono concesse in considerazione delle stesse (in ragione della loro "meritevolezza"). In questo senso, l'agevolazione potrà eventualmente essere operativa anche se muta la proprietà del cespite oggetto di agevolazione.

Nelle agevolazioni soggettive, invece, il trattamento è giustificato dal conseguimento di finalità extragiuridiche, che gravitano sulla speciale considerazione alle condizioni o qualità di una persona (intesa in senso ampio) o una categoria o gruppo di persone che altrimenti rientrerebbero tra i soggetti passivi del tributo sottoposti al trattamento ordinario meno favorevole. Quindi, il giudizio di "meritevolezza" è riferito al soggetto e, pertanto, queste agevolazioni fiscali non sono operative al di fuori dei soggetti considerati.

Un esempio di agevolazioni oggettive si trova nelle detrazioni dalle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) del 55% delle spese sostenute dal contribuente per l'istallazione di pannelli solari, o per gli interventi sugli involucri degli edifici, incluse nel pacchetto delle agevolazioni previste per il risparmio energetico dalla Legge Finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006 n. 296). Un altro esempio, lo troviamo nelle agevolazioni

alle materie di competenza residuale regionale) e n. 165/2007.

¹²⁶ Le analisi più ampie e recenti sulla classificazione delle agevolazioni fiscali sono quelle compiute da R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., p. 64 ss.; S. LA ROSA, "Esenzioni e agevolazioni tributarie", cit., pp. 1 e ss.; A. FANTOZZI, "Diritto tributario", 2^a ed., Milano, 1998, pp. 145 e ss..

previste dalla stessa finanziaria (IVA al 10% e detrazione IRPEF del 36% -con il limite di quarantottomila euro-) per le ristrutturazioni edilizie.

Per quanto riguarda le agevolazioni soggettive, possiamo citare, ad esempio, la esenzione da ICI degli immobili posseduti dallo Stato, Regioni, Province, Comuni e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, e dei fabbricati di proprietà della Santa Sede (art. 7 dell'Imposta Comunale sugli Immobili istituita con Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504).

2. Agevolazioni permanenti e temporanee

Riguardo alla loro durata nel tempo, possiamo distinguere tra agevolazioni permanenti e agevolazioni temporanee.

Le agevolazioni permanenti sono previste senza un limite temporale *ab initio* (il che non implica che non possano essere modificate, abolite o sostituite in un secondo momento). Come esempio possiamo citare l'esenzione ICI prevista per i fabbricati di proprietà della Santa Sede.

Le agevolazioni temporanee, invece, nascono con un termine temporale predefinito (normalmente con riferimento ad uno o vari periodi d'imposta), come, ad esempio, le agevolazioni previste di volta in volta a seguito di calamità naturali.

Nel silenzio della legge, ed ai sensi dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, le modificazioni della disciplina delle agevolazioni temporanee sono prive di effetto nei confronti di quanti di esse già godono (al contrario di quanto succede per quanto riguarda le agevolazioni permanenti).

3. Agevolazioni generali e territoriali

Riguardo alla loro efficacia nello spazio, si può distinguere tra agevolazioni generali e agevolazioni territoriali.

Sono agevolazioni fiscali generali quelle il cui ambito di applicazione è tutto il territorio nazionale e sono invece territoriali, quelle previste esclusivamente in una o varie regioni oppure in determinate zone o tipi di zone del territorio nazionale. Si pensi ad esempio alle agevolazioni per il mezzogiorno, per le zone depresse del centro-nord e a quelle per le calamità naturali.

E' da osservare che, dal punto di vista di una regione, le agevolazioni previste dall'autorità competente regionale con ambito di applicazione in tutto il territorio della Regione, hanno carattere generale (con le implicazioni che vedremo nel capitolo relativo agli aiuti di stato).

Possiamo, quindi, trovare agevolazioni fiscali generali e territoriali previste dallo Stato e agevolazioni generali e territoriali (o localizzate) previste dalle Regioni, a secondo che si applichino in tutto o in parte del territorio di riferimento (Stato o Regione).

4. Agevolazioni concernenti singoli tributi, gruppi di tributi oppure ogni tributo

Riguardo alla loro portata, le agevolazioni fiscali possono implicare una diminuzione del carico tributario rispetto sia ad un singolo tributo, sia a vari tributi, sia ad ogni tributo.

Ci concentreremo sui tipi agevolativi concernenti i singoli tributi; le stesse considerazioni si possono però estendere alle agevolazioni concernenti gruppi di tributi e alle agevolazioni concernenti ogni tributo. Anche se di regola le agevolazioni si riferiscono a tributi specificamente determinati, ci sono comunque esempi di agevolazioni riferite a gruppi di tributi e addirittura ad ogni tributo. Possiamo citare come esempi l'esenzione decennale "...da ogni imposta erariale, provinciale e comunale, e relative sovrimposte..." per le nuove imprese impiantate nel territorio di Assisi in virtù del art. 15 della legge 9 ottobre 1957 n. 976 e l'esenzione "... da tasse, imposte e tributi presenti e futuri spettanti sia all'erario, sia agli enti locali..." per gli atti e contratti relativi alla costruzione di autostrade (art. 8, Legge 21 luglio 1961, n. 729). Facciamo unicamente presente la discutibilità, salvo casi eccezionali e con limiti temporali ridotti prefissati, della legittimità, sul piano della ragionevolezza, di agevolazioni concesse con riferimento "ad ogni tributo"⁽¹²⁷⁾.

4. 1. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sull' "an debeatur"

Questi tipi agevolativi colpiscono direttamente il presupposto del tributo e i soggetti obbligati.

¹²⁷ Analogamente per N. D'AMATI, "Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali", cit., pp. 378 e 379, "l'esenzione sul reddito complessivo solleva dubbi di legittimità mentre quella riferita a singoli tributi, avendo la possibilità di stabilire un legame diretto fra situazione giuridica e provvedimento tributario, consente una immediata verifica, sia del fondamento giuridico relativo, che dalla sua opportunità".

Possiamo distinguere le seguenti figure agevolative:

4. 1. 1. Esenzioni

Si tratta di enunciati normativi (ampiamente utilizzati nell'ordinamento italiano) che sottraggono all'applicazione del tributo, per motivi estranei alla struttura dello stesso (finalità extrafiscali), fattispecie che altrimenti sarebbero imponibili in base alla definizione generale del presupposto.

Non tutte le esenzioni implicano sempre e in ogni caso un trattamento di favore (anche se solitamente è così) poiché a volte il legislatore esenta una fattispecie da una imposta perché prevede l'applicazione di un'altra imposta. In questi casi, solo se l'applicazione dell'altra imposta comporta un minore onere economico per il contribuente siamo davanti ad un trattamento di natura agevolativa⁽¹²⁸⁾.

Questa figura dell'esenzione va distinta dalle esclusioni attraverso le quali il legislatore chiarisce i limiti di applicabilità del tributo, senza derogare a quanto risulta dagli enunciati generali⁽¹²⁹⁾. Le esclusioni, quindi, concorrono alla definizione dell'ambito applicativo del tributo, ossia, alla migliore identificazione del presupposto di fatto e dei soggetti sottoposti all'imposta, quindi, alla definizione del trattamento ordinario del tributo. Non si tratta pertanto di un tipo agevolativo.

Le esenzioni, vero tipo agevolativo, si possono classificare in oggettive o soggettive, temporanee o permanenti, generali o locali e possiamo inoltre trovare esenzioni operanti *ex lege*, ed esenzioni operanti unicamente ad istanza di parte, o in base ad apposito provvedimento esonerativo.

4. 1. 2. Sgravio fiscale

Consiste nella remissione in tutto o in parte di un tributo per effetto di un provvedimento dell'amministrazione emanato nell'esercizio di un potere conferitole dall'ordinamento (autorizzato da specifica norma di legge) in casi particolari e per motivi eccezionali. Si tratta quindi del caso di un tributo già sorto e poi posto nel nulla per atto dell'amministrazione.

Di solito si fa ricorso a questa figura nei casi eccezionali di calamità naturali.

¹²⁸ Si veda F. TESAURO, "Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale", cit., p. 105.

¹²⁹ Per un approfondimento sulla distinzione tra esenzioni ed esclusioni rimandiamo ai paragrafi 2 e 3 della sezione I di questo capitolo. In questa sede ricordiamo che nella dottrina più recente la rilevanza della distinzione tra esenzioni ed esclusioni ha perduto importanza fino a far dubitare persino della sua validità giuridica. Inoltre, non risulta d'aiuto la confusione terminologica operata dal legislatore nella distinzione di queste due figure. Si veda la nota 19.

4. 2. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sul “quantum”

In questi tipi agevolativi, l'effetto si manifesta in una riduzione del carico fiscale del tributo al quale si riferiscono.

La riduzione può operare direttamente sull'imposta oppure indirettamente, sui parametri che ne determinano l'entità (l'aliquota e la base imponibile). Possiamo distinguere i seguenti tipi agevolativi:

4. 2. 1. Riduzioni d'imposta

Questo tipo agevolativo implica l'applicazione di una percentuale (normativamente stabilita) di riduzione sull'ammontare dell'imposta normale⁽¹³⁰⁾. Possiamo citare come esempio la riduzione decennale alla metà dell'IRPEG nei confronti delle imprese che si costituiscono in forma societaria nei territori del Mezzogiorno per la realizzazione di nuove iniziative produttive nei territori stessi stabilita dall'art. 105 del D.P.R. del 06/03/1978, n. 218 (poi rivisitata dall'art. 14 della Legge 1 marzo 1986, n. 64, il quale la sostituisce con l'esenzione decennale totale). Un altro esempio si ritrova nella riduzione del 50% dell'imposta ICI prevista per i fabbricati dichiarati inagibili e inabitabili e di fatto non utilizzabili⁽¹³¹⁾.

4. 2. 2. Detrazioni d'imposta

Si tratta di agevolazioni consistenti in importi di ammontare predeterminato (fisso o tramite una percentuale) che il soggetto passivo può sottrarre dall'imposta lorda⁽¹³²⁾. Sono utilizzate principalmente nella struttura dell'IRPEF ove sono ammesse un primo gruppo di detrazioni relative ad oneri personali che hanno la duplice finalità di personalizzare il tributo in relazione a circostanze che modificano la capacità

¹³⁰ Cfr. R. ZENNARO, “Agevolazioni fiscali”, cit., p. 65.

¹³¹ Art. 8 del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

¹³² Cfr. R. ZENNARO, “Agevolazioni fiscali”, cit., p. 65.

Per S. LA ROSA, “Esenzioni e agevolazioni tributarie”, cit., p. 2, nonostante solitamente si affermi che esenzioni e detrazioni si distinguono dal fatto che le ultime sono misure aventi come conseguenza una mera riduzione quantitativa del debito d'imposta, e non la totale esclusione dell'*an* del medesimo, sul piano effettuale, detrazioni ed esenzioni (o esclusioni) non operano diversamente. Considera la Rosa che la distinzione “va posta su altro piano, e ponendo in evidenza la diversa natura dei rispettivi presupposti, che solo per le detrazioni... sono costituiti da fatti comunque estranei alla sfera di applicazione del tributo. Le detrazioni, cioè, non discendono da norme formalmente derogatorie rispetto alla norma impositiva; e debbono essere ricondotte nell'area delle agevolazioni fiscali laddove giustificate da esigenze esterne alla disciplina dei singoli tributi...”

contributiva e di introdurre agevolazioni e incentivi a favore di determinati impieghi del reddito e un secondo gruppo che comprende altre detrazioni con una finalità esclusiva di incentivazione.

All'interno del primo gruppo, benché in alcune delle tipologie sia preminente lo scopo puramente agevolativo, in altre (ad esempio il caso delle detrazioni per carichi di famiglia, oppure per le spese mediche sostenute dal soggetto passivo) si potrebbe concludere che la detrazione sia conseguenza necessaria di un'imposizione basata sul principio di capacità contributiva per cui, in assenza della stessa non può esserci imposizione; vale a dire, che le detrazioni derivano necessariamente dalla "struttura normale" dell'imposta o, in altre parole, che si tratterebbe di misure che hanno la loro *ratio* in ragioni di "extrafiscalità interna" alla disciplina dei singoli tributi⁽¹³³⁾.

Questo problema rileva rispetto all'inclusione o esclusione dei tipi di detrazione suindicate nel bilancio statale (nella forma delle cosiddette spese fiscali⁽¹³⁴⁾). Infatti, ci sarebbero due plausibili interpretazioni diverse. In primo luogo, si potrebbe sostenere che in questi casi lo Stato rinuncia all'entrata per motivi extrafiscali di tutela della famiglia, con la conclusione che si tratterebbe di un'agevolazione da includere nel bilancio delle spese fiscali. Per altro verso, però, sarebbe anche difendibile (soprattutto in un'imposta personale) un'interpretazione del principio di capacità contributiva che escludesse il minimo vitale dal reddito tassabile. In questo caso, le detrazioni per carichi di famiglia non farebbero altro che quantificare le spese che integrano il concetto del minimo⁽¹³⁵⁾.

Nonostante ciò, abbiamo visto che secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale la discrezionalità del legislatore è molto ampia e comprende anche la decisione su quello che deve essere considerato "minimo vitale" esente dall'imposta⁽¹³⁶⁾. Ne deriva che a

¹³³ Si veda S. LA ROSA, "Le Agevolazioni tributarie", cit., pp. 401 e ss.. Notiamo peraltro che in questo senso, come abbiamo già indicato, le detrazioni debbono essere ricondotte nell'area delle agevolazioni fiscali laddove giustificate da esigenze esterne alla disciplina dei singoli tributi; si veda ID., "Esenzioni e agevolazioni tributarie", cit., p. 2.

¹³⁴ Richiamiamo, per una maggiore comprensione del problema, a quanto esposto nel capitolo relativo alla "Tax Expenditures Theory" (paragrafo 3.2.2).

¹³⁵ Per un approfondimento si veda F. FICHERA, "Le agevolazioni fiscali", cit. pp.120 e ss..

¹³⁶ Si veda la citata sentenza della Corte Costituzionale, 14 luglio 1982, n. 134, nella quale anche se il giudice *a quo* sostiene che "l'intento del legislatore costituzionale (nell'art. 53 Cost.) é quello di far sì che ogni cittadino diventi contribuente in relazione non al reddito e, quindi, alla ricchezza prodotta, ma a quella di cui abbia la libera disponibilità", la Corte segnala che "non può condividere questa interpretazione.... Restringere la tassabilità dei

fatica tali tipi di misure potrebbero essere considerate *in toto* come agevolazioni cosiddette strutturali o improprie (parte integrante della struttura del tributo a cui si riferiscono). Per di più, non potendo escludere che esistano motivi extrafiscali di politica a tutela della famiglia alla base di queste detrazioni, diventa difficile stabilire quale parte della detrazione potrebbe essere considerata connaturale alla struttura del tributo e quale, invece, vada considerata come vera spesa fiscale.

4. 2. 3. L'imposizione in misura fissa

Si tratta di casi in cui sorge l'obbligo di corrispondere un'imposta di ammontare predeterminato, indipendentemente dall'entità della base imponibile. E' caratteristica dell'imposta di registro e delle imposte catastali e ipotecarie⁽¹³⁷⁾. Segnaliamo però che l'applicazione dell'imposta in misura fissa poggia su tre alternativi principi: la mancanza di indici rivelatori di capacità contributiva, oppure la sussistenza di altro trattamento tributario, nel cui ambito si esaurisca la rilevanza della capacità contributiva, oppure la concessione di un trattamento di favore. Unicamente in quest'ultimo caso parliamo di agevolazioni fiscali.

Possiamo citare come esempio il caso delle imposte ipotecaria e catastale⁽¹³⁸⁾ dovute in misura fissa quando si tratta dell'acquisto della prima casa da parte di un privato (situazione agevolata nei confronti dell'ipotesi di altre case diverse della prima).

4. 2. 4. Riduzione dell'aliquota

Consiste nell'applicazione alla fattispecie imponibile da agevolare di un'aliquota fiscale inferiore rispetto a quella che corrisponde al trattamento ordinario.

Questo tipo agevolativo si presenta ad esempio nell'imposta di registro regolata dal T.U., n. 131, del 26 aprile 1986, nel caso di contratti di compravendita di abitazioni e

redditi secondo un indeterminato criterio di libera disponibilità di essi significherebbe imporre senza limiti la detraibilità dal reddito disponibile di ogni erogazione di esso, e senza limiti quantitativi, in necessità primarie dell'esistenza: non, dunque, soltanto le spese mediche, ma anche, e a maggior ragione, perché più difficilmente comprimibili, quelle per il sostentamento, per il tetto ecc.. L'assurdità di una tale conclusione impone di riportare il problema nei suoi veri termini, riconoscendo che la detraibilità non é secondo Costituzione necessariamente generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale. Il punto di incontro e di contemperamento di tali esigenze varia a secondo dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del Paese e, come si é detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo, tenendo conto di tutti i dati del problema”.

¹³⁷ Cfr. R. ZENNARO, “Agevolazioni fiscali”, cit., p. 65.

¹³⁸ Disciplinate nel T.U. n. 347/1990.

altri fabbricati non soggetti ad IVA, in cui si applica una aliquota del 3% nei casi d'immobili di interesse storico, artistico e archeologico e d'immobili acquistati con il requisito "prima casa" (contro il 7% per gli altri tipi di fabbricati⁽¹³⁹⁾).

Si ritrova anche l'applicazione di aliquote ridotte nel regime dell'IVA, ove accanto all'aliquota normale del 20% esistono due aliquote ridotte del 4% (applicabile a beni di prima necessità: burro, latte, cereali, pasta, pane, ma anche ai libri e periodici) e del 10% (per beni e servizi rientranti in un apposito elenco definito a livello comunitario: carne, pesce, uova, marmellata, miele, zucchero)⁽¹⁴⁰⁾. Nel caso dell'IVA, la differenziazione delle aliquote consente di realizzare un certo⁽¹⁴¹⁾ effetto di progressività rispetto al reddito, in particolare, tassando meno i beni di prima necessità, cui è destinata una quota particolarmente rilevante del reddito dei meno abbienti. In alcuni casi, quindi, è chiaro che predomina lo scopo agevolativo trattandosi senza dubbio di agevolazioni fiscali, ma in altri, soprattutto nell'ipotesi di beni di prima necessità, è difficile non pensare di essere piuttosto di fronte a misure agevolative intrinseche alla struttura del tributo, cioè alle cosiddette agevolazioni strutturali o improprie.

4. 2. 5. Riduzioni della base imponibile

In questi casi una quota della base imponibile, normativamente determinata, non è soggetta a tassazione oppure lo è in percentuale minore⁽¹⁴²⁾.

¹³⁹ A parte i casi d'immobili all'estero e di trasferimenti a favore dello Stato in cui l'imposta si applica in misura fissa di 168 euro.

¹⁴⁰ Le aliquote ridotte si applicano ai beni e servizi indicati nella parte II e nella parte III della tabella A allegata al D.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633, che regola la disciplina dell'IVA.

¹⁴¹ Nel senso che l'utilizzo delle aliquote IVA a fini redistributivi è fortemente limitato dalla normativa comunitaria.

¹⁴² Cfr. R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., p. 66.

Diverso è il caso delle deduzioni dall'imponibile, in virtù delle quali il legislatore consente di sottrarre dall'imponibile complessivo particolari ammontari che, per la loro natura, sono riconosciuti idonei a costituire materia imponibile. Questi casi non sono da considerare vere e proprie agevolazioni fiscali ma agevolazioni strutturali mancanti della funzione promozionale e che in generale implicano il riconoscimento di situazioni di mancanza di capacità contributiva da parte del contribuente. Infatti, se guardiamo l'IRPEF, troviamo, ad esempio, le deduzioni dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente i) i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza; ii) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo; iii) le spese mediche.

Allo stesso modo, non vanno considerate vere e proprie agevolazioni fiscali gli abbattimenti della base imponibile, normalmente di bassa entità e tali da non influenzare la capacità contributiva. Oggi troviamo un unico esempio di abbattimento della base imponibile nell'imposta sulle successioni e donazioni (nuovamente istituita con D.L. n.

Un esempio di riduzione della base imponibile si trovava nell'art. 21 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 che stabiliva che per le aziende e gli istituti di credito le quote di reddito destinate a riserva legale o statutaria in eccedenza al ventesimo dell'utile di bilancio erano esenti dall'imposta locale sui redditi (abolita dal 1997) per metà del loro ammontare.

4. 2. 6. Forfetizzazioni dell'imponibile

Questo caso implica la determinazione della base imponibile non in modo analitico (ovvero desunto immediatamente da dati reali), bensì applicando coefficienti prestabiliti (forfettari) a variabili diverse dall'imponibile, che riflettano, presuntivamente, un rapporto di proporzionalità diretta con quello⁽¹⁴³⁾. Possiamo, però, parlare di agevolazione fiscale soltanto nei casi in cui la determinazione forfetaria dell'imponibile comporti un alleggerimento del carico fiscale rispetto alla tassazione ordinaria. Bisognerà, quindi, esaminare caso per caso, al fine di appurare se si tratta o meno di un'agevolazione fiscale.

E' previsto ad esempio un regime forfetario opzionale (agevolativo) negli artt. 156 a 161 T.U.I.R. per le società di capitali residenti, in relazione a determinate attività marittime, per le quali il reddito è commisurato al tonnellaggio ed all'anzianità delle navi.

Siamo, altresì, di fronte ad una situazione simile alla precedente nelle ipotesi di determinazione dell'imponibile sulla base di criteri di normalità. Parliamo fondamentalmente del controverso caso della determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo attraverso i cosiddetti "studi di settore"⁽¹⁴⁴⁾, strumento presuntivo a

262/06) per quanto riguarda i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte (e in caso di donazioni *inter vivos* a titolo gratuito) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta fino alla quantità di 1.000.000 Euro. A nostro avviso, in questo caso, data la quantità per cui è previsto l'abbattimento, è molto difficile sostenere che essa soddisfi il requisito di inesistenza di capacità contributiva. In ogni caso, è difficile trovare giustificazione a questa misura in finalità promozionali costituzionalmente tutelate (neppure, data l'entità della somma, nella tutela della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio).

¹⁴³ Cfr. R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., p. 66.

¹⁴⁴ Per approfondimenti sugli "studi di settore" si consiglia: A. FANTOZZI, "Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa", in "Diritto tributario e Corte costituzionale", cit., pp. 383 e ss.; e in senso critico: M. BEGHIN, "Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva", in Corriere Tributario, n. 24, 2007, pp. 1973 e ss., che li considera una strumentazione disattenta alla persona e distante dai modelli che, conformemente al principio costituzionale di capacità contributiva, impongono di valorizzare la specifica, non riproducibile situazione nella quale versa il contribuente sottoposto al controllo. Nello stesso senso F. MOSCHETTI, "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra

base statistica. Allo stesso modo, in questi casi si può unicamente parlare di agevolazione fiscale nelle ipotesi in cui la determinazione dell'imponibile attraverso questo strumento implichi un regime più favorevole rispetto al regime di determinazione ordinaria della base imponibile (con cui va confrontato il regime eventualmente più favorevole).

In generale, la dottrina mostra una certa perplessità davanti a metodi e criteri di determinazione della base imponibile basati su indici statistici o medio-ordinari, ma la giurisprudenza considera legittimo l'utilizzo di coefficienti e forfetizzazioni, che, se pure non sottoposti a riscontri concreti, possano essere considerati rispondenti a principi logici e contabili attendibili¹⁴⁵).

4. 3. Agevolazioni relative al singolo tributo incidenti sul momento impositivo

Si tratta di tipi agevolativi che operano rinviando nel tempo il prelievo fiscale, senza peraltro modificarne l'entità. Li abbiamo inclusi tra i tipi agevolativi sulla base della

singolo e comunità", in *"Diritto tributario e Corte costituzionale"*, cit., p. 52, segnala che il collegamento tra l'art. 53 e la tutela della persona porta ad escludere come legittime quelle forme di tassazione che sono collegate a criteri di normalità prescindendo dalle caratteristiche specifiche del "contribuente-persona" alludendo alla commisurazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo agli "studi di settore".

Anche se in questi casi si presenta il rischio che risulti un'imponibile non corrispondente al reddito effettivo del contribuente, tali regole si possono considerare legittime sempre che lascino al contribuente la possibilità di dimostrare quale è il suo reddito effettivo (quindi, quando contro la presunzione esiste la possibilità di presentare una prova contraria, che non sia "diabolica"). Concordiamo con R. Schiavolin nella considerazione che in questi casi, se il contribuente non adempie all'onere della prova contraria, si può considerare il reddito accertato tramite presunzioni come "effettivo", in quanto prodotto di un ragionevole iter di determinazione. Si vedano le interessanti considerazioni di R. SCHIAVOLIN, *"Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti"*, in *Corriere Tributario*, n. 24, 2007, pp. 1981 e ss., in cui si fa inoltre presente come la giurisprudenza costituzionale sia ambigua sul tema delle presunzioni assolute: vi sono sentenze in cui esse sono considerate illegittime in quanto tali, e altre in cui invece sembra si richieda unicamente la loro generica ragionevolezza.

¹⁴⁵ Si veda ad esempio l'ordinanza (reperibile all'URL: www.giurcost.it) della Corte Costituzionale, 23 dicembre 1987, n. 586, nella parte in cui si segnala che, "infatti, questa Corte ha escluso, in linea generale, la illegittimità costituzionale del ricorso in materia tributaria a presunzioni (cui si riconduce anche l'accertamento automatico o forfettario) purché esse si fondino su indici concretamente rivelatori di ricchezza e idonei, perciò, a conferire all'imposizione una base non fittizia" (v. sentenza n. 283 del 1987 e n. 42 del 26 marzo 1980). In particolare è stata sottolineata la necessità che le presunzioni, per potere essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, debbono essere confortate da elementi concreti che le giustificano razionalmente; v. Corte costituzionale 28 luglio 1976, n. 200.

considerazione che dal punto di vista economico, di solito, le dilazioni nel tempo dei pagamenti implicano un beneficio economico.

Appartengono a questo gruppo le seguenti figure:

4. 3. 1. Sospensioni di imposta

Le sospensioni d'imposta implicano che determinati presupposti imponibili non vengano assoggettati ad imposizione nel momento in cui si verificano, bensì successivamente⁽¹⁴⁶⁾.

Nella disciplina dell'IRES, le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente (se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche), nell'esercizio di competenza o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi (non oltre il quarto)⁽¹⁴⁷⁾. Questa norma di favore ha tra l'altro la finalità di incentivare l'autofinanziamento delle imprese (mediante il reinvestimento delle risorse provenienti dal realizzo delle plusvalenze).

4. 3. 2. Sostituzioni del presupposto

Si verificano quando la norma sottopone a tassazione un presupposto diverso da quello normale⁽¹⁴⁸⁾. Ciò ad esempio ricorre nelle ipotesi di tassazione in caso d'uso (s'intende di uso a fini amministrativi dell'atto) previste nell'imposta di registro⁽¹⁴⁹⁾ e in quella di bollo⁽¹⁵⁰⁾.

In questi casi esiste un differimento nel tempo della tassazione, poiché l'atto non viene assoggettato ad imposta contestualmente alla sua formazione. Tuttavia, dato che il rinvio è subordinato ad una circostanza eventuale (l'uso dell'atto), siamo davanti ad un'incertezza sia sul "*quantum*" sia sull'"*an*" della tassazione.

5. Agevolazioni esterne alla struttura del singolo tributo. I cosiddetti regimi fiscali sostitutivi

¹⁴⁶ Cfr. R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., pp. 66 e 67.

¹⁴⁷ Art. 86, comma 4, TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

¹⁴⁸ Cfr. R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., p. 67.

¹⁴⁹ L'imposta di Registro è regolata dal Testo Unico approvato dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Nella seconda parte della tariffa del T.U. sono elencati gli atti da registrarsi in caso d'uso, ad esempio, i contratti formati mediante corrispondenza e le scritture private non autenticate relative ad operazioni soggette ad IVA.

¹⁵⁰ Parte II della tariffa regolata dal D. P. R. n. 642 del 1972.

Il legislatore può stabilire, con una norma derogatoria, che talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione di un'imposta, e siano assoggettate ad altro regime speciale. Si applica quindi un trattamento fiscale alternativo rispetto a quello ordinario⁽¹⁵¹⁾.

E' opportuno, però, evidenziare che l'applicazione del trattamento sostitutivo non determina sempre una diminuzione dell'imposta dovuta. Quindi, potremmo parlare di agevolazione fiscale soltanto nei casi in cui l'applicazione del regime alternativo implichi una diminuzione del carico tributario rispetto al trattamento ordinario.

In generale, nella previsione di questa figura, accanto allo scopo agevolativo, il legislatore ha sovente l'intento di semplificare il procedimento di tassazione dal punto di vista dell'accertamento e della riscossione (il che solitamente si traduce per il contribuente in un vantaggio sotto l'aspetto della semplicità applicativa⁽¹⁵²⁾) oppure quello di renderlo più efficiente (cercando di diminuire le possibilità di elusione ed evasione dell'imposta)⁽¹⁵³⁾.

Possiamo citare come esempio di regimi fiscali sostitutivi di natura agevolativa l'imposta sostitutiva dovuta dagli enti che effettuano operazioni di credito a medio o lungo termine, oppure operazioni di credito di qualunque durata in determinati settori (credito all'artigianato, per il lavoro italiano all'estero, cinematografico ecc.). Tali enti, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative che sarebbero dovute secondo le norme che regolano tali imposte, sono soggetti ad un'unica imposta, la cui aliquota si applica all'ammontare dei finanziamenti erogati⁽¹⁵⁴⁾.

¹⁵¹ Per approfondimenti sul tema si veda R. SCHIAVOLIN, voce "Sostitutive (imposte)", in Digesto delle discipline privatistiche, sez. commerciale, XV, Torino, 1998, pp. 48 e ss., ove *in primis* però, fa notare come "la qualificazione di «sostitutività» o «surrogatorietà» viene riferita ad una serie così vasta ed eterogenea di istituti o «trattamenti» tributari da risultare inidonea ad individuare una categoria di prelievi aventi in comune dei caratteri intrinseci: ad unificarli è soltanto «la sostituzione di una normativa d'imposizione con un'altra», la quale è pure un fenomeno multiforme e di inquadramento non pacifico sul piano giuridico".

Si veda inoltre R. ZENNARO, "Agevolazioni fiscali", cit., p. 69.

¹⁵² Con conseguenze dal punto di vista economico traducibili in un risparmio di risorse da parte del contribuente, il che giustificerebbe comunemente l'inclusione del regime sostitutivo tra i meccanismi agevolativi.

¹⁵³ Nei casi in cui il legislatore prevede il regime sostitutivo esclusivamente con la finalità di limitare le possibilità di elusione ed evasione delle imposte manca la funzione promozionale.

¹⁵⁴ Rimandiamo agli artt. 15 ss. del D. P. R. 29 settembre 1973, n. 601, concernenti le agevolazioni per il settore del credito.

6. Agevolazioni sottoposte a condizione

Le agevolazioni fiscali possono essere sottoposte a condizione sospensiva o risolutiva.

6. 1. Agevolazioni sottoposte a condizione sospensiva

La condizione sospensiva implica un'iniziale situazione di pendenza. Durante la pendenza, normalmente il contribuente non gode di alcun trattamento di favore, ma quando si avvererà la condizione, esso cesserà di essere soggetto all'imposta ordinaria e usufruirà dell'agevolazione. Può essere prevista o meno l'efficacia retroattiva della condizione, e quindi, il diritto al rimborso di quanto pagato dal contribuente. Se, al contrario, la condizione non si verificasse, non opererà il regime di favore e continuerà ad essere dovuta l'imposta ordinaria.

Vi sono, però, casi in cui l'ordinamento prevede che le agevolazioni fiscali sottoposte a condizione sospensiva operino in via provvisoria durante la situazione di pendenza (in presenza di determinati presupposti). In questi casi, le agevolazioni si consolideranno unicamente se, entro i limiti temporali previsti, la condizione si verifica. Questo caso si da ad esempio, nell'imposta di registro, quando si prevede inizialmente l'assoggettamento all'imposta fissa, che sarà però dovuta nella misura ordinaria se non si verificherà l'evento a cui il beneficio è sospensivamente condizionato⁽¹⁵⁵⁾.

Come vedremo di seguito, la meccanica del funzionamento di questi tipi di condizioni sospensive è praticamente la stessa delle condizioni risolutive. Infatti, non sempre esiste accordo nella dottrina e nella giurisprudenza sulla qualificazione di un certo evento come condizione risolutiva di un determinato beneficio fiscale oppure come condizione sospensiva⁽¹⁵⁶⁾.

¹⁵⁵ Si veda la parte I della Tariffa, art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che regola l'Imposta di Registro che prevede l'applicazione dell'imposta in termine fisso dell'1% "se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato ed esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni". "Ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico".

¹⁵⁶ Si veda, ad esempio, S. LA ROSA, "Brevi note in tema di prescrizione delle imposte di registro dovute a seguito di decadenza da agevolazioni fiscali", in *Giurisprudenza Italiana*, n. 1, 1970, I, p. 549, che considera come agevolazione sottoposta a condizione sospensiva ciò che la Corte di Cassazione qualifica come agevolazione sottoposta a condizione risolutiva (Cassazione Civile, I sezione, 30 aprile 1969, n. 1400).

6. 2. Agevolazioni sottoposte a condizione risolutiva

La condizione risolutiva fa cessare un'agevolazione, rendendo dovuto (ex tunc o ex nunc) il pagamento dell'imposta.

Un esempio di agevolazione fiscale sottoposta a condizione risolutiva si ritrova nel regime di esenzione per gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione o donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado (che sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte catastali e di bollo e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa) e che viene meno se il beneficiario non li coltiva per almeno sei anni. La mancata coltivazione del terreno per almeno sei anni si configura quindi, come condizione risolutiva del trattamento di favore⁽¹⁵⁷⁾.

7. Fattispecie agevolative assimilate alle agevolazioni fiscali.

7. 1. Crediti d'imposta

Si tratta di uno strumento ampiamente utilizzato dal legislatore con finalità agevolativa. Consiste nell'attribuzione a talune categorie di contribuenti, in ragione di caratteristiche soggettive e/o oggettive loro proprie, di un diritto corrispondente ad un credito, utilizzabile in sede di versamento di imposte e/o contributi previdenziali, eventualmente con il diritto al rimborso dell'eccedenza (e che può rilevare come componente positivo dell'imponibile di una o più imposte, se non sia oggetto, a tal fine, di esenzione). Il beneficio attribuito discende da scelte discrezionali del legislatore con effetti di ausilio finanziario e non dall'applicazione della disciplina propria della singola imposta⁽¹⁵⁸⁾.

Tali misure, se si accoglie la definizione da noi prospettata⁽¹⁵⁹⁾, non costituiscono delle vere agevolazioni fiscali, in quanto l'imposta dovuta non è soggetta a deroga alcuna. Si tratta, piuttosto, di una forma di compensazione tra crediti (derivanti dal verificarsi di fattispecie estranee alla disciplina del tributo) e debiti del contribuente.

¹⁵⁷ Art. 14 della Legge 15 dicembre 1998, n. 441, "*Norme per la diffusione della valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura*".

¹⁵⁸ Per approfondimenti si veda M. TURCHI, "*Credito d'imposta*", in *Digesto delle Discipline privatistiche (sez. commerciale)* Vol. VI, UTET, Torino, 1990, pp. 203 e ss..

¹⁵⁹ Per cui le agevolazioni fiscali sarebbero misure che derogano al trattamento fiscale ordinario, comune o "normale", in quanto non discendono dai "principi basilari del sistema tributario" oppure non realizzano principi inerenti al sistema tributario stesso, riservando a determinati soggetti un trattamento più favorevole.

Certamente esiste un trattamento agevolativo (più favorevole per il contribuente) con finalità, di solito, se non costituzionalmente, almeno legalmente tutelate, ma la struttura dell'imposta non è intaccata.

Come esempi, possiamo citare: i crediti d'imposta per la rottamazione di autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo, autocarri, motocicli (cfr. art. 1, comma 224 ss., l. n. 296/2006; art. 29, d.l. n. 248/2007, conv. dalla l. n. 31/2008); il credito a favore degli autotrasportatori per il recupero di parte della tassa automobilistica (cfr. art. 83-bis, comma 26, d.l. n. 112/2008, conv. dalla l. n. 133/2008, che prevede un credito pari al 35 % dell'importo pagato quale tassa automobilistica per ciascun veicolo di massa massima complessiva compresa tra 7,5 e 11,5 tonnellate e del 70 % dell'importo pagato per ciascun veicolo di massa superiore) e il credito d'imposta a favore delle farmacie private e pubbliche per l'acquisto del software certificato da utilizzare per la trasmissione dei dati delle ricette mediche (cfr. art. 50, comma 6, d.l. n. 269/2003; art. 9, d.l. n. 282/2004).

7. 2. Condono fiscale

Si tratta di provvedimenti, di sospetta incostituzionalità, di clemenza tributaria che hanno la duplice finalità di definire da un lato le controversie tributarie pendenti e di assicurare dall'altro un'immediata, anche se a volte ridotta, riscossione dei tributi.

Dentro la figura del condono la dottrina distingue tra il condono in senso proprio (o "puro"¹⁶⁰) e il condono in senso improprio (o "impuro").

Il condono in senso proprio¹⁶¹ è quello che prevede la non applicazione delle sanzioni amministrative dovute in conseguenza della trasgressione di obblighi tributari, subordinatamente al loro successivo adempimento. Per contro, il condono in senso improprio implica la definizione delle pendenze tributarie attraverso una sorta di forfetizzazione delle imposte dovute, che vengono così quantificate secondo un criterio

¹⁶⁰ Terminologia usata da G. FALSITTA, "I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie", ne *Il Fisco*, n. 6, 2003, pp. 3 e ss. dell'estratto della rivista on-line; ID., "Giustizia tributaria e tirannia fiscale", Milano, Giuffrè, 2008, pp. 299 e ss. il quale definisce come condono fiscale "puro" quello che si limita ad abbuonare le sanzioni, escludendo effetti sull'imposta e sugli interessi; chiama invece "impuro" ogni altro tipo.

¹⁶¹ Osserva G. FALSITTA, "I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie", sopra citato, come le fattispecie di condono premiale "puro", in cui il premio è limitato all'abbandono delle sole sanzioni, sono sempre più rare, sempre più marginali e secondarie.

determinativo difforme da quello ordinario. Si ha, pertanto, un effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione del debito d'imposta. In questo senso, a differenza di quanto succede con il credito d'imposta, possiamo includere la figura del condono "impuro" nella definizione da noi accolta di agevolazione fiscale, poiché esso intacca i criteri ordinari di determinazione dell'imposta. Tuttavia, diverso è il problema della legittimità di tale agevolazione fiscale. Infatti, tale figura non si basa su finalità promozionali costituzionalmente tutelate, e, in più, risulta assai discutibile la costituzionalità della figura stessa, che intacca -a vantaggio della categoria dei trasgressori- l'obbligo del pagamento dell'imposta. Ci troviamo infatti davanti ad una legislazione "premiale" di condotte d'evasione contraria, *in primis*, agli articoli 2 (doveri di solidarietà), 3 (uguaglianza formale e materiale), e 53 (capacità contributiva) della Costituzione¹⁶²).

¹⁶² E addirittura all'art. 41 Cost. (in quanto legislazione premiale di attività economiche svolte in contrasto con l'utilità sociale).

Analogamente G. FALSITTA, "*I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*", cit., nota 17, e p. 8 dell'estratto della rivista on-line, osserva che "La norma che fissa i criteri di ripartizione, una volta che sia stata approvata ed entri in vigore, è la base - si noti bene - di un *diritto soggettivo* di ciascun contribuente non verso lo Stato o altro ente pubblico ma verso tutti i restanti concorrenti al riparto.

Questo diritto all'invarianza del criterio di ripartizione adottato può farsi rientrare senza sforzo nella categoria, disegnata dall'art. 2 della Costituzione, dei «diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità» che l'articolo in questione riconosce e garantisce. Per ciò è corretto dire che l'intangibilità dei criteri di riparto e la loro vincolatività *erga omnes* è tutelata dagli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione". In più, l'Autore considera violato dalla legislazione condonistica anche l'art. 41 Cost..

Per approfondimenti sulla figura del condono si vedano G. PASSARO, "*Condono nel diritto tributario*", in *Digesto delle discipline privatistiche, sez. commerciale, III*, Torino, 1993, pp. 383 e ss. e la bibliografia di riferimento; C. PREZIOSI, "*Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*", Milano, Giuffrè, 1987; G. FALSITTA, "*I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*", cit., p. 794 e ss. e ID., "*Giustizia tributaria e tirannia fiscale*", cit., pp. 296 ss..

CAPITOLO II

I. LIMITI ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI DERIVANTI DAL DIRITTO COMUNITARIO

1. Relazioni tra ordinamento comunitario e ordinamento interno

L'appartenenza dell'Italia all'Unione europea comporta che la potestà fiscale dello Stato e delle Regioni debba rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario. Dopo la riforma del Titolo V della Costituzione effettuata con la legge cost. 3/2001, il legislatore costituzionale italiano riconosce esplicitamente¹⁶³, nell'articolo 117, che la *“potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”*¹⁶⁴.

¹⁶³ Prima della riforma del Titolo V della Costituzione, l'articolo 11 della stessa costituiva l'esclusivo riferimento su cui basare la diretta applicabilità del diritto comunitario e la sua prevalenza sul diritto interno.

¹⁶⁴ Il legislatore costituzionale ha voluto sottolineare il fatto che le Regioni, nell'esercizio della loro potestà legislativa, sono direttamente sottoposte ai vincoli derivanti dal diritto comunitario. Il che non implica il venir meno del dovere dello Stato di garantire l'osservanza della normativa comunitaria da parte delle Regioni, Province, Comuni, attraverso, eventualmente, l'esercizio del potere sostitutivo ad esso riservato dalla Costituzione (artt. 117, comma 5 e 120, comma 2). D'altra parte, lo Stato membro nella sua unità è l'interlocutore delle istituzioni comunitarie ed esso è il responsabile dell'osservanza degli obblighi comunitari. La violazione delle norme comunitarie da parte delle Regioni e/o degli enti locali resta imputabile allo Stato ed esso soltanto ne risponde alla Comunità (sentenza della Corte di Giustizia del 16 gennaio 2003, C-388/01, Commissione c. Italia, punti 26 e ss, Raccolta 2003, p. I-721). Segnala A. CARINCI, *“Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea”*, in Rassegna Tributaria n. 4, 2004, p. 1235, che *“Indubbiamente, l'osservanza dei vincoli comunitari era prescritta anche prima della riforma; tuttavia si trattava di una responsabilità affidata fondamentalmente alla legge statale, stante il ruolo essenzialmente attuativo assegnato alla legge regionale in materia tributaria”*.

Per M. P. CHITI, *“Regioni ed Unione europea dopo la riforma del Titolo V della Costituzione: l'influenza della giurisprudenza costituzionale”*, in Le Regioni, n. 6, 2002, p. 1403, con il nuovo sistema previsto dalla legge cost. n. 3/2001, le Regioni non sono soltanto autorizzate pienamente ad attuare il diritto comunitario, ma assumono un preciso dovere in tal senso.

La Cassazione, con sentenza 10 dicembre 2002, n. 17564, in Giurisprudenza Costituzionale, 2003, p. 459, ha osservato che è possibile ipotizzare che il legislatore costituzionale del 2001 -consapevole dell'esistenza della complessa costruzione giurisprudenziale (peraltro, in continua evoluzione) sui rapporti tra fonti del diritto comunitario e fonti del diritto interno, nonché tra istituzioni comunitarie e nazionali competenti a regolarli- non abbia inteso negarla o sostanzialmente intaccarla, ma abbia, piuttosto, inteso, con l'introduzione dell'art. 117, comma 1,

L'importanza dei vincoli comunitari alla potestà fiscale dello Stato e delle Regioni -e pertanto anche alla loro potestà di stabilire agevolazioni fiscali⁽¹⁶⁵⁾- risiede proprio nella particolare forza di cui godono in virtù del cosiddetto primato del diritto comunitario su quello nazionale, che è accompagnato da un meccanismo di controllo giurisdizionale in senso proprio⁽¹⁶⁶⁾, che si avvale delle funzioni del giudice comunitario e del giudice nazionale ed è rinforzato dal riconoscimento dell'istituto della disapplicazione del diritto nazionale incompatibile⁽¹⁶⁷⁾, essendo giurisprudenza consolidata che spetta a tutte le autorità degli Stati membri garantire il rispetto delle norme di diritto comunitario nell'ambito delle loro competenze⁽¹⁶⁸⁾.

rendere esplicita, enunciandola espressamente, una soltanto delle molteplici regole disciplinanti i rapporti stessi, già implicitamente contenuta nell'art. 11 Cost.: quella, cioè, del dovere del legislatore statale e regionale di rispettare, nell'esercizio dell'attività legislativa, quale massima espressione della rappresentanza generale, i "vincoli" progressivamente emersi e continuamente emergenti nel processo di costruzione dell'ordinamento giuridico comunitario. Cfr. N. D'AMATI e A. URICCHIO, *"Corso di Diritto Tributario"*, Cedam, Padova, 2008, pp. 7 e 8.

Anche, di recente, la Corte Costituzionale, in sentenza 102/2008 del 13 febbraio 2008 (reperibile all'URL: www.giuricost.org), ha chiarito che il nuovo testo dell'art. 117, comma 1, Cost. ribadisce che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario si impongono al legislatore nazionale (statale, regionale e delle Province autonome).

Per approfondimenti sul tema si veda, per tutti, F. G. PIZZETTI, *"I nuovi poteri unificanti del sistema italiano: il posto della Costituzione e delle leggi costituzionali ed il ruolo dei vincoli comunitari e degli obblighi internazionali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione"*, in AA.VV., *"Il nuovo Titolo V della parte II della Costituzione"*, Milano, 2002.

¹⁶⁵ Essa rappresenta una delle forme principali di espressione dell'autonomia tributaria degli enti territoriali. Cfr. F. AMATUCCI, *"L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale"*, in *Finanza Locale*, n. 3, 2008, pp. 11-23.

¹⁶⁶ Il primato non è caratteristica esclusiva del diritto comunitario (neanche l'effetto diretto), rinvenendosi anche nel diritto internazionale; la differenza risiede soprattutto nel venire accompagnato, appunto, da questo meccanismo di controllo giurisdizionale. Si veda G. TESAURO, *"Diritto Comunitario"*, Cedam, Padova, 2008, pp. 172 e 173.

¹⁶⁷ In questo senso, si vedano A. CARINCI, *"Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea"*, cit., p. 1237, e la dottrina ivi riferita (FEDELE, *"Appunti dalle lezioni di diritto tributario"*, Torino, 2003, p. 105; FALSITTA, *"Manuale di Diritto Tributario. Parte generale"*, Cedam, Padova, 2003, p. 47; FANTOZZI, *"Il Diritto tributario"*, Torino, 2003, p. 144; CARPENTIERI-LUPI-STEVANATO, *"Il Diritto tributario nei rapporti internazionali"*, Milano, 2003, p. 48; DORIGO, *"L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2003, p. 1107).

¹⁶⁸ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-2/06, *Willy Kempter KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Raccolta 2008, p. I-00411, punto 34.

La Corte di Giustizia delle Comunità europee⁽¹⁶⁹⁾, a partire dalla storica sentenza c.d. “Simmenthal”⁽¹⁷⁰⁾, si è pronunciata in maniera inequivoca sul principio della preminenza del diritto comunitario su quello interno. In particolare, nella motivazione della sentenza, la Corte dichiara che “in forza del principio della preminenza del diritto comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri, non solo di rendere «ipso jure» inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche -in quanto dette disposizioni e detti atti fanno parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri- di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui questi fossero incompatibili con norme comunitarie”⁽¹⁷¹⁾. La Corte di Giustizia aggiunge inoltre, che “il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza⁽¹⁷²⁾, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della

¹⁶⁹ Diventata dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, l'1 dicembre 2009, Corte di Giustizia dell'Unione europea. Analogamente, il Tribunale di Primo grado è diventato semplicemente il “Tribunale”, ma, al fine di evitare confusioni terminologiche, nel nostro lavoro continueremo ad utilizzare la denominazione di Tribunale di Primo grado.

¹⁷⁰ Sentenza della Corte di Giustizia del 9 marzo 1978, Causa 106/77, Amministrazione delle finanze dello Stato c. SpA Simmenthal, Raccolta 1978, p. 00629. La base teorica fondamentale della teoria del primato del diritto comunitario fu profilata nella sentenza della Corte di Giustizia del 15 luglio 1964, Causa 6/64, Costa-ENEL, Raccolta 1964, p. 01129. Cfr. G. CASADO OLLERO, “*L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*”, Trattato di Diritto Tributario diretto da Andrea Amatucci, cit., p. 516.

¹⁷¹ Punto 17.

¹⁷² Segnala F. GALLO, “*L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*”, in *Rassegna Tributaria*, 1-bis, 2003, p. 314 e ss., come non possa nutrirsi alcun dubbio sull'esistenza dell'obbligo, a carico del giudice nazionale, di disapplicare direttamente nel giudizio di merito la norma interna configgente. Questa conclusione è, del resto, confermata dal netto orientamento della Corte di Giustizia che esclude l'obbligo di rinvio pregiudiziale, a norma dell'art. 234 TCE, oggi 267 Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), non solo nei casi in cui la normativa comunitaria abbia già costituito oggetto di interpretazione da parte dei giudici comunitari, ma anche in quelli in cui non vi sia alcun ragionevole dubbio circa il significato della disposizione da applicare (la cosiddetta teoria dell'*acte clair*). In tali casi la Corte ha affermato che “è lo stesso giudice nazionale che, assumendosene la responsabilità, deve dare soluzione alle questioni di diritto comunitario”. Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 27 marzo 1963, Cause riunite 28, 29 e 30/62, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV c. Amministrazione olandese delle imposte*,

legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale”⁽¹⁷³⁾.

Da parte sua, la Corte costituzionale italiana ha pienamente accolto il principio del primato del diritto comunitario a partire dalla nota sentenza *Granital*⁽¹⁷⁴⁾. Tuttavia,

Raccolta 1963, p. 59, e 6 ottobre 1982, Causa 283/81, Srl CILFIT e Lanificio di Gavardo SpA c. Ministero della sanità, Raccolta 1982, p. 3415 (la quale estende il principio anche alle questioni che non siano materialmente identiche a quelle già precedentemente risolte).

Inoltre, segnala l'Autore che nel processo tributario italiano, il giudice è libero di rilevare d'ufficio in qualunque stato e grado del giudizio qualunque norma tributaria che egli ritenga applicabile nell'ambito segnato dal *petitum* e dalla *causa petendi*. Di conseguenza, l'ordinamento italiano non subordina l'applicazione della norma comunitaria alla sua previa invocazione nei motivi da parte del ricorrente, essendo al contrario consentito al giudice di qualunque grado di applicare d'ufficio la norma medesima. Il principio *iura novit curia* eleva a dovere del giudice la ricerca della norma di diritto comunitario applicabile, lasciando a carico delle parti la prova del fatto dedotto in giudizio, senza che con ciò si incorra nel divieto di extrapetizione ai sensi dell'art. 112 del c.p.c.. Si vedano *ex multis*, Corte di Cassazione 5 luglio 1999, n. 6933; 9 giugno 2000, n. 7909; 10 dicembre 2002, n. 17564 e le sentenze della Corte di Giustizia del 14 dicembre 1995, Causa C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS* c. Stato belga, Raccolta 1995, p. I-04599, punti 20 e 21, e del 14 dicembre 1995, Cause riunite C-430 e 431/93, *Van Schijndel*, Raccolta 1995, p. I-4705, punti 16-22 e del 13 marzo 1997, Causa C-358/95, *T. Morellato* c. Unità sanitaria locale (USL) n. 11 di Pordenone, Raccolta 1997, p. I-1431, punti 17 e 18.

¹⁷³ Punto 24.

La posizione della Corte di Giustizia è stata riaffermata in numerose occasioni. Si vedano, ad esempio, la sentenza 19 giugno 1990, Causa C-213/89, *The Queen* c. *Secretary of State for Transport*, ex parte: *Factortame Ltd* e altri, Raccolta 1990, p. I-02433, punti 19-21, ove segnala, tra l'altro, in primo luogo, che dalla giurisprudenza della Corte risulta che è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 5 TCE -oggi art. 5 TFUE-, garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta. In secondo luogo, che è incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto comunitario qualsiasi disposizione facente parte dell'ordinamento giuridico di uno Stato membro o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto comunitario per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino, anche temporaneamente, alla piena efficacia delle norme comunitarie.

Analogamente, nella sentenza del 29 aprile 1999, Causa C-224/97, *Erich Ciola* c. *Land Vorarlberg*, Raccolta 1999, p. I-02517, punti 26 e 33, la Corte di Giustizia, in primo luogo, ricorda che, “poiché le norme del TCE sono direttamente efficaci nell'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro e il diritto comunitario prevale sul diritto nazionale, queste disposizioni attribuiscono agli interessati dei diritti che le autorità nazionali devono rispettare e tutelare e che, quindi, ogni disposizione contraria di diritto interno diviene inapplicabile nei loro confronti”. In secondo luogo, dichiara che “non è in alcun modo possibile sostenere che la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta e che è compito dei giudici nazionali garantire, debba negarsi agli stessi singoli nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto la validità di un atto amministrativo. L'esistenza di una siffatta tutela non può dipendere dalla natura della disposizione di diritto interno contrastante col diritto comunitario”.

anziché seguire la teoria monistica ed unitaria propugnata dalla Corte di Giustizia⁽¹⁷⁵⁾, la Corte costituzionale ritiene che ordinamento interno e ordinamento comunitario siano due sistemi normativi “autonomi e distinti, ancorché coordinati, secondo la ripartizione di competenza stabilita e garantita dal Trattato”⁽¹⁷⁶⁾. Le conseguenze pratiche immediate, nonostante il percorso argomentativo diverso, sono, però, le stesse, vale a dire, di riconoscimento del primato del diritto comunitario su quello interno.

Secondo la Consulta, le norme dell’ordinamento comunitario vengono, in forza dell’art. 11 Cost.⁽¹⁷⁷⁾, a ricevere “diretta applicazione” nell’ordinamento interno, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti statali⁽¹⁷⁸⁾. Per questo motivo, puntualizza la stessa Corte, l’effetto di tale diretta applicazione “non è quindi la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest’ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie, oggetto della sua cognizione, che pertanto sotto tale aspetto è attratto nel plesso normativo comunitario”⁽¹⁷⁹⁾.

¹⁷⁴ Corte Costituzionale, sentenza 8 giugno 1984, n. 170, in Foro Italiano, 1984, I, 2062. La sentenza Granital, come affermato dalla stessa Corte costituzionale, costituisce un costante punto di riferimento della successiva elaborazione giurisprudenziale della Corte sui rapporti tra ordinamento interno ed ordinamento comunitario. Si veda (reperibile all’URL: www.giurcost.org) la sentenza della Corte Costituzionale n. 168 del 18 aprile 1991 (G. U. 24/04/1991).

¹⁷⁵ Ove le fonti comunitarie e quelle nazionali sono configurate come integrate in un solo sistema, ordinato esclusivamente in termini di gerarchia tra norme comunitarie e interne. Sull’orientamento “monista” della Corte di Giustizia e la distinzione tra impostazione teorica “monista” e impostazione “dualista” si veda P. BORIA, “*Diritto Tributario europeo*”, Il Sole 24Ore, 2005, pp. 38-42.

¹⁷⁶ Punto 4 della sentenza sopra citata. La c.d. tesi “dualista” è una “ricostruzione teorica di tipica ispirazione internazionalista, che in sostanza si fonda sul riconoscimento di una vera e propria separazione tra l’ordinamento interno e l’ordinamento comunitario, il cui processo di integrazione è affidato alla logica di collegamento e di coordinamento che ricorre per l’appunto negli organismi internazionali”. Si veda P. BORIA, “*Diritto Tributario europeo*”, cit., p. 34.

¹⁷⁷ L’art. 11 Cost. stabilisce che “*L’Italia (...) consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*”.

¹⁷⁸ Da parte sua, L. FERLAZZO NATOLI, “*Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: Dalla teoria dualista a quella monista?*”, in “*Diritto tributario e Corte costituzionale*”, cit., p. 329, considera che dall’articolo 11 della Cost. “certamente non si evince una disciplina precisa sui rapporti tra norme comunitarie immediatamente efficaci e norme interne, ma essa è un segnale di una separazione fra gli ordinamenti” (cfr. V. CRISAFULLI e L. PALADIN, “*Commentario breve alla Costituzione*”, Padova, 1990, pp. 73 e ss.).

¹⁷⁹ Sentenza della Corte Costituzionale n. 168 del 18 aprile 1991, cit..

Il primato del diritto comunitario appare, quindi, rafforzato da una garanzia di tutela diretta ed efficace dello stesso, affidata alla diretta responsabilità dei giudici⁽¹⁸⁰⁾ e che comporta la non applicazione del diritto nazionale incompatibile⁽¹⁸¹⁾. La Corte costituzionale, diversamente dalla Corte di Giustizia europea, preferisce parlare di “non applicazione” piuttosto che di “disapplicazione”, considerando che questo secondo termine “evoca vizi della norma in realtà non sussistenti in ragione proprio dell'autonomia dei due ordinamenti”⁽¹⁸²⁾. D'altra parte, la Consulta è decisa nel non voler compromettere più di tanto la sovranità nazionale e, a tal fine, ha chiarito che l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria, giacché in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona umana,

¹⁸⁰ La Corte ha rilevato l'immediata applicabilità, in luogo delle norme nazionali configgenti, delle norme comunitarie così come interpretate nelle sentenze della Corte di Giustizia pronunciate a seguito di rinvio pregiudiziale (sentenza della Corte Costituzionale, n. 113, del 23 aprile 1985) nonché all'esito di una procedura d'infrazione (sentenza della Corte Costituzionale, n. 389 del 11 luglio 1989).

¹⁸¹ Nella sopra citata sentenza n. 389, del 11 luglio 1989, la Corte Costituzionale ha affermato che “tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forza o valore di legge) -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 C.E.E. nell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia europea”. “Tuttavia, poiché la disapplicazione è un modo di risoluzione delle antinomie normative che, oltre a presupporre la contemporanea vigenza delle norme reciprocamente contrastanti, non produce alcun effetto sull'esistenza delle stesse e, pertanto, non può esser causa di qualsivoglia forma di estinzione o di modificazione delle disposizioni che ne siano oggetto, resta ferma l'esigenza che gli Stati membri apportino le necessarie modificazioni o abrogazioni del proprio diritto interno al fine di depurarlo da eventuali incompatibilità o disarmonie con le prevalenti norme comunitarie. E se, sul piano dell'ordinamento nazionale, tale esigenza si collega al principio della certezza del diritto, sul piano comunitario, invece, rappresenta una garanzia così essenziale al principio della prevalenza del proprio diritto su quelli nazionali da costituire l'oggetto di un preciso obbligo per gli Stati membri”.

In caso di contrasto della norma interna con una norma comunitaria priva di effetto diretto “«la regola nazionale serve intatto il proprio valore e spiega la sua efficacia», tanto da poter essere rimossa all'occorrenza attraverso un procedimento di controllo di legittimità costituzionale” (sentenza Granital, cit.). Si veda G. TESAURO “*Diritto Comunitario*”, cit., p 214.

¹⁸² Chiarisce G. INGRAO, “*Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 2010, parte I, p. 222, nota 30, che il termine disapplicare evocherebbe un vizio della norma interna, che non è configurabile alla luce dell'impostazione dualista; per questo è preferibile utilizzare l'espressione “non applicare” che sottende una mera irrilevanza della norma interna dovuta all'esistenza di una disposizione comunitaria.

con la conseguente sindacabilità, sotto tale profilo, delle leggi di esecuzione del Trattato¹⁸³).

Viene, quindi, stabilita la preminenza di principi irrinunciabili del diritto interno (i c.d. *controlimiti* costituzionali) che non ammettono cessioni di quote di sovranità¹⁸⁴). Ora, il problema del conflitto tra principi fondamentali comunitari e interni è stato sempre

¹⁸³ Id. e sentenza della Corte Costituzionale del 21 aprile 1989, n. 232, punto 3.1 (reperibile all'URL: www.giurcost.org) ivi richiamata, ove si stabilisce che “Vero è che l'ordinamento comunitario (...) prevede un ampio ed efficace sistema di tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi dei singoli, di cui il ricorso incidentale alla Corte di Giustizia ex art. 177 del Trattato C.E.E. [divenuto successivamente art. 234 TCE ed oggi art. 267 TFUE] costituisce lo strumento più importante; ed è non meno vero che i diritti fondamentali desumibili dai principi comuni agli ordinamenti degli Stati membri costituiscono, secondo la giurisprudenza della Corte delle Comunità europee, parte integrante ed essenziale dell'ordinamento comunitario. Ma ciò non significa che possa venir meno la competenza di questa Corte a verificare, attraverso il controllo di costituzionalità della legge di esecuzione, se una qualsiasi norma del Trattato, così come essa è interpretata ed applicata dalle istituzioni e dagli organi comunitari, non venga in contrasto con i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o non attenti ai diritti inalienabili della persona umana. In buona sostanza, quel che è sommamente improbabile è pur sempre possibile; inoltre, va tenuto conto che almeno in linea teorica generale non potrebbe affermarsi con certezza che tutti i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale si ritrovino fra i principi comuni agli ordinamenti degli Stati membri e quindi siano compresi nell'ordinamento comunitario”.

Di recente, la Corte Costituzionale ha ribadito le linee guide in tema di rapporti fra ordinamento comunitario e ordinamento interno. Così, nella citata sentenza 102/2008, segnala che come più volte affermato dalla stessa, l'art. 11 Cost., prevedendo che l'Italia “consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni”, ha permesso di riconoscere alle norme comunitarie efficacia obbligatoria nel nostro ordinamento (*ex plurimis*, sentenze n. 349 e n. 284 del 2007; n. 170 del 1984). Il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 -nel disporre che “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario”-, ha ribadito che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario si impongono al legislatore nazionale (statale, regionale e delle Province autonome). Da tale quadro normativo costituzionale consegue che, con la ratifica dei Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, ed ha trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri, anche normativi, nelle materie oggetto dei Trattati medesimi. Le norme comunitarie vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione (*ex multis*, sentenze nn. 349, 348 e 284 del 2007, n. 170 del 1984).

¹⁸⁴ In questo senso F. GALLO, in “*I principi di diritto tributario: problemi attuali*”, Rassegna Tributaria, n. 4, 2008, p. 920, segnala che “nell'ordine delle fonti le disposizioni comunitarie, pur essendo ai sensi degli artt. 11 e 117 della Costituzione di prioritaria applicazione rispetto al diritto interno, recedono tuttavia di fronte ai principi costituzionali assumibili come «controlimiti»”.

Per approfondimenti sulla giurisprudenza dei *controlimiti*, si veda, G. BIZIOLI, “*Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*”, Cedam, Padova, 2008, pp. 45-47.

ridotto ad eventualità teorica⁽¹⁸⁵⁾, data la supposta affinità delle matrici ideologiche del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)⁽¹⁸⁶⁾ e della Costituzione italiana, che implica, in astratto, il riconoscimento dell'esistenza nel sistema comunitario di una protezione dei diritti fondamentali equivalente a quella delle Costituzioni nazionali. Ciò nonostante, come evidenziato da autorevole dottrina⁽¹⁸⁷⁾, la scala di valori sottesa ai principi fiscali comunitari "è ancora quella economica (propria dei sistemi di libero scambio) della neutralità esterna e interna del fattore fiscale, in cui la fiscalità è prevalentemente considerata in un'ottica negativa⁽¹⁸⁸⁾, in funzione di tutela dei diritti proprietari, dell'unità del mercato interno e delle quattro libertà fondamentali della tradizione europea"⁽¹⁸⁹⁾. Mentre, negli ordinamenti nazionali, la fiscalità è intesa come "strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi"⁽¹⁹⁰⁾. I principi fiscali comunitari,

¹⁸⁵ In questo senso segnala M. INGROSSO, "La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 47 e 48, la stessa Corte Costituzionale non ha formulato una casistica dei principi supremi della Cost. che potessero prevalere sulle norme comunitarie e non ne ha mai fatto applicazione. Inoltre, oggi, dopo il cammino comunitario dei diritti fondamentali e l'introduzione degli artt. 6 e 7 del TUE e della Carta dei diritti fondamentali, appare piuttosto una mera ipotesi di scuola o di difficile applicazione pratica.

¹⁸⁶ Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona l'1 dicembre 2009, il Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE) diviene Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

¹⁸⁷ Si vedano, F. GALLO, "Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari", cit., p. 24; ID., "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", in Rassegna Tributaria, n. 2, 2006, pp. 407-422 e ID., in "I principi di diritto tributario: problemi attuali", cit., pp. 920-923.

¹⁸⁸ Rileva solo in quanto di ostacolo alla realizzazione del mercato unico o elemento di distorsione della concorrenza. Si veda V. UCKMAR, "Il ruolo della Corte Costituzionale in materia tributaria nell'era della Corte di Giustizia Europea", in "Diritto tributario e Corte costituzionale", cit., p. 285.

¹⁸⁹ In questo senso A. DAGNINO, "Agevolazioni fiscali e potestà normativa", Cedam, Padova, 2008, p. 131, segnala che "la teoria dei «controlimiti» sorge dall'avvertita esigenza di tenere conto della differenza di valori e di interessi posti alla base dei sistemi comunitario e nazionale, essendo il primo, specialmente nel settore tributario, fondato su obbiettivi di carattere economico propri dei sistemi del libero scambio, nel quale la fiscalità è vista come potenziale causa di distorsione della concorrenza e come possibile ostacolo all'attuazione delle quattro libertà fondamentali; il secondo, invece, un ordinamento a finalità generale ove il tributo viene considerato per la sua funzione distributiva e promozionale oltretutto per quella acquisitiva".

¹⁹⁰ Si veda anche ID., p. 294 dove segnala che "mentre l'ordinamento comunitario, e quindi la Corte di Giustizia, mira a promuovere il mercato e difenderlo dalle distorsioni e dalle barriere della concorrenza, gli ordinamenti nazionali tendono invece ad attenuare gli effetti del mercato. E in chiave tributaria questo significa soprattutto adottare un sistema impositivo che non si fonda solo sullo scopo di finanziamento delle attività pubbliche, ma anche su finalità redistributive (art. 53 Cost.)". In tema, si veda inoltre P. BORJA, "La strumentalità del potere tributario al «mercato» nell'ordinamento comunitario: la fiscalità neutrale", in "Diritto Tributario europeo", cit., pp. 187-190.

pertanto, non rispondono agli stessi valori e non hanno la stessa forza espansiva, intensità e valenza economica e sociale di quelli nazionali⁽¹⁹¹⁾. Nulla esclude, quindi, in linea teorica, che possa presentarsi un conflitto tra una regola fiscale comunitaria e un principio fondamentale costituzionale, nelle ipotesi in cui il principio fondamentale ritenuto violato sia sprovvisto di garanzia al livello del diritto comunitario, oppure, in caso di tutela multilivello, quando la tutela comunitaria sia nel suo nucleo essenziale diversa e minore rispetto a quella garantita dall'ordinamento interno⁽¹⁹²⁾.

Per quanto riguarda i principi dell'ordinamento tributario nazionale che possono teoricamente avere le caratteristiche di principi fondamentali opponibili, quale *controlimite* all'ordinamento comunitario, secondo autorevole dottrina⁽¹⁹³⁾ e da quanto può dedursi dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, l'unico principio che potrebbe qualificarsi tale -in quanto caratterizzante in senso identitario l'ordinamento tributario italiano⁽¹⁹⁴⁾- è quello di uguaglianza tributaria. In questo senso, anche se non si dubita sul fatto che detto principio sia entrato da tempo nell'ordinamento comunitario come valore fondamentale, si dubita invece che il diritto comunitario garantisca

¹⁹¹ F. GALLO, "I principi di diritto tributario: problemi attuali", cit., p. 922, fa notare come "è consentito al legislatore comunitario di differenziare situazioni da situazioni e soggetti da soggetti, ma nel solo obiettivo di correggere gli squilibri del libero mercato e non di garantire -come avverrebbe se si ragionasse in termini di giustizia redistributiva e si presupponesse uno Stato redistributore- determinate condizioni personali e sociali e, a tutti, il raggiungimento di un determinato livello di reddito e il godimento di taluni fondamentali beni della vita. ID., "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", in "Per una Costituzione fiscale europea" a cura di A. Di Pietro, Cedam, Padova, 2008, pp. 409-411.

¹⁹² ID., "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", cit., pp. 409-412. ID., "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", in "Per una Costituzione fiscale europea", cit., p. 413.

¹⁹³ ID., "I principi di diritto tributario: problemi attuali", cit. pp. 920 e ss.; ID., "Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari", cit., pp. 42 e 43; ID., "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", in "Per una Costituzione fiscale europea", cit., p. 417.

¹⁹⁴ Per l'Autore, il principio di capacità contributiva, invece, è un principio importante, ma non fondamentale e comunque è riassorbito in quello di eguaglianza. Come abbiamo visto, l'Autore mantiene una nozione di capacità contributiva "sganciata dal principio fondamentale di solidarietà -che rilevarebbe solo come obiettivo perseguibile e non come dato coesistente al concetto di capacità contributiva-", quale mero criterio di riparto e non quale capacità economica qualificata. Si veda F. GALLO, "I principi di diritto tributario: problemi attuali", cit. p. 921. Per approfondimenti si veda ID., "Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari", cit., pp. 37 e ss.. Al contrario, per G. FALSITA, "Manuale di Diritto Tributario. Parte generale", cit., p. 63, il principio della capacità contributiva rientra invece tra i principi fondamentali dell'ordinamento italiano che possono agire da "controlimite", e ciò, in ragione della funzione garantista e solidaristica dell'articolo 53, nonché della sua collocazione nell'ambito del Titolo quarto della Costituzione, dedicato ai "Rapporti politici".

attualmente la stessa intensità di tutela del diritto costituzionale interno e, comunque, se l'uguaglianza abbia nell'ambito comunitario lo stesso significato di principio di giustizia distributiva (verticale e orizzontale) che ha nell'ambito del diritto interno tributario, o sia, in qualche modo, allo stesso riconducibile.

Da parte nostra crediamo che basti a smentire questa affermazione il fatto che siano previste delle deroghe al divieto di aiuti di Stato nell'art. 107, comma 3, lettere a), b) e c)⁽¹⁹⁵⁾, appunto, per motivi di giustizia redistributiva.

In ogni caso, sino ad ora, i *controlimiti* all'ordinamento comunitario non sono mai stati opposti dalla Corte costituzionale italiana⁽¹⁹⁶⁾, mentre la stessa Corte è stata più volte costretta a dichiarare il primato del diritto comunitario su quello nazionale e ha inoltre riconosciuto l'immediata applicabilità delle statuizioni delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia europea pronunziate in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 177 del TCE⁽¹⁹⁷⁾, e delle norme comunitarie come interpretate in pronunce rese dalla medesima Corte in sede contenziosa ai sensi dell'art. 169 del Trattato⁽¹⁹⁸⁾.

Da parte sua, la giurisprudenza della Corte di Giustizia non ha ammesso la teoria dei *controlimiti* costituzionali. Così, essa ha segnalato in sentenza 17 dicembre 1970⁽¹⁹⁹⁾ che "La validità degli atti emananti dalle istituzioni della Comunità può essere stabilita unicamente alla luce del Diritto Comunitario. Il diritto nato dal Trattato, che ha una fonte autonoma, per sua natura non può, infatti, trovare un limite in qualsivoglia norma di Diritto nazionale senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che sia posto

¹⁹⁵ Ai sensi dei quali "Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

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, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; 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".

¹⁹⁶ Alcuni autori pensano che sia ragionevole credere che non lo saranno mai in campo tributario. Si veda M. GREGGI, "Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)", in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2008, p. 1463.

¹⁹⁷ Divenuto successivamente art. 234 TCE ed oggi art. 267 TFUE. Sentenza n. 113 del 1985, in *Foro Italiano*, 1985, I, 1600.

¹⁹⁸ Divenuto successivamente art. 226 TCE ed oggi art. 258 TFUE. Sentenza n. 389 del 1989, cit..

¹⁹⁹ Causa 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH c. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Raccolta 1970, p. 01125, punti 3 e 4 della motivazione della sentenza.

in discussione il fondamento giuridico della stessa Comunità. Di conseguenza, il fatto che siano menomati vuoi i diritti fondamentali sanciti dalla costituzione di uno Stato membro, vuoi i principi di una costituzione nazionale, non può sminuire la validità di un atto della Comunità né la sua efficacia nel territorio dello stesso Stato⁽²⁰⁰⁾. La tutela dei diritti fondamentali costituisce parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte di giustizia garantisce l'osservanza. La salvaguardia di questi diritti, pur essendo informata alle tradizioni costituzionali comuni agli stati membri, va garantita entro l'ambito della struttura e delle finalità della Comunità”⁽²⁰¹⁾.

Un'applicazione di questa linea giurisprudenziale si trova nella sentenza 11 gennaio 2000⁽²⁰²⁾, ove la Corte ha ammesso che la direttiva 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, osta all'applicazione di disposizioni nazionali, come quella dell'art. 12 della Legge fondamentale della Repubblica federale di Germania, che escludono in generale le donne dagli impieghi militari comportanti l'uso di armi e che ne autorizzano l'accesso soltanto ai servizi di sanità e alle formazioni di musica militare⁽²⁰³⁾.

Ciò nonostante, l'Unione europea, nel 2004, con l'approvazione del testo del progetto di Trattato Costituzionale pareva evolvere verso l'ammissione di limiti costituzionali nazionali e pertanto verso la legittimazione, in pratica, della dottrina dei *controlimiti*. Così nell'Articolo II-113 (Livello di protezione) segnalava che “*Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione o tutti gli Stati membri sono parti, in particolare la Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri*”⁽²⁰⁴⁾.

²⁰⁰ Sentenza della Corte di giustizia del 15 luglio 1964, Causa 6-64, Costa c. Enel, Raccolta X-1964, p. 1129.

²⁰¹ Sentenza della Corte di Giustizia del 12 novembre 1969, Causa 29-69, *Erich Stauder c. Stadt Ulm-Sozialamt*, Raccolta 1969, p. 419.

²⁰² Causa C-285/98, *Tanja Kreil c. Repubblica federale di Germania*, Raccolta 2000, p. I-00069.

²⁰³ La sentenza ha indotto la Repubblica Federale Tedesca a modificare l'articolo 12 della sua Legge fondamentale (con Legge di revisione costituzionale del 20 dicembre 2000). In merito si veda M. R. DONNARUMMA, “*Processo di «costituzionalizzazione» dell'Unione europea e la tensione dialettica tra la giurisprudenza della Corte di giustizia e le giurisprudenze delle Corti costituzionali*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2010, p. 414.

²⁰⁴ Cfr. P. BORIA, “*Diritto Tributario europeo*”, cit., pp. XXI-XXIII.

Il testo della Costituzione prevedeva che il processo di ratifica dovesse durare due anni e che la sua entrata in vigore avvenisse entro il 1° novembre del 2006. Tuttavia come noto, in esito alle difficoltà di ratifica riscontrate in alcuni Stati membri, i Capi di Stato o di Governo hanno deciso di osservare un "periodo di riflessione" e di dibattito con i cittadini europei sul futuro dell'Europa. Di seguito, in occasione del Consiglio europeo del 21 e 22 giugno 2007, i *leader* europei sono pervenuti ad un compromesso, convenendo un mandato per la convocazione di una conferenza intergovernativa - CIG⁽²⁰⁵⁾- incaricata di finalizzare e adottare non più una Costituzione ma un "trattato di modifica" per l'Unione europea. Il testo definitivo del trattato elaborato dalla CIG è stato approvato in occasione del Consiglio europeo informale, che si è svolto a Lisbona il 18 e 19 ottobre. Il Trattato di Lisbona (in vigore dall'1 dicembre 2009) è stato firmato dagli Stati membri il 13 dicembre 2007 e nello stesso non si fa più riferimento alle Costituzioni degli Stati membri come "*controlimite*" alla *primauté* del diritto comunitario nel senso dell'Art. II-113 del testo del Trattato Costituzionale. D'altra parte, nel nuovo articolo 4 TUE⁽²⁰⁶⁾, si rimarca espressamente il rispetto delle strutture costituzionali degli Stati membri, stabilendosi che "*L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali*"⁽²⁰⁷⁾. Si torna, quindi, alla situazione di partenza, con una Corte di Giustizia che si mostra restia a riconoscere deroghe al principio del primato del diritto comunitario, anche se derivanti da principi costituzionali nazionali⁽²⁰⁸⁾.

Tuttavia, in conformità con il Trattato di Lisbona, in primo luogo il nuovo art. 2 TUE stabilisce che "*l'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della*

²⁰⁵ Il termine conferenza intergovernativa (CIG) indica una trattativa tra i governi degli Stati membri, che si svolge con l'obiettivo di apportare modifiche ai trattati. Questo tipo di conferenze svolge un ruolo fondamentale negli sforzi d'integrazione europea, dal momento che ogni cambiamento istituzionale deve essere il frutto dei negoziati cui esse danno luogo.

²⁰⁶ Versione consolidata introdotta dal Trattato di Lisbona, GU C115 del 9.5.2008.

²⁰⁷ L'introduzione di questa previsione è tuttavia molto importante, come vedremo, agli effetti del riconoscimento alle autorità substatuali di un'effettiva potestà di stabilire agevolazioni fiscali all'interno del proprio territorio che non collidano con la normativa comunitaria relativa agli aiuti di Stato.

²⁰⁸ Nonostante questa affermazione, recentemente, nel Convegno tenutosi all'Università di Padova il 3 aprile 2009, intitolato "*Giurisprudenza europea e processo penale italiano*" l'eminente giudice della Corte di Giustizia, G. Tesauro, ammetteva l'esistenza di *controlimiti* (o meglio di limiti) Costituzionali (nel senso stabilito dalla Corte Costituzionale italiana) al principio del primato del diritto comunitario.

libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini”.

In secondo luogo nel nuovo art. 6 TUE si stabilisce:

“1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. [omissis]

I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. [omissis]

3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”.

I riconoscimenti di cui agli artt. 2 e 6 determinano, a nostro parere, un'attenuazione del problema dei *controlimiti* in quanto, come già osservato in dottrina, fanno intravedere un passaggio da una “integrazione attraverso il mercato” ad una “integrazione attraverso i diritti umani”. La perdita di rilevanza del dibattito sui *controlimiti*⁽²⁰⁹⁾ deriva, principalmente dall'attribuzione ai diritti, alle libertà e ai principi sanciti nella *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* (tra cui quelli di dignità umana, uguaglianza e non discriminazione, artt. 1, 20 e 21) dello stesso valore giuridico dei Trattati⁽²¹⁰⁾ e

²⁰⁹ Cfr. G. INGRAO: “Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona”, cit., pp. 223 e 224, per il quale i *controlimiti* rappresenteranno non più elementi di rottura, ma di completamento del primato, posto che finiranno con l'aumentare il livello di garanzia già sancito dalle norme comunitarie. Si veda inoltre, A. CELOTTO e T. GROPPI, “Diritto UE e diritto nazionale: *primauté vs controlimiti*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2004, pp. 1377 e ss..

²¹⁰ Tali principi acquistano, quindi, una tutela pari a quella riservata al libero mercato. In dottrina si era osservato come molto spesso la giurisprudenza comunitaria comprimesse in modo eccessivo i diritti individuali in nome dell'“interesse comunitario” (nozione riferita da un lato al buon funzionamento del mercato, e, dall'altro all'interesse

dall'espresso riconoscimento dei diritti fondamentali garantiti dalla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, come principi generali del diritto comunitario⁽²¹¹⁾, (tra cui quello del divieto di discriminazione, art. 14).

Recentemente, la Corte Costituzionale, ha fatto un ulteriore passo in avanti⁽²¹²⁾ sul tema del riconoscimento del primato del diritto comunitario, con le pronunce nn. 102 e 103 del 2008⁽²¹³⁾, riconoscendo, per la prima volta, l'utilizzo da parte della stessa Corte dello strumento del rinvio pregiudiziale⁽²¹⁴⁾ di cui all'art. 267 TFUE (ex 234 TCE)⁽²¹⁵⁾.

alla conservazione del diritto comunitario); si veda L. S. ROSSI, *“La Carta dei diritti come strumento di costituzionalizzazione dell'ordinamento dell'U.E.”*, in Quaderni Costituzionali, n. 3, 2002, pp. 569 e ss..

In verità, l'interesse comunitario, al pari dell'interesse fiscale nell'ambito nazionale, può provocare, e spesso provoca, una compressione di principi e garanzie costituzionali in favore del perseguimento del bene collettivo del funzionamento del mercato interno.

²¹¹ Prima dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona l'art. 6. 2 TUE stabiliva che “L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario. Si è passati quindi dalla più debole espressione di garanzia di “rispetto” dei principi generali del diritto comunitario, alla previsione espressa che essi fanno “parte del diritto comunitario dell'Unione” (sebbene fosse loro già riconosciuto lo status di principi generali comunitari).

²¹² Definito addirittura come “l'ultima tappa del «cammino comunitario» della Corte Costituzionale” da T. GIOVANNETTI, *“L'ultimo passo del «cammino comunitario» conduce la Corte a Lussemburgo”*, commento all'ordinanza della Corte Costituzionale n.103/2008, del 13 febbraio 2008, disponibile all'URL: www.giuricost.org.

²¹³ Sentenza della Corte Costituzionale n. 102 del 13 febbraio 2008 (sulle questioni di legittimità costituzionale: a) degli artt. 2, 3 e 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 loro testo originario “Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo”, le quali istituiscono, rispettivamente, l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico e l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto: b) degli stessi articoli, nel testo sostituito, rispettivamente, dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 3 della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione” -Legge finanziaria 2007-, nonché dell'art. 5 di quest'ultima legge) e Ordinanza della Corte Costituzionale n.103/2008, del 13 febbraio 2008 (reperibili all'URL: www.giuricost.org).

²¹⁴ La Corte Costituzionale osserva al punto 8.2.8.4. della citata sentenza n. 102/2008 quanto segue: “Sussiste, pertanto, un dubbio circa la corretta interpretazione -tra quelle possibili- delle evocate disposizioni comunitarie, tale da rendere necessario procedere al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 del TCE perché questa accerti: a) se l'art. 49 del Trattato [oggi 56 TFUE] debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione della norma censurata alle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da loro stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di «aviazione generale d'affari» (cioè trasporto senza remunerazione per motivi attinenti alla propria attività d'impresa); b) se la norma censurata, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati

Alcuni autori⁽²¹⁶⁾ considerano che la giurisprudenza costituzionale si trovi in una nuova fase in merito ai rapporti tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale, inaugurata negli anni '90 e tuttora perdurante, per cui si considerano in un'ottica unitaria l'ordinamento comunitario e l'ordinamento interno⁽²¹⁷⁾. Si parla di un "mutato indirizzo, nelle sue tappe sul cammino comunitario", che ha portato la Corte Costituzionale ad ammettere, nei giudizi in via principale, che sia possibile sindacare il contrasto della legislazione interna con il diritto comunitario, valutando, quindi, la legittimità comunitaria della legge italiana tributaria⁽²¹⁸⁾.

Per questa dottrina, le posizioni dualistiche sono state abbandonate di fatto dalla stessa Corte Costituzionale dopo la riforma del Titolo V della Costituzione. Il primo comma dell'art. 117 (norma speciale rispetto all'art. 11 Cost.), costituzionalizzando il diritto comunitario, riconosce implicitamente nel diritto italiano una gerarchia tra le fonti, di modo che l'atto normativo comunitario che occupa un grado più elevato, in caso di contrasto, prevale sulla legge tributaria italiana. Ne deriva la generale soggezione del potere legislativo statale e regionale al sistema di legalità comunitaria, con l'effetto che l'interprete deve risolvere le antinomie tra le norme non più in base al principio della

per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri -ai sensi dell'art. 87 del Trattato [oggi 107 TFUE]- un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione della norma censurata alle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità; d) se la norma censurata, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri -ai sensi dell'art. 87 del Trattato- un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna".

A questi effetti, la Corte riserva alla separata ordinanza n. 103/2008 di sottoporre alla Corte di Giustizia, in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del TCE, delle questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del TCE.

²¹⁵ Per approfondimenti sulle citate pronunce si rimanda ai commenti dottrinali disponibili sul sito www.giuricost.org, dove si analizzano criticamente alcuni passaggi argomentativi e si sistematizzano i presupposti, indicati dalla Corte, che delimitano le possibilità del concreto esercizio del potere-dovere di rinvio.

²¹⁶ Si veda M. INGROSSO, "La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 47 e ss..

²¹⁷ Quest'ultima fase è stata espunta dalla sentenza n. 384 del 1994 alla quale sono seguite le n. 482 e n. 520 del 1995, la n. 85 del 1999, la n. 303 del 2003, la n. 406 del 2005 e l'ordinanza n. 103 del 2008 dove si considerano in un'ottica unitaria l'ordinamento comunitario e l'ordinamento interno.

²¹⁸ Sul tema si veda F. GALLO, "Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari", cit., pp. 17 e 18.

competenza di attribuzione, bensì sulla scorta del criterio gerarchico della prevalenza della norma superiore su quella inferiore. Inoltre, il fatto che sia il diritto comunitario a riempire di contenuto precettivo il parametro di costituzionalità della legge statale o regionale, non sta solo a significare la prevalenza di alcune norme di diritto comunitario sul diritto nazionale (anche sul diritto tributario). Esso indica molto di più, e cioè che la fonte-atto comunitaria è sovra-ordinata ed il diritto tributario italiano è integrato e coordinato nell'unico ordinamento giuridico comunitario nel cui ambito si iscrive come un diritto parziale.

Ebbene, nell'ordinanza citata n. 103/2008, si riassume la tesi della Corte Costituzionale in merito alle relazioni tra diritto interno e comunitario. Da questo riassunto si può osservare come sia vero che, dal punto di vista pratico, la Corte consideri in certo senso in modo unitario i due ordinamenti, nonostante continui ad affermare che l'ordinamento comunitario sia un ordinamento giuridico *autonomo*, integrato e coordinato con quello interno. Dalla stessa pare dedursi nel particolare caso di conflitti di competenza tra Stato e Regioni, una prevalenza dell'integrazione con rispetto all'autonomia (anche se fatta per espresso richiamo della propria Costituzione). Infatti la Corte, ha dichiarato quanto segue:

- l'ammissibilità dell'evocazione, nei giudizi promossi in via principale davanti alla Corte Costituzionale sulla legittimità costituzionale di leggi regionali, di norme comunitarie quali elementi integrativi del parametro di costituzionalità di cui all'art. 117, primo comma, Cost., consegue alla particolare natura di tali giudizi;
- ratificando i Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte dell'ordinamento comunitario, e cioè di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, ed ha contestualmente trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri anche normativi (statali, regionali o delle Province autonome) nei settori definiti dai Trattati medesimi;
- le norme dell'ordinamento comunitario vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione;
- nei giudizi davanti ai giudici italiani, tale vincolo opera con diverse modalità, a seconda che il giudizio penda davanti al giudice comune ovvero davanti alla Corte costituzionale a seguito di ricorso proposto in via principale:

i) nel caso di giudizio pendente davanti al giudice comune, a quest'ultimo è precluso di applicare le leggi nazionali (comprese le leggi regionali), ove le ritenga non compatibili con norme comunitarie aventi efficacia diretta. Se lo considera procedente, può avvalersi, al fine dell'interpretazione delle norme comunitarie pertinenti, del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'UE;

ii) nel caso in cui il giudizio penda davanti alla Corte costituzionale a seguito di ricorso proposto in via principale dallo Stato e abbia ad oggetto la legittimità costituzionale di una norma regionale per incompatibilità con le norme comunitarie, queste ultime «fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost. o, più precisamente, rendono concretamente operativo il parametro costituito da tale articolo con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale della norma regionale giudicata incompatibile con tali norme comunitarie;

- in relazione alle leggi regionali, questi due diversi modi di operare delle norme comunitarie corrispondono alle diverse caratteristiche dei giudizi: davanti al giudice comune deve applicarsi la legge la cui conformità all'ordinamento comunitario deve essere da lui preliminarmente valutata; davanti alla Corte costituzionale adita in via principale, invece, la valutazione di detta conformità si risolve, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., in un giudizio di legittimità costituzionale, con la conseguenza che, in caso di riscontrata difformità, la Corte non procede alla disapplicazione della legge, ma ne dichiara l'illegittimità costituzionale con efficacia *erga omnes*⁽²¹⁹⁾.

Nonostante, quindi, il disaccordo teorico⁽²²⁰⁾ fra le posizioni della Corte di Giustizia e quelle della Corte Costituzionale, come abbiamo già accennato, le conseguenze pratiche

²¹⁹ Così è stato fatto, infine, nella sentenza della Corte Costituzionale n. 216/2010, del 17 giugno 2010 (GU 23.06.2010), in cui, a seguito dell'interpretazione della normativa comunitaria (art. 49 e 87 TCE) fornita dalla Corte di Giustizia in sentenza del 17 novembre 2009, Causa C-169/08 (domanda di pronuncia pregiudiziale dalla Corte Costituzionale) Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, Raccolta 2009, p. I-10821, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost.: i) dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3 della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Legge finanziaria 2007); ii) e (ai sensi dell'art.27 della legge 11 marzo 1953, n. 87), dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, nel testo originario.

²²⁰ Anche se, dal punto di vista teorico, le divergenze rispetto all'accettazione o meno della teoria dei *controlimiti* costituzionali potrebbero portare a gravi conseguenze in caso di conflitto. Inoltre, diversi sarebbero gli effetti della

immediate sono le stesse, ovvero il riconoscimento del primato del diritto comunitario⁽²²¹⁾.

Infine, è utile segnalare che il principio del primato del diritto comunitario si completa con il principio di effettività, il quale assicura che l'applicazione del diritto comunitario non sia meramente formale, ma anche sostanziale⁽²²²⁾. Questo principio costituisce, da un lato, una garanzia per i cittadini dell'UE riguardo alle disposizioni direttamente applicabili o ad effetto diretto, e, d'altro lato, un vincolo sostanziale per gli Stati membri, per quel che concerne le disposizioni che necessitano di apposita attuazione⁽²²³⁾⁽²²⁴⁾.

“dissaplicazione” e dell’annullamento o caducazione delle norme incompatibili con il diritto comunitario. Cfr. G. BIZIOLI, *“Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell’ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)”*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2004, II, pp. 16 e ss..

Tuttavia, pur accettando la teoria dei *controlimiti*, segnala F. GALLO, *“Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari”*, cit., pp. 58 e ss., che “non è detto che l’insorgere di divergenze in tema di uguaglianza tributaria sostanziale debba comportare inevitabilmente la conseguenza traumatica di una crisi di rapporti fra l’ordinamento comunitario e quello tributario nazionale, tale da mettere in discussione -in casi estremi- l’adesione stessa del paese membro ai trattati comunitari”. Per l’autore, “l’effetto sull’ordinamento comunitario potrebbe essere solo quello della «disapplicazione» indiretta della norma contrastante con i principi e i diritti fondamentali, senza che ciò comporti necessariamente una amplificazione e conseguente drammatizzazione del conflitto e la rinuncia alla ricerca, in sede extracontenziosa, di punti di convergenza e di omogeneizzazione”.

²²¹ Osserva R. LUZZATO, *“Il diritto europeo e la Costituzione italiana dopo la riforma dell’art. 117”*, ne *Il Diritto dell’Unione europea*, 2008, p. 6, che ciò che veramente conta è constatare che la soluzione accolta dalla Corte Costituzionale italiana consente di ottenere risultati pratici del tutto soddisfacenti sul piano del funzionamento complessivo del sistema e di garantire l’applicazione del diritto comunitario in modo sicuramente adeguato.

²²² Per approfondimenti sul principio comunitario di effettività si veda R. MICELI, *“Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività”*, Giuffrè, Milano, 2009, pp. 7 e ss.. Tale principio, prima dell’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, era contenuto nell’art. 10 TCE che è stato sostituito nella sostanza dall’art. 4, paragrafo 3 TFUE, il quale stabilisce che *“In virtù del principio di leale cooperazione, l’Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell’adempimento dei compiti derivanti dai trattati.*

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l’esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell’Unione. Gli Stati membri facilitano all’Unione l’adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell’Unione”.

²²³ Si veda G. INGRAO, *“Dalle teorie moniste e dualiste all’integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona”*, cit., p. 228.

2. Normativa sugli Aiuti di Stato e agevolazioni fiscali

Poste le premesse anteriori, è dunque chiaro che il potere normativo di stabilire agevolazioni fiscali da parte degli Stati membri (rilevante strumento di intervento nell'economia) si vede condizionato e limitato dalla normativa comunitaria, ed in particolare dalla normativa comunitaria sugli aiuti di Stato nel senso che esamineremo.

Negli ultimi anni il tema degli aiuti di Stato è diventato un punto centrale dell'agenda politico-economica dell'Unione europea, con conseguenze rilevanti, tra l'altro, sugli ambiti di autonomia nella determinazione delle politiche fiscali degli Stati membri⁽²²⁵⁾.

²²⁴ In queste pagine ho cercato unicamente di sintetizzare la problematica delle relazioni tra diritto interno e diritto comunitario in quanto necessario per meglio apprezzare la forza dei vincoli imposti dal diritto comunitario alle autorità degli Stati membri all'ora di stabilire delle agevolazioni fiscali. Tuttavia, per maggiori approfondimenti su questa tematica ed, in particolare, sui principi dell'efficacia diretta e del primato del diritto comunitario si rimanda ai numerosi commenti di dottrina. Si vedano, *ex multis*, i commenti dottrinali sulla causa Simmenthal sopra citata indicati tra l'altro sul sito della Corte di Giustizia europea all'indirizzo elettronico:

http://curia.europa.eu/fr/coopju/apercu_reflets/common/recdoc/notes/Notes_54-88.pdf.

Si vedano altresì, *ex multis*: P. BARILE, "Il cammino comunitario della Corte", in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1973, pp. 2401 e ss.; P. BARILE e altri, "Il primato del diritto comunitario e i giudici italiani", Milano, Angeli, 1978; R. LUZZATTO, "La diretta applicabilità nel diritto comunitario", Milano, Angeli, 1980; R. MONACO, "Rapporti tra diritto comunitario e diritto interno", in *Manuale di Diritto Tributario* (a cura di E. Pennacchini, R. Monaco, L. Ferrari Bravo, S. Pugliesi), Torino, 1983, pp. 253 e ss.; R. MASTRONUZZI PELLECCIA, "Il nuovo significato dell'art. 11 Cost. in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 170 dell'8 giugno 1984", in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, n. 1, 1986, pp. 94-109; G. CASADO OLLERO, "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", cit., pp. 516-519; G. CASERTANO, "Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale", *Rassegna Tributaria*, n. 3, 1995, pp. 441 ss.; F. GABRIELE e A. CELOTTO, "Fonti comunitarie e ordinamento nazionale: temi e problemi sull'impatto del diritto comunitario nel sistema italiano delle fonti", Bari, Cacucci, 2001; G. MELIS, "Vincoli internazionali e norma tributaria", in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10, 2004, I, pp. 1083 e ss.; P. BORIA, "Diritto Tributario europeo", cit., pp. 35-38; A. AMATUCCI, "La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno", in "Diritto tributario internazionale", coordinato da V. Uckmar, Cedam, Padova, 2005, pp. 1165 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, "Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: Dalla teoria dualista a quella monista?", cit., pp. 323-337; G. TESAURO "Diritto Comunitario", cit., pp. 168-219, in particolare, pp. 196-209.

²²⁵ Per farsi un'idea dell'importanza in termini quantitativi del problema degli aiuti di Stato, si consideri che il loro ammontare, esclusi gli aiuti al trasporto ferroviario, è stato stimato pari: allo 0,62% del PIL dell'UE-25 (67.5 miliardi di euro di aiuti) nel 2004; allo 0,60% del PIL dell'UE-25 (66.6 miliardi di euro) nel 2005; allo 0,58% del PIL dell'UE-25 (66.7 miliardi di euro) nel 2006; allo 0,53% del PIL dell'UE-27 (65 miliardi di euro) nel 2007; allo 0,54% del PIL dell'UE-27 (67,4 miliardi di euro di aiuti) nel 2008, escluse anche le misure anticrisi. Per il 2008, si veda il

Gli articoli 107, 108 e 109 del TFUE (ex 87, 88 e 89 del TCE)⁽²²⁶⁾ costituiscono il principale riferimento normativo in materia di aiuti di Stato. Tali articoli sono inseriti

“Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States”. 07.12.2009, (COM(2009) 661), reperibile all’URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/2009_autumn_en.pdf.

I report relativi agli anni precedenti sono reperibili all’URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/archive/scoreboard_arch.html.

²²⁶ I riferimenti agli art. 87, 88 e 89 TCE fatti dai diversi autori e dalla giurisprudenza citati nel presente lavoro si intendono pertanto relativi ai nuovo art. 107, 108 e 109 TFUE.

Tali articoli, stabiliscono quanto segue: art. 107: *“1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.*

2. Sono compatibili con il mercato interno:

- 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. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.*

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

- 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, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;*
- 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 nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;*
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione”.*

Articolo 108: *“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 interno.*

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 interno a norma dell'articolo 107, 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 dell'Unione europea, in deroga agli articoli 258 e 259.

nella parte Terza del Trattato (Politiche della Comunità), nel Titolo VI (Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni), Capo I (Regole di concorrenza), sezione seconda (Aiuti concessi dagli Stati).

La regolamentazione della materia degli aiuti di Stato è molto complessa, poiché in essa sono presenti interessi molto eterogenei e di difficile bilanciamento, quali gli interessi della Comunità, gli interessi degli Stati membri, gli interessi dei consumatori, gli interessi delle imprese beneficiarie degli aiuti e delle loro concorrenti. Da una parte c'è la Comunità europea che guarda con fiducia al mercato e dall'altra ci sono gli Stati membri, che invece guardano ai fallimenti dello stesso⁽²²⁷⁾. Inoltre, le cose si complicano sul terreno specifico delle agevolazioni fiscali, ove le valutazioni di diritto interno e le valutazioni di diritto comunitario divergono profondamente. Mentre la *ratio* di questi istituti, per il diritto interno, risiede nelle finalità che essi perseguono (solitamente valori di meritevolezza costituzionale), la valutazione che di essi dà il diritto comunitario prescinde dai fini, e si concentra esclusivamente sugli effetti, che vanno misurati in termini di vantaggi attribuiti alle imprese. Può quindi verificarsi una rilevante collisione tra i due ordinamenti, originata dalla differenza nella trama dei

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 interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. 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.

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 interno a norma dell'articolo 107, 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.

4. La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'articolo 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al paragrafo 3 del presente articolo”.

Articolo 109: *“Il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, può stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli articoli 107 e 108 e fissare in particolare le condizioni per l'applicazione dell'articolo 108, paragrafo 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura”.*

²²⁷ Si veda C. PINOTTI, “Gli aiuti di Stato alle imprese nel Diritto comunitario della concorrenza”, Cedam, Padova, 2000, p. 2.

valori e dei principi: solidaristici, quelli che ispirano l'ordinamento interno; di libera concorrenza, quelli che perseguono l'ordinamento europeo⁽²²⁸⁾.

Per quanto riguarda la ragione d'essere della disciplina sugli aiuti di Stato, segnala la Commissione che “alla base della politica della concorrenza vi è l'idea che l'economia di mercato offre la garanzia migliore per accrescere il tenore di vita dei cittadini nell'Unione europea, uno dei principali obiettivi del Trattato UE. Il regolare funzionamento dei mercati è condizione essenziale per fornire ai consumatori i prodotti che desiderano, a prezzi contenuti. La concorrenza è inoltre indispensabile per accrescere la competitività dell'economia europea, in quanto consente di creare un contesto in cui le imprese efficienti e innovative vengano debitamente ricompensate”⁽²²⁹⁾.

Dai Trattati dell'Unione, a seguito delle successive modifiche ed integrazioni, nonché della parallela adozione di atti come la *Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea*⁽²³⁰⁾, tuttavia emerge un processo di accentuazione dei profili solidaristici e di interesse alla socialità che, sotto vari profili e con diversa efficacia, concorrono a delineare i tratti di quella che viene comunemente chiamata la Costituzione economica europea⁽²³¹⁾. I principi del “mercato unico” e, conseguentemente, della libertà di

²²⁸ Cfr. C. BUZZACCHI, “*Aiuti di stato in forma di incentivi ed esenzioni fiscali*”, in *Diritto dell'Economia*, n. 2, 2008, pp. 339 e 340.

²²⁹ Si veda il “*Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato*”, punto 6. Documento presentato dalla Commissione il 7 giugno 2005, COM(2005) 107 def., consultabile all'URL:

http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_it.pdf

²³⁰ GUUE 18.12.2000, C 364/1, (2000/C 364/01).

²³¹ La costituzione economica europea può essere scomposta in tre. Una costituzione del mercato unico, una costituzione monetaria, una costituzione finanziaria. La prima raccoglie le norme fondamentali della disciplina del mercato (concorrenza, mercato unico, organizzazione dei mercati, libertà economiche...) ed è fondata sul principio dell'unità del mercato e dell'eguaglianza senza discriminazione di nazionalità, sulla transnazionalità della regolazione e sul corollario della protezione dell'*acquis*. La seconda comprende la politica monetaria, tra cui il controllo sui fenomeni in grado di influenzare la moneta, ed è fondata sulla stabilità monetaria. La terza racchiude le politiche di bilancio in senso ampio ed è fondata sulla stabilità finanziaria e sulla crescita economica. Si veda G. DI PLINIO, “*La costituzione economica europea e il progetto di Trattato Costituzionale*”, documento reperibile all'indirizzo elettronico:

<http://institucional.us.es/cidc/Ponencias/europea/GiampieroDiplinio.pdf>.

In relazione alla c.d. Costituzione economica europea si vedano inoltre M. LUCIANI, “*Brevi cenni sulla cosiddetta «costituzione economica» europea e sul suo rapporto con la Costituzione italiana*”, pp. 47 e ss. e G. L. TOSATO, “*Osservazioni in tema di Costituzione economica dell'Unione Europea*”, pp. 57 e ss. in “*Le riforme istituzionali e la partecipazione dell'Italia all'Unione europea*”, a cura di S. P. Panunzio e E. Sciso, Giuffrè, Milano, 2002.

concorrenza non sono quindi considerati come valori assoluti, nel senso che essi hanno un carattere strumentale⁽²³²⁾ al conseguimento degli obiettivi stabiliti negli articoli 2 dei Trattati C.E.E. e U.E., oggi, dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, sostituiti nella sostanza dall'art. 3 TUE⁽²³³⁾. In sintesi, questi principi si configurano come mezzi

²³² Cfr. P. RUSSO, *“Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale”*, cit., p. 331, che aggiunge come “in tale prospettiva l'obiettivo dello sviluppo economico tramite la realizzazione ed il perfezionamento dei regimi di concorrenza al cui raggiungimento direttamente si ricollega il divieto di aiuti di Stato, si pone non già quale valore in sé, ma come strumento rivolto alla realizzazione di condizioni di maggior benessere ed eguaglianza per i cittadini europei”. ID., *“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*, 2004, pp. 226 e 228.

Cfr. A. PERSIANI, *“Le fonti e il sistema istituzionale”*, in AA.VV., *“Aiuti di Stato in materia fiscale”* a cura di Livia Salvini, Cedam, Padova, 2007, p. 27.

Analogamente C. BUZZACCHI, *“Principio di concorrenza e aiuti di stato tra diritto interno e diritto comunitario”*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, p. 285, osserva che “Il ruolo di obiettivo primario va indiscutibilmente riconosciuto alle finalità individuate dall'art. 2 del Trattato: rispetto ad esse, il principio concorrenziale ha e non può avere altro che una funzione strumentale”.

In questa linea di pensiero, sono anche molto interessanti le osservazioni di A. E. LA SCALA, *“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*, 2005, pp. 39 e 41 e ss..

²³³ In virtù dell'art. 2 del TCE *“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”*.

L'art. 3, lettera g) del TCE stabiliva che ai fini enunciati all'articolo precedente, l'azione della Comunità “comporta alle condizioni e secondo il ritmo previsto dal presente Trattato: la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune”.

L'art. 2 del Trattato sull'Unione europea stabiliva che *“L'Unione si prefigge i seguenti obiettivi:*

-promuovere un progresso economico e sociale e un elevato livello di occupazione e pervenire a uno sviluppo equilibrato e sostenibile, in particolare mediante la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale e l'instaurazione di un'unione economica e monetaria che comporti a termine una moneta unica, in conformità alle disposizioni del presente Trattato...”

Attualmente, il nuovo articolo 3 TUE stabilisce che *“1. L'Unione si prefigge di promuovere la pace, i suoi valori e il benessere dei suoi popoli.*

2. L'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima.

per promuovere il progresso economico e sociale e pervenire ad uno sviluppo equilibrato e sostenibile al fine di aumentare il benessere dei cittadini dell'Unione europea⁽²³⁴⁾). Tuttavia, essi sono considerati strumento principale⁽²³⁵⁾, se non l'unica via diretta per il conseguimento degli obiettivi sopra citati.

Pertanto, di per sé, gli interventi dei singoli Stati membri sulle dinamiche di mercato non sono considerati, in termini assoluti, contrari al diritto comunitario (poiché

3. L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico.

L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore.

Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri.

Essa rispetta la ricchezza della sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo.

4. L'Unione istituisce un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro.

5. Nelle relazioni con il resto del mondo l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini. Contribuisce alla pace, alla sicurezza, allo sviluppo sostenibile della Terra, alla solidarietà e al rispetto reciproco tra i popoli, al commercio libero ed equo, all'eliminazione della povertà e alla tutela dei diritti umani, in particolare dei diritti del minore, e alla rigorosa osservanza e allo sviluppo del diritto internazionale, in particolare al rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite.

6. L'Unione persegue i suoi obiettivi con i mezzi appropriati, in ragione delle competenze che le sono attribuite nei trattati”.

²³⁴ Osserva P. RUSSO, “Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale”, in *Rassegna Tributaria*, cit., p. 331, come l'articolo 2 e l'articolo 6 del TCE (oggi artt. 3 TUE e 11 TFUE) rivestono un valore centrale nel sistema dell'Unione sia per l'indicazione della funzione strumentale attribuita alla creazione “di uno spazio senza frontiere” rispetto all'obiettivo, assunto come fondamentale, del “progresso economico e sociale” in un quadro di “sviluppo equilibrato e sostenibile” con “un elevato livello di occupazione”, sia per l'affermazione del carattere “fondante” rivestito dal rispetto dei “diritti dell'uomo” in generale, che comprendono “diritti” ulteriori rispetto alle classiche libertà economiche. Per l'autore emerge, così, con chiarezza l'abbandono, nell'ambito dei Trattati della prospettiva originaria di pura e semplice tutela dei valori del “mercato”, sebbene sia chiaro che nelle intenzioni dei promotori del processo d'integrazione europea, il mercato unico non costituiva neppure l'obbiettivo finale, ma il primo passo verso forme più pregnanti d'integrazione fra gli Stati membri.

²³⁵ Cfr. A. PERSIANI, “Le fonti e il sistema istituzionale”, cit., p. 27, che segnala come la promozione ed il mantenimento di strutture economiche concorrenziali costituisce un'azione funzionale al perseguimento di obiettivi ulteriori, ovvero quelli ambiziosi e generali enunciati dall'art. 2 del TCE (oggi art. 3 TUE), che la Comunità può meglio realizzare in presenza di assetti economici concorrenziali diffusi all'interno degli Stati membri.

potrebbero condurre agli obiettivi di progresso stabiliti nel citato articolo 3 TUE)⁽²³⁶⁾, e quindi, il divieto degli aiuti di Stato di cui all'art. 107 non suppone un'affermazione di incompatibilità assoluta di tali aiuti con l'ordinamento comunitario⁽²³⁷⁾, ma, semmai, una riserva di competenza di ogni decisione in merito a tali misure, a favore degli organi comunitari, con il ruolo preponderante, come vedremo, della Commissione⁽²³⁸⁾. In questo senso, come indicato da autorevole dottrina⁽²³⁹⁾, lo scopo del citato articolo non è quello di impedire agli Stati membri il libero esercizio della politica economica nazionale e di quella fiscale in particolare, bensì quello di sottrarlo all'arbitrio degli stessi e, di indirizzarlo verso l'interesse comunitario anziché verso quello esclusivamente nazionale.

Tuttavia, tali interventi sono ammissibili solo nella misura in cui si configurino come strumento efficace e idoneo rispetto ad altri strumenti (nel senso di meno distortivo della concorrenza) per la realizzazione di obiettivi di comune interesse, purché il

²³⁶ Si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale italiana n. 14 del 13 gennaio 2004, (reperibile all'URL: www.giuricost.org), ove, con riferimento alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, si afferma che "i principi comunitari del mercato e della concorrenza... non sono svincolati da un'idea di sviluppo economico-sociale e sarebbe errato affermare che siano estranei alle istituzioni pubbliche compiti di intervento sul mercato".

²³⁷ Sulle diverse opinioni della dottrina europea a favore sia dell'incompatibilità assoluta, sia dell'incompatibilità relativa dell'art. 107.1 TFUE si veda A. C. DOS SANTOS, "L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale", Bruylant, 2009, pp. 392 e ss..

²³⁸ Cfr. P. RUSSO, "Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", in *Rassegna Tributaria*, cit., p. 332, ID., "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*, cit., pp. 227 e 228. Analogamente, F. TENUTA, "Deroghe al principio di incompatibilità", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 246, per il quale l'art 107.1, non pone un divieto assoluto alla concessione di aiuti di Stato, ma concede agli organi comunitari una sorta di riserva di competenza nell'analisi degli aiuti, che potrebbe, nei singoli casi, far sì che l'aiuto stesso sia dichiarato compatibile, alla luce dei paragrafi seguenti.

Una posizione diversa e piuttosto radicale ha M. INGROSSO, "La comunitarizzazione del Diritto Tributario e gli Aiuti di Stato", in AA.VV., "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 62-66, il quale considera che il divieto posto dall'art. 107 TFUE ha invece carattere assoluto e non limita l'impiego dell'aiuto fiscale ai soli casi di aiuti compatibili, bensì inibisce allo Stato l'uso di qualsiasi aiuto rientrante nella nozione generale di aiuto di Stato perché il potere normativo di istituire aiuti compete in via esclusiva alla Commissione europea. Di conseguenza, l'atto di legge istitutivo dell'agevolazione tributaria è precluso dal divieto, salvo che la Commissione "autorizzi" il legislatore nazionale. Quest'autorizzazione per l'autore, dunque, ha effetto costitutivo dell'atto legislativo nazionale istitutivo dell'aiuto.

²³⁹ Si veda A. E. LA SCALA, "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. 43.

mercato stesso non sia da solo in grado di raggiungere detti obiettivi⁽²⁴⁰⁾ (e in ogni caso considerando le singole situazioni sempre in una prospettiva comunitaria)⁽²⁴¹⁾. Nella valutazione, quindi, della compatibilità di un aiuto di Stato, bisognerà soppesare gli effetti negativi sulla concorrenza e quelli positivi in relazione agli obiettivi di comune interesse⁽²⁴²⁾. Si tratta di quello che la Commissione chiama il “*balancing test*” che consisterebbe in un esame sulle seguenti questioni:

- 1- la misura di aiuto é diretta a raggiungere un obiettivo di comune interesse?;
- 2- l’aiuto è ben disegnato in ordine al raggiungimento di detto obbiettivo di comune interesse?. In particolare, l’aiuto porta ad una maggiore efficienza (analizzata in termini di correzione di fallimenti del mercato) o ad una maggiore equità (nel senso che gli effetti positivi ricadano sulle regioni meno sviluppate oppure nel senso che siano beneficiati gruppi sociali svantaggiati)?. La Commissione, a questi effetti, si interroga anche sulle seguenti questioni:
 - a) è l’aiuto di Stato lo strumento di *policy* idoneo?;
 - b) c’è un effetto incentivante (ad esempio, serve l’aiuto a cambiare il comportamento delle imprese)?;
 - c) la misura di aiuto è proporzionata al problema che si tratta di risolvere (vale a dire, si potrebbe ottenere lo stesso cambiamento nel comportamento delle imprese con un aiuto di minore entità)?;

²⁴⁰ Esiste un “fallimento del mercato” quando il mercato non porta ad un risultato efficiente sotto il profilo economico (tra l’altro, per l’esistenza di esternalità, di asimmetrie informative, di problemi di coordinamento, di potere di mercato); cfr. “*Piano d’azione nel settore degli aiuti di Stato*”, cit..

²⁴¹ Segnala la Commissione al punto 10 del “*Piano d’azione nel settore degli aiuti di Stato*”, cit., che “Il Trattato autorizza esplicitamente alcune eccezioni al divieto di aiuti di Stato, qualora i regimi di aiuti proposti possano avere effetti positivi a livello della UE nel suo complesso. Gli aiuti di Stato possono essere dichiarati compatibili con il Trattato purché soddisfino obiettivi di comune interesse chiaramente definiti e non falsino la concorrenza e gli scambi intracomunitari in misura contraria al comune interesse. Gli aiuti di Stato possono a volte costituire strumenti efficaci per realizzare obiettivi di comune interesse. Consentono di correggere i fallimenti del mercato, migliorando il funzionamento dei mercati e rafforzando la competitività europea. Possono anche promuovere, ad esempio, la coesione sociale e regionale, lo sviluppo sostenibile e la diversità culturale, a prescindere dalla correzione dei fallimenti del mercato”.

²⁴² In questo senso, L. DEL FEDERICO, “*Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*”, cit., p. 29, dove osserva che “Il controllo degli aiuti di Stato consiste dunque nel trovare il giusto equilibrio tra gli effetti negativi sulla concorrenza e gli effetti positivi in termine di comune interesse, dove i previsti vantaggi in termini di comune interesse devono essere superiori alle distorsioni della concorrenza”.

3- le distorsioni nella concorrenza e gli effetti sul mercato sono limitati, per cui il bilancio generale è positivo?⁽²⁴³⁾.

In conclusione, gli Stati membri, prima di ricorrere agli aiuti di Stato per correggere i fallimenti del mercato, oppure per raggiungere una maggiore equità, devono verificare l'impossibilità di ottenere il risultato prefissato utilizzando mezzi meno distorsivi. L'aiuto di Stato deve essere lo strumento appropriato ed essere concepito in maniera tale da correggere effettivamente il fallimento del mercato, generando gli effetti incentivanti opportuni ed essendo proporzionato all'obiettivo desiderato. Inoltre, l'aiuto, non deve falsare la concorrenza in misura contraria al comune interesse⁽²⁴⁴⁾.

2. 1. Aiuti di Stato di carattere fiscale

Già nel 1974 la Corte di Giustizia delle Comunità europee, pronunciandosi su un ricorso proposto dall'Italia⁽²⁴⁵⁾, aveva segnalato che l'art. 87 (oggi 107 TFUE) non distingue gli interventi ivi previsti a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti. Di conseguenza, né il carattere fiscale né il fine sociale del provvedimento in questione sarebbero comunque sufficienti a sottrarlo all'applicazione dell'art. 87⁽²⁴⁶⁾. Quindi, già allora la Corte ammetteva che la nozione di aiuto di Stato

²⁴³ Si veda l'intervento di D. NEVEN, *Chief Economist, DG COMP, European Commission*, nella Conferenza del 21 novembre 2008, "The new approach to State aids – recent reforms under the State Aid Action Plan and next steps", disponibile all'URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/conferences/21112008.html

²⁴⁴ Si veda il cit. "Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato".

²⁴⁵ Sentenza del 2 luglio 1974, Causa 173/73, Italia c. Commissione, Raccolta 1974, p. 709, punti 27 e 28. Precedentemente, in una causa concernente il Trattato CECA (sentenza del 23 febbraio 1961, Causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* c. Alta Autorità della CECA, sostenuta dal Governo della Repubblica Federale di Germania, Raccolta 1961, p. 1, la Corte di Lussemburgo aveva già stabilito che "il concetto di aiuto è tuttavia 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" (paragrafo B, I, 1), a).

²⁴⁶ Si vedano, *ex multis*, le più recenti sentenze della Corte di Giustizia del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, Raccolta 2008, p. I-10505, punti 85, 87 e 89; 15 dicembre 2005, Causa C-66/02, Italia c. Commissione, punto 77, Raccolta 2005, p. I-10901; 8 maggio 2003, Cause riunite C-328/99 e C-399/00, Repubblica italiana e SIM 2 Multimedia SpA c. Commissione, punto 35, Raccolta 2003, p. I-04035; 13 febbraio 2003, Causa C-409/00, Regno di Spagna c. Commissione, punto 46, Raccolta 2003, p. I-01487; 17 giugno 1999, Causa C-295/97, Piaggio, punto 34, Raccolta 1999, p. I-3735; 15 marzo 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA*, divenuto *Banco Exterior de España SA* c. *Ayuntamiento de Valencia*, punto 13,

potesse comprendere anche misure di natura fiscale. Il principio è poi stato ampiamente ribadito, anche in modo diretto, dalla Corte di Giustizia⁽²⁴⁷⁾.

Come fa presente autorevole dottrina⁽²⁴⁸⁾, non è certo da oggi che gli Stati membri fanno uso della leva fiscale per differenziare la situazione di alcune imprese rispetto ad altre e per conferire loro vantaggi specifici. E' ovvio che, per le autorità nazionali, un trattamento fiscale di favore costituisce uno strumento particolarmente interessante perché meno vistoso di un sussidio o di altre prestazioni positive e, soprattutto, perché di solito comporta minori oneri nel breve termine⁽²⁴⁹⁾. Assai presto la Commissione si è dunque trovata ad esaminare aiuti di Stato erogati mediante vantaggi fiscali e finalizzati a promuovere obiettivi come investimenti in regioni depresse, maggiore occupazione, attività di ricerca, protezione dell'ambiente, risanamento di imprese in difficoltà (aiuti, peraltro, che per gli scopi perseguiti venivano per lo più dichiarati compatibili con il mercato comune). E' invece relativamente nuovo l'intento di esaminare i meccanismi fiscali in quanto tali e di applicare le regole relative agli aiuti di Stato per porre fine a

Raccolta 1994, p. I-877; e le sentenze del Tribunale di Primo grado del 12 settembre 2007, Cause riunite T-239/04 e T-323/04, Repubblica italiana (T-239/04) e Brandt Italia SpA (T-323/04) c. Commissione, punto 69, Raccolta 2007, p. II-03265; 13 giugno 2000, Causa T-204 e 270/97, EPAC c. Commissione, punti 65 e 66, Raccolta 2000, p. II-2267 e 17 giugno 1999, Causa C-295/97, Piaggio, punto 34, Raccolta 1999, p. I-3735.

²⁴⁷ Osserva A. E. LA SCALA, "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. 38, che le ragioni dell'irrelevanza concettuale della forma dell'aiuto sono di due tipi. Da un lato ciò serve ad attribuire alla Commissione europea un'ampia discrezionalità nella valutazione della liceità delle misure (n.d.a. potenzialmente) dannose accordate dagli Stati membri. Dall'altro, essa ha il chiaro obiettivo di rendere difficilmente eludibile la proibizione di misure idonee a falsare la libera concorrenza, indipendentemente del *nomen iuris* che sia dato alle stesse nell'ordinamento giuridico nazionale.

²⁴⁸ Si veda V. DI BUCCI, "Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie", in *Rassegna Tributaria*, n. 6-bis, 2003, pp. 2315 e 2316. L'autore fa presente come, dal punto di vista delle finanze pubbliche, può risultare conveniente accettare un minor gettito oggi per incoraggiare investimenti o altre scelte potenzialmente produttive di ricchezza, che determineranno una maggiore base imponibile domani e osserva inoltre come i responsabili politici ricorrono volentieri a meccanismi che producono risultati economici immediati orientando le scelte delle imprese o aiutandole a superare situazioni difficili, che tuttavia comportano oneri prevalentemente nel futuro.

²⁴⁹ Da quando è stato sottratto agli Stati l'esercizio della leva monetaria in seguito all'adozione dell'euro ed al conferimento delle relative competenze alla Banca Centrale europea, l'uso della leva fiscale ha assunto ancora più rilevanza come strumento di politica economica. In questo senso anche L. DEL FEDERICO, "Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", cit., p. 29, il quale fa inoltre presente come gli esecutivi nazionali conservano la responsabilità in ordine alla stabilità economica e finanziaria.

trattamenti di favore riservati a particolari categorie d'impresa presenti negli ordinamenti tributari nazionali, trattamenti che determinano distorsioni di concorrenza tra imprese, spesso non giustificabili nell'ottica dell'interesse comune, e che, non di rado, possono portare, incidentalmente, ad una concorrenza fiscale dannosa⁽²⁵⁰⁾ tra Stati membri.

E' stato nel 1996⁽²⁵¹⁾ che la Commissione ha segnalato per la prima volta l'utilità dell'art. 107.1 come strumento nella lotta contro la concorrenza fiscale dannosa. Il Consiglio europeo, a seguito delle proposte della Commissione e, fondamentalmente, prendendo nota della Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo del 5 novembre 1997, ha adottato (il primo dicembre 1997) il *Codice di Condotta sulla Concorrenza fiscale dannosa*⁽²⁵²⁾. Il Codice, dopo aver constatato che una parte delle misure fiscali contemplate dallo stesso rientra nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato, raccoglie, tra l'altro, l'impegno della Commissione di pubblicare gli orientamenti per l'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese ed a "perseguire una rigorosa applicazione delle norme relative agli aiuti in questione". E' a questo punto che

²⁵⁰ Infatti, l'adozione di elementi di agevolazione o comunque di beneficio tributario da parte di alcuni Stati può indurre gli operatori economici a collocarsi nel loro territorio (allocando le proprie risorse ed i fattori della produzione) a danno degli altri Stati membri (che vedono erosa la loro base imponibile). Sul concetto di concorrenza fiscale dannosa, si veda P. BORIA, *"Diritto Tributario europeo"*, cit., pp. 190 e 191, il quale osserva, tra l'altro come l'idea della dannosità della concorrenza fiscale tra Stati risiede nella convinzione che esista uno *standard* tributario, un livello omogeneo di pressione fiscale presente sul mercato internazionale, al quale i principali ordinamenti fiscali nazionali si vanno tendenzialmente allineando, determinando un trattamento complessivamente equivalente di imposizione delle imprese e degli operatori economici. Così negli organismi internazionali, tra cui l'Unione europea, la prospettiva attraverso cui vengono inquadrare le regole agevolative è quella del mercato: gli atti normativi dello Stato che introduce meccanismi di agevolazione tributaria sono riguardati non come espressione della sovranità fiscale, non come ricerca di un equilibrio tra i diversi valori costituzionali né come strumento di sviluppo e di eguaglianza sostanziale, bensì come atti ostruttivi e distorsivi del mercato internazionale (quasi come un gesto di sfida rispetto agli altri paesi che rispettano lo *standard* impositivo comune).

²⁵¹ Si vedano COMMISSIONE EUROPEA, *"Il sistema fiscale nell'Unione europea"*, documento d'orientamento per la riunione informale dei ministri del Consiglio «Ecofin», SEC(96) 487, 20 marzo 1996; ID. *"La politica tributaria nell'Unione europea: relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari"*, 22 ottobre 1996, COM(96); ID., *"Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea"*, comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM(97) 564, 5 novembre 1997.

²⁵² GU C 2 del 6.2.1998. Il *Codice di condotta*, in sé, non ha valore giuridico vincolante essendo sostanzialmente un documento politico (un *"gentlemen's agreement"*).

la materia degli aiuti di Stato di natura fiscale ha assunto un rilievo centrale nell'Unione europea.

La Commissione ha portato a termine l'impegno con la "*Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*" (di seguito *Comunicazione 98/C 384/03*)⁽²⁵³⁾. Inoltre, nel 2003, la stessa Commissione ha pubblicato la "*Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*" (di seguito *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*)⁽²⁵⁴⁾ nella quale (par. 3), chiarisce che la *Comunicazione 98/C 384/03* rappresenta una mera codificazione della prassi e della giurisprudenza, trattandosi pertanto di uno strumento volto a migliorare la trasparenza nell'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato in materia fiscale.

In realtà, nonostante il dato letterale, da un punto di vista sostanziale le comunicazioni sono spesso utilizzate dalla Commissione come strumento per esternare la propria interpretazione di una data disciplina, accogliendo e precisando quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria. Di conseguenza si può ritenere che la *Comunicazione 98/C 384/03* sia "la base giustificativa e il punto di riferimento obbligato della nascita di un'azione «sistematica» nel campo degli aiuti di carattere fiscale"⁽²⁵⁵⁾.

In effetti, la Commissione può adottare comunicazioni⁽²⁵⁶⁾ c.d. autolimitative, cioè contenenti criteri di comportamento che la Commissione stessa si impegna a seguire

²⁵³ GU C 384 del 10.12.1998.

²⁵⁴ Comunicazione della Commissione del 9.2.2003, C(2004)434.

²⁵⁵ Si veda F. VITALE, "*Le prospettive di sviluppo*", in AA.VV., "*Aiuti di Stato in materia fiscale*", cit., p. 512. Nello stesso senso F. CAPELLO, "*La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*", Rassegna di Giurisprudenza, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2006, p. 834, che segnala che "in materia di aiuti di Stato la Commissione può darsi linee direttrici per l'esercizio dei suoi poteri di valutazione discrezionale. Le norme di massima stabilite nelle linee direttrici vincolano l'istituzione, in quanto non si scostino dalle norme del Trattato (sentenza della Corte di Giustizia, 24 febbraio 1987, Causa 310/85, punto 22; sentenza 24 marzo 1993, Causa C-313/90, punti 34 e 36; 15 ottobre 1996, Causa C-311/94, punto 42; 13 giugno 2002, Causa C-382/99)".

²⁵⁶ Per approfondimenti sulle regole denominate di "*Soft Law*" (non vincolanti, ma idonee a produrre effetti giuridici) rimandiamo, *ex multis*, ad A. POGGI, "*Soft law nell'ordinamento comunitario*", Relazione tenuta al convegno annuale dell'Associazione italiana dei costituzionalisti "*L'integrazione dei sistemi costituzionali europeo e nazionali*", Catania, 14-15 ottobre 2005 (reperibile in www.astrid-online.it: Rassegna 31 gennaio 2006, n. 22) e M. CINI, "*The soft law approach: commission Rulemaking in the EU's State Aid Regime*", in *Journal of European Public Policy*, 2001, Vol. 8, n. 2, aprile, pp. 192 e ss..

nell'esercizio dei poteri che le sono stati conferiti. Per quanto riguarda questo tipo di comunicazioni, la Corte di Giustizia ha affermato che la Commissione, adottando queste norme di comportamento ed annunciando, con la loro pubblicazione, che esse verranno da quel momento applicate ai casi a cui si riferiscono, si autolimita nell'esercizio del proprio potere discrezionale e "non può discostarsi da tali norme, pena una sanzione"⁽²⁵⁷⁾, eventualmente, a titolo di violazione di principi giuridici generali, quali la parità di trattamento o la tutela del legittimo affidamento"⁽²⁵⁸⁾.

Dunque, dalla *Comunicazione 98/C 384/03* emerge come il tema degli aiuti di Stato in materia fiscale sia intimamente legato al problema della coesistenza di una pluralità di sistemi fiscali e della necessità di evitare una concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri. In altri termini, alcune scelte di politica fiscale degli Stati membri sono mirate ad attrarre investimenti esteri offrendo condizioni più favorevoli di quelle risultanti dai sistemi tributari degli altri Stati membri ed è anche per questo motivo che le istituzioni comunitarie (in concreto la Commissione ed il Consiglio) agiscono tramite la disciplina degli aiuti di Stato in ordine al "coordinamento" delle scelte fiscali dei singoli Stati, al

²⁵⁷ Ai sensi dell'articolo 340 TFUE (ex 288 del TCE, par. 2), "In materia di responsabilità extracontrattuale, l'Unione deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni".

²⁵⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 28 giugno 2005, Cause riunite C-189/02 P, C-202/02 P, da C-205/02 P a C-208/02 P, e C-213/02 P, *Dansk Rørindustri*, punti 194 e 195 e 209-211, Raccolta 2005, p. I- 5425, ove segnala inoltre che: "il Tribunale non può essere criticato per aver statuito, nel punto 245 della sentenza impugnata LR AF 1998/Commissione, che la comunicazione sulla cooperazione poteva giustificare un legittimo affidamento che obbligava, da quel momento, la Commissione ad applicarla".

"Il capitolo E, punto 3, della detta comunicazione afferma infatti espressamente che «la Commissione è consapevole del fatto che la presente comunicazione crea aspettative legittime sulle quali faranno affidamento le imprese che intendono informarla dell'esistenza di un'intesa»".

"Nelle sue decisioni aventi ad oggetto provvedimenti di carattere interno adottati dall'amministrazione, la Corte ha già dichiarato che, pur non potendo essere qualificati come norme giuridiche alla cui osservanza l'amministrazione è comunemente tenuta, essi enunciano tuttavia una norma di comportamento indicativa della prassi da seguire dalla quale l'amministrazione non può discostarsi, in un caso specifico, senza fornire ragioni compatibili con il principio di parità di trattamento. Siffatte misure costituiscono pertanto un atto di carattere generale da cui i dipendenti e gli agenti interessati possono dedurre l'illegittimità a sostegno di un ricorso proposto contro decisioni individuali adottate sulla loro base (v. sentenza 15 gennaio 2002, Causa C-171/00 P, *Libéros/Commissione*, Racc. pag. I-451, punto 35)."

"Una tale giurisprudenza si applica a maggior ragione a norme di comportamento dirette a produrre effetti esterni, come nel caso degli orientamenti che riguardano operatori economici".

solo fine di evitare una concorrenza fiscale dannosa, segnalando la cornice entro la quale può esplicarsi l'autonomia fiscale dei singoli Stati⁽²⁵⁹⁾.

2. 2. Autonomia fiscale degli Stati membri, sovranità e normativa sugli aiuti di Stato

In linea generale, esiste un'oggettiva difficoltà nel contemperare il principio che vieta gli interventi degli Stati che possano alterare il gioco della concorrenza a danno degli interessi comunitari con quello di autonomia, secondo il quale gli Stati -e all'interno di questi ultimi gli enti territoriali sub-nazionali- sono liberi di decidere in merito alla politica fiscale⁽²⁶⁰⁾, nel rispetto dei relativi ordinamenti, dei principi generali del diritto (interno e comunitario) e delle norme del Trattato che governano il funzionamento del mercato interno e definiscono il principio di non discriminazione⁽²⁶¹⁾ (oltre al rispetto dei vincoli imposti dal Patto di stabilità e di crescita⁽²⁶²⁾).

Infatti, da una parte il diritto comunitario lascia alla piena sovranità degli Stati membri la materia dell'imposizione diretta⁽²⁶³⁾, subordinando qualsiasi iniziativa comune al

²⁵⁹ In questo senso G. FRANSONI, *“Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato”*, Pacini editori, 2007, p. 44, afferma che la normativa riguardante il divieto di aiuti di Stato, costituisce “un insieme di regole rivolte ad attuare un coordinamento generale degli interventi statuali nell'economia e non a precluderli in assoluto così come si potrebbe essere indotti a credere in esito ad un'analisi superficiale delle disposizioni in materia e per effetto dell'erroneo convincimento che il «valore» del mercato assuma, nel contesto comunitario, una posizione tale da escludere qualunque possibilità di riconoscimento di altri valori”. Di conseguenza l'autore ritiene che l'intervento degli organi comunitari in materia di aiuti fiscali “sarebbe diretto proprio a salvaguardare gli spazi di autonomia riconosciuti dal Trattato in presenza di fenomeni economici e di regole giuridiche che di per sé stesse erodono tali ambiti di sovranità”.

²⁶⁰ In questo senso anche G. PETRILLO, *“Nuovi modelli di governance e criteri di ripartizione territoriale del potere impositivo nel rispetto dei vincoli comunitari”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.4, 2007, I, p. 706, rileva come “traspare una certa difficoltà nel contemperare gli obblighi anche internazionali di una finanza pubblica unitaria con l'esistenza di una pluralità di livelli di governo, costituenti centri di spesa che reclamano sempre più una maggiore autonomia”.

²⁶¹ Ai sensi del comma 2 dell'art. 21 TFUE: *“Nell'ambito d'applicazione dei trattati e fatte salve disposizioni specifiche in essi contenute, è vietata qualsiasi discriminazione in base alla nazionalità”*.

²⁶² Il patto di stabilità incide sull'autonomia di spesa e non consente a nessun livello di governo (compresi gli enti locali) di mantenere un disavanzo ed un debito elevati.

²⁶³ Come ricorda C. HJI PANAJY, *“State Aid and Tax: The third way?”*, in *Intertax*, vol. 32, n. 6/7, 2004, p. 283, *“The right to regulate their tax affaires (domestic and international) is zealously guarded by Member States as the last living bastion against the risk of centralization of authority of which the European Community often stands accused”*.

riguardo alla decisione unanime del Consiglio²⁶⁴), ma, d'altra parte, prevede l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato anche alle misure di tipo fiscale²⁶⁵).

Anche se la funzione fiscale resta una prerogativa dei singoli Stati e la fiscalità è interessata del tutto incidentalmente dalle regole relative agli aiuti di Stato, ossia solo se e nella misura in cui gli istituti fiscali costituiscono strumento per la concessione di aiuti alle imprese, la Commissione europea e la Corte di Giustizia, proprio facendo leva sui limiti imposti agli Stati membri dagli artt. 107 e 108, sono riuscite a condizionare in modo particolarmente incisivo le scelte di politica fiscale dei singoli Stati²⁶⁶). Tuttavia,

Non rientrando la materia fiscale tra le competenze esclusive dell'UE, ogni Stato membro può esercitare autonomamente la propria sovranità tributaria, mentre eventuali interventi comunitari devono essere sempre funzionalmente strumentali al conseguimento dell'obiettivo del mercato comune e presupporre l'esistenza di un interesse collettivo di tutti gli Stati membri, non perseguibile attraverso la somma delle azioni degli stati stessi: si veda G. FURCINITI ed E. PALLARIA, *"Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale. Principali problematiche applicative dell'azione di recupero"*, ne *Il Fisco*, n. 5, 2005, fascicolo n. 1, p. 696.

²⁶⁴ L'art. 115 TFUE (ex art. 94 del TCE) stabilisce che *"Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale 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 interno"*. Dalle deroghe al criterio dell'unanimità di cui all'articolo 114 è esclusa espressamente la materia fiscale, applicandosi pertanto, in ogni caso, detto criterio per le delibere del Consiglio.

²⁶⁵ Puntualizza A. FANTOZZI, *"I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali"*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, p. 1039, che *"La potestà tributaria resta degli Stati membri e l'azione comunitaria ha il suo fondamento, storico e teorico, nella necessità di rimuovere le barriere e ostacoli all'instaurazione e funzionamento del mercato"*.

²⁶⁶ Sono molto interessanti le osservazioni di P. BORIA, in *"Diritto Tributario europeo"*, cit., pp. 193-197 sulla fiscalità "negativa" che caratterizza l'Unione europea e il ruolo di "antisovrano" della stessa. L'autore rileva che la fiscalità "negativa" vale a segnare tipicamente la limitazione della sovranità nazionale in materia tributaria, senza comportare una sostituzione della stessa con una sovranità fiscale comunitaria. In questa prospettiva si può sostenere che l'Unione europea si atteggi ad "anti-sovrano", contrapponendosi al potere nazionale non per introdurre una nuova sovranità bensì per contenere e, talora, escludere la sovranità degli Stati nazionali. La sovranità degli Stati viene rimessa alle valutazioni del mercato, con i pericoli che comporta l'assunzione dell'idea di "mercato" a paradigma della regolazione del potere tributario, quali: l'abbandono di ogni connotazione sociale e redistributiva del prelievo fiscale, che viene così riportato ad un mero strumento finanziario di copertura del debito pubblico; la promozione della primazia del mercato rispetto ad ogni funzione conformativa e regolatrice del potere pubblico; il riconoscimento della priorità assiologica degli interessi spontaneamente rifluenti dal gioco concorrenziale rispetto agli interessi generali della collettività; il decadimento del tessuto di valori fissati dalle costituzioni democratiche nel confronto con l'esigenza di auto-regolazione delle forze economiche. Si veda inoltre P. BORIA, *"L'Antisovrano"*, Torino, Giappichelli, 2004 e per la formulazione dell'idea di antisovrano, si veda M. LUCIANI, *"L'antisovrano e la crisi delle istituzioni"*, in *Rivista di Diritto Costituzionale*, 1996, pp. 124 e ss., e ID., *L'antisovrano e la crisi delle Costituzioni*, in *Scritti in onore di Giuseppe Guarino*, II, Padova, 1998, pp. 731 ss..

la “sovrànità fiscale” trova a livello comunitario un riconoscimento altrettanto esplicito di quello del divieto di aiuti di Stato e pertanto appare necessario che, nell’interpretare gli artt. 107 e ss. TFUE (ex 87 e ss. TCE), si tenga nella giusta considerazione anche tale principio, il quale dovrà essere adeguatamente bilanciato con i valori di cui è espressione il divieto di aiuti di Stato. “In altri termini, nessuno dei due principi dovrà essere assolutizzato fino al punto di comprimere oltre misura il riconoscimento dell’altro”⁽²⁶⁷⁾.

Forse, come è stato segnalato, è la stessa categoria di sovranità che andrebbe rivisitata, di fronte ad un’attribuzione tanto cospicua di competenze legislative alla Comunità, anche in settori così “intimi” di uno Stato, come sono il fisco o la politica economica e monetaria⁽²⁶⁸⁾.

In ogni caso, come vedremo nel corso del lavoro⁽²⁶⁹⁾, le istituzioni comunitarie, dopo aspre critiche (rivolte soprattutto alla Commissione) di “lesione” della sovranità fiscale degli Stati membri⁽²⁷⁰⁾, si dirigano sempre di più verso un adeguato bilanciamento tra il valore della sovranità fiscale ed i valori di cui è espressione il divieto di aiuti di Stato.

Tuttavia, noi consideriamo che attualmente non v’è dubbio che l’Unione europea non considera i principi del “mercato unico” e della libertà di concorrenza come valori assoluti, ma assegna loro un carattere strumentale, configurandoli come mezzi per promuovere il progresso economico e sociale e pervenire ad uno sviluppo equilibrato e sostenibile, al fine di aumentare il benessere dei cittadini dell’Unione europea. Inoltre, non esiste una proibizione assoluta degli aiuti di Stato, ma l’Unione europea segue una politica rivolta all’individuazione degli aiuti di Stato realmente discorsivi, in modo tale da permettere di indirizzare le risorse statali nelle aree in cui possono effettivamente migliorare il funzionamento del mercato o correggerne i c.d. fallimenti con l’obiettivo, appunto, di cercare di aumentare il benessere dei cittadini europei.

²⁶⁷ Si veda G. FRANSONI, “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, cit., p. 8.

²⁶⁸ G. TESAURO, “*Diritto Comunitario*”, cit., p. 210.

²⁶⁹ In particolare nel paragrafo 2.4.3 dedicato all’esame dell’elemento della selettività territoriale, costitutivo della fattispecie prevista dall’art. 107 TFUE.

²⁷⁰ Spesso la Commissione è stata accusata d’intervenire eccessivamente in materia fiscale e, addirittura, di cercare d’imporre surrettiziamente l’armonizzazione delle aliquote fiscali degli Stati membri, incorrendo in uno sviamento di potere. Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 6 marzo 2002, Cause riunite T-92/00 e T-103/00, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA e Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00) c. Commissione*, Raccolta 2002, pagina II-01385, punto 82, ove i ricorrenti ritengono che la Commissione abbia commesso uno sviamento di potere in quanto si è servita di poteri conferitile dagli artt. 87 CE e 88 CE (oggi 107 e 108 TFUE) allo scopo di perseguire, in realtà, obiettivi di armonizzazione fiscale.

In questo senso anche C. HJI PANAJY, “*State Aid and Tax: The third way?*”, cit., pp. 283 e ss.. Si veda anche A. PERSIANI, “*Le fonti e il sistema istituzionale*”, in “*Aiuti di Stato in materia fiscale*”, cit., p. 43, il quale osserva come nel prossimo futuro, la Commissione potrebbe servirsi della facoltà conferitale dal Consiglio (prevista nel citato

2. 3. Nozione di aiuto di carattere fiscale

Numerosi articoli del TFUE intervengono, direttamente o indirettamente, sulla materia degli aiuti di Stato. Tuttavia, come abbiamo accennato, gli articoli fondamentali sono il 107, il 108 e il 109.

L'art. 107 TFUE definisce il concetto di aiuto di Stato proibito, al comma 1, stabilendo che *“Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*⁽²⁷¹⁾.

Come sintetizzato da autorevole dottrina, l'art. 107.1, pone quindi il principio del divieto, fa salve le deroghe consentite dai Trattati, afferma la centralità del mercato comune, demarca la natura pubblicistica delle risorse volte a finanziare gli aiuti, pone il principio dell'irrilevanza delle forme, delinea il requisito della selettività del trattamento

Codice di Condotta sulla concorrenza fiscale dannosa) di interpretare le norme in tema di aiuti di Stato al fine di renderle applicabili nei confronti delle misure di *harmful tax competition*, con l'intento “di superare il requisito del voto unanime del Consiglio previsto, in materia di fiscalità diretta, dall'art. 94 del TCE (oggi art. 115 TFUE) e di assumere, anche in tale settore, un ruolo di primo piano”, Per l'autore, “laddove la Commissione utilizzasse i propri penetranti poteri in materia di aiuti di Stato per perseguire finalità di armonizzazione fiscale si potrebbe, in ipotesi limite, sostenere l'esistenza di uno sviamento di potere, che inciderebbe sulla legittimità dell'atto adottato dalla stessa Commissione”.

Altri autori, analogamente, mettono in rilievo che l'attivismo della Commissione europea nel monitorare la liceità degli aiuti fiscali di Stato si spiega, oltre che per il motivo che questi aiuti incidono profondamente sulla pianificazione aziendale, anche perché, attraverso questo controllo, le istituzioni comunitarie riescono ad ampliare l'ambito delle proprie competenze in materia tributaria, senza subire il limite dell'unanimità previsto dai Trattati. Si veda L. DEL FEDERICO, *“Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario”*, cit., p. 30.

²⁷¹ Prima dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona l'art. 87 del TCE stabiliva 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”*. I cambiamenti sono evidenziati in corsivo. Tuttavia, nel corso del nostro lavoro continueremo a parlare di “mercato *comune*”, poiché l'espressione mercato interno può portare a confusioni dal punto di vista del diritto italiano.

Osserva P. ROSSI-MACCANICO, *“Aiuti di stato: divieti a maglie larghe specialmente in materia fiscale”*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 3, 2010, p. 244, nota 1, come con questo cambiamento terminologico si sia voluto sottolineare il passaggio dal mercato comune a quello interno, un mercato cioè in tutto e per tutto assimilabile ad un mercato nazionale allargato ai 27 Stati membri.

di favore, identifica la concorrenza come interesse tutelato dal divieto, qualifica la violazione del divieto come illecito anche di mero pericolo⁽²⁷²⁾.

Lo stesso articolo, al secondo comma, indica una serie di aiuti che *de iure* si considerano compatibili con il mercato comune⁽²⁷³⁾, mentre, al terzo comma elenca una serie di misure che, pur costituendo un aiuto ai sensi dell'art. 107.1 TFUE, possono essere dichiarate compatibili con il mercato comune a seguito di un esame della Commissione, perché finalizzate a promuovere altri interessi e valori tutelati dall'ordinamento comunitario⁽²⁷⁴⁾. Di queste deroghe al principio generale di incompatibilità stabilito al comma 1, ci occuperemo brevemente nei paragrafi 3.1 e 3.2.

2. 3. 1. Criteri costitutivi della nozione di Aiuto di Stato e aiuti di natura fiscale

Con la citata *Comunicazione* 98/C 384/03, la Commissione ha, quindi, stabilito i criteri generali (per essa vincolanti, come abbiamo visto) a cui si conforma nell'applicazione alle misure fiscali dell'art. 107, par. 1, TFUE.

²⁷² L. DEL FEDERICO, "Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", cit., p. 28.

²⁷³ L'articolo 107.2 stabilisce che "Sono compatibili con il mercato interno:

- 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 ad 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. *Cinque anni dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera*". L'ultima frase è stata aggiunta con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Anche se in questo comma, analogamente a quanto succede nel primo comma, si parla adesso di mercato interno, nel corso del nostro lavoro continueremo a parlare di mercato comune, al fine di evitare confusioni.

²⁷⁴ L'art. 107.3 stabilisce che "Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

- 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, *nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale*;
- 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 *nell'Unione* in misura contraria all'interesse comune;
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Le parti evidenziate in corsivo sono state aggiunte con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

Come affermato più volte dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia, la nozione di aiuto di Stato, quale definita nel Trattato, ha innanzitutto carattere giuridico e deve essere interpretata sulla base di elementi obiettivi⁽²⁷⁵⁾. Si è così progressivamente affermata una nozione di aiuto di Stato tendenzialmente oggettiva che, in linea di principio, elimina gli elementi di discrezionalità nella valutazione della Commissione, la quale è quindi tenuta ad operare, appunto, secondo parametri obiettivi e predefiniti⁽²⁷⁶⁾. Da un punto di vista strettamente giuridico, affinché le agevolazioni fiscali possano considerarsi aiuti di Stato ai sensi dell'art 107 TFUE⁽²⁷⁷⁾, occorre che siano presenti tutti

²⁷⁵ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 16 maggio 2000, Causa C-83/98 P, Repubblica francese c. *Ladbroke Racing Ltd* e Commissione, Raccolta 2000, p. I-03271, punto 25; e le sentenze del Tribunale di Primo grado del 12 dicembre 2000, Causa T-296/97, Alitalia - Linee aeree italiane SpA c. Commissione, Raccolta 2000, p. II-38711, punto 95; 17 ottobre 2002, Causa T-98/00, *Linde AG* c. Commissione, Raccolta 2002, p. II-03961, punto 40, che confermano che “la nozione di aiuto, quale è definita nel Trattato, ha carattere giuridico e deve essere interpretata sulla base di elementi obiettivi”. Da ultimo si vedano anche le recenti sentenza del Tribunale di Primo grado, del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra -Causa T-211/04- e Regno Unito - Causa T-215/04- c. Commissione, Raccolta 2008, punto 142; e della Corte de Giustizia del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punto 111.

²⁷⁶ La stessa Commissione, al punto 6 della “*Relazione sull’attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*”, chiarisce che “la nozione di aiuto è una nozione oggettiva, che non lascia alla Commissione alcun margine di discrezionalità”. Tuttavia, questo non significa che la Commissione abbia inteso formulare una definizione precisa del concetto di aiuto di Stato, preferendo invece adottare un approccio ampio che porta comunque ad esaminare ogni aiuto singolarmente.

²⁷⁷ Sul concetto di aiuto di Stato si vedano, *ex multis*, a C. QUIGLEY, “*European State Aid Law and Policy*”, Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon, 2009; ID. “*The notion of the State Aid in the ECC*”, *European Law Review*, 1988, vol. 13, pp. 242-256; R. PLENDER, “*Definition of Aid*”, in A. Biondi, P. Eeckhout e J.Flynn (eds), “*The Law of State Aid in the European Union*”, Oxford University Press, Oxford, 2004, pp. 3-39; C. QUIGLEY & A.M. COLLINS, “*EC State Aid Law and Policy*”, Hart, Oxford, 2003; C. PINOTTI, “*Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*”, cit., pp. 21 e ss.; S. BARIATI (a cura di), “*Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario*”, Giuffrè, Milano, 1998; C. BAUDENBACHER, “*A brief Guide to European State Aid Law*”, Kluwer Law International, L’Aja, 1998; A. EVANS, “*European Community Law of State Aid*”, Clarendon Press, Oxford, 1997; M. SLOTBOOM, “*State aid in Community Law: A broad or a Narrow definition?*”, in *European Law Review*, n. 20, 1995, pp. 289 ss.. Si veda anche A. C. DOS SANTOS, “*L’Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*”, cit., pp. 389 e ss. e la bibliografia di riferimento (pp. 391 e 392) e il “*Vademecum on State Aid Rules*” (versione aggiornata al 30. 9. 2008) disponibile all’URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf

Per approfondimenti sul concetto di aiuti di Stato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si rimanda a F. CAPELLO “*La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*”, cit., e K. BACON, “*The Concept of State Aid: The Developing Jurisprudence in the European and UK Courts*”, *European Competition Law Review*, 2003, Vol. 24, parte 2, pp. 54-61.

gli elementi costitutivi della fattispecie prevista dall'art. 107, che possono essere così riassunti⁽²⁷⁸⁾:

1) imputabilità allo Stato (aiuti *concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse Statali*); 2) esistenza di un vantaggio (aiuti concessi *sotto qualsiasi forma*); 3) potenziale distorsione della concorrenza (*che falsino o minaccino di falsare la concorrenza*) e incidenza sul commercio tra gli Stati membri (*nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri*); 4) selettività della misura (a favore di *talune imprese o talune produzioni*)⁽²⁷⁹⁾. Questi criteri⁽²⁸⁰⁾ sono precisati dalla prassi della Commissione e fondamentalmente, in quanto organo revisore delle decisioni della prima, dalla Corte di Giustizia. In questo senso il carattere giurisprudenziale e casistico dell'interpretazione delle disposizioni relative agli aiuti di Stato, comporta, senza dubbio, il rischio di una minore certezza del diritto e anche, come osservato da autorevole dottrina, "il pericolo di affidare all'arbitrio del giudice e non alla volontà di istituzioni democraticamente legittimate, la valutazione di complesse questioni, la cui soluzione forse sarebbe più opportuno fornire preventivamente a livello legislativo"⁽²⁸¹⁾. Ciò, se da un lato allontana il diritto comunitario dal diritto di paesi come l'Italia o la Spagna (in cui la dottrina e gli organi

²⁷⁸ Sulla concordia circa la definizione di "aiuto di Stato" si vedano anche i riferimenti giurisprudenziali e dottrinali citati da L. DEL FEDERICO in "Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario", cit., p. 31.

²⁷⁹ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte costituzionale), Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, cit., punto 52; del 23 marzo 2006, Causa C-237/04, Enirisorse, Raccolta 2006, p. I-2843, punti 38 e 39 e del 24 luglio 2003, Causa C-280/00, *Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg c. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, Raccolta 2003, p. I-7747, punto 75.

Si vedano inoltre i punti 8-12 della *Comunicazione 98/C 384/03* e il punto 7 della *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*.

²⁸⁰ Nella dottrina europea vi sono autori che, nell'esame della nozione di aiuto di Stato, distinguono tra elementi integranti la nozione stessa (i criteri 1, 2 e 4) e condizioni dell'applicazione del principio di incompatibilità (corrispondenti al criterio 3 della "potenziale distorsione della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri"). Tuttavia, la posizione dominante non accoglie questa distinzione, e si limita, come faremo noi, alla ricerca di un cumulo d'indizi che devono essere presenti perché esista un aiuto di Stato. Se questi indizi si verificano, l'aiuto di Stato è per definizione incompatibile; sul tema si veda A. C. DOS SANTOS, "L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale", cit., pp. 399 e ss..

²⁸¹ Si veda A. E. LA SCALA, "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. 44. A proposito del ruolo di "supplenza legislativa" assunto dalla Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato e procedura di controllo degli stessi, si veda G.M. ROBERTI, "Aiuti di Stato e controlli comunitari", in *Foro italiano*, 1992, parte IV, pp. 469 e ss..

giudiziari faticano ad accettare senza riserve il primato del primo rispetto al diritto interno), dall'altro permette un più rapido adeguamento al diritto comunitario, in una materia in cui esso incide fortemente sulla sfera di sovranità riservata agli Stati membri. Passiamo di seguito all'analisi dei criteri che, cumulativamente, integrano la nozione di aiuto di stato fiscale proibito ai sensi dell'art. 107 TFUE.

a) Imputabilità allo Stato

Per essere qualificato come aiuto di Stato, l'intervento fiscale deve essere imputabile o attribuibile allo Stato. Essendo la fiscalità una competenza tipicamente statale, questo primo requisito non solleva grandi difficoltà a questo riguardo.

Tuttavia, la nozione di Stato che va applicata ai sensi dell'art. 107 è più ampia di quella di Governo centrale, comprendendo anche gli enti pubblici regionali o locali all'interno di uno Stato⁽²⁸²⁾, enti che spesso hanno potestà legislativa in materia tributaria, come succede in Italia con le Regioni per espressa disposizione costituzionale⁽²⁸³⁾.

²⁸² Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 14 ottobre 1987, Causa 248/84, Repubblica federale di Germania c. Commissione, Raccolta 1987, p. I-4013, punto 17, dove si chiarisce che il fatto che un programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. 107.1 TFUE qualora ne ricorrano i presupposti. Questo articolo, infatti, nominando gli aiuti concessi «dagli stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma», si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico denaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. 107 TFUE. Analogamente, le più recenti sentenze del Tribunale di Primo grado del 6 marzo 2002, Cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Diputación Foral de Álava et al. c. Commissione*, Raccolta 2002, p. II-1275, punto 142 (per il caso di un credito d'imposta accordato sulla base di una legislazione adottata dal *Territorio Histórico de Álava*, e non dallo Stato spagnolo) e del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, *Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione*, cit., punto 79.

Si vedano anche il punto 10 della *Comunicazione 98/C 384/03* e il punto 18 della *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*.

²⁸³ Il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., introdotto dalla legge cost. n. 3/2001, dispone espressamente che “*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni...*”. Lo stesso articolo al comma 4 stabilisce che “*Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*”. Essendo riservata allo Stato competenza sul “sistema tributario e contabile dello Stato”, si può dedurre che spetti alle Regioni la competenza per stabilire tributi propri, ovviamente nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Infatti, l'articolo 119, al comma due, stabilisce che “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”.

Al fine di determinare se vi è impegno di risorse pubbliche, secondo la Commissione è sufficiente accertare che nell'immediato lo Stato rinunci in tutto o in parte al prelievo che avrebbe imposto⁽²⁸⁴⁾ in una situazione comparabile sotto il profilo soggettivo ed oggettivo⁽²⁸⁵⁾. Si fa, dunque, indirettamente riferimento all'idea di eccezione al regime tributario ordinario (o comune) che consiste, appunto, in quello applicabile alle situazioni comparabili sotto i profili indicati.

In definitiva, come spiega bene la “*tax expenditures theory*”⁽²⁸⁶⁾, la diminuzione del gettito fiscale equivale all'utilizzo di fondi statali⁽²⁸⁷⁾ di cui all'art. 107.1 poiché spendere e non realizzare un'entrata sono due lati della stessa medaglia⁽²⁸⁸⁾, cioè, situazioni concettualmente identiche⁽²⁸⁹⁾. D'altro lato, non è rilevante ai fini della soddisfazione di questo requisito il fatto che lo Stato abbia delle aspettative di crescita del gettito complessivo e nemmeno il fatto che queste aspettative di crescita si avverino⁽²⁹⁰⁾. Come neppure sono rilevanti le finalità per cui gli aiuti sono stati disposti (come nel caso di finalità sociali⁽²⁹¹⁾).

²⁸⁴ Cfr. W. SCHÖN, “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, in *Common Market Law Review*, 1999, II, pp. 920 e ss. Si veda per tutte la recente sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte costituzionale), Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, cit., punto 53 ove si parla di “rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere”.

²⁸⁵ Una situazione comparabile sotto il profilo soggettivo riguarda la natura del soggetto beneficiario, il profilo oggettivo si riferisce invece al fatto o atto da cui sorge l'obbligazione tributaria.

²⁸⁶ Rimandiamo al punto 3. 2. 2. del Capitolo I di questa tesi.

²⁸⁷ Basta che gravi in modo diretto o indiretto sul bilancio pubblico senza che vi sia contropartita a favore dell'ente erogante da parte dell'impresa che ne trae beneficio.

²⁸⁸ Cfr. M. T. SOLER ROCH, “*Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*”, cit., p. 15.

²⁸⁹ In questo senso anche il punto 10 della *Comunicazione 98/C 384/03*, in cui la Commissione dichiara che “una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale”.

²⁹⁰ La Commissione ribadisce nella *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, punto 19, che “il fatto che un regime di aiuti di carattere fiscale abbia un'incidenza globale positiva in termini di entrate di bilancio non è sufficiente per escludere la presenza di risorse statali”. Aggiunge, inoltre, al punto 20, che l'applicazione del criterio delle risorse statali non può essere valutata sulla base di un'analisi «costi-benefici» degli effetti indiretti generati dalla misura in termini economici o di bilancio. Il criterio quindi deve essere valutato in riferimento alla situazione dei beneficiari. Non possono, invece, essere prese in considerazione giustificazioni secondo le quali la politica fiscale agevolativa aumenterebbe di fatto, in una prospettiva a lungo termine, le entrate fiscali, poiché essa incentiverebbe lo stabilimento delle imprese. Come segnala l'Avvocato Generale Kokott, “qualora si ammettesse la validità di una siffatta tesi in sede di esame degli aiuti, il divieto di aiuti verrebbe in pratica svuotato di significato. Infatti, gli aiuti di Stato vengono spesso concessi al fine di stimolare un positivo sviluppo economico delle imprese agevolate, cosicché,

A questo proposito, è stato osservato che l'irrelevanza delle finalità perseguite dallo Stato nel concedere gli aiuti deriva dalla natura tendenzialmente obiettiva del giudizio di qualificazione della misura statale come aiuto. Laddove si accordasse rilevanza agli scopi, si peccherebbe di incertezza nell'applicazione del criterio di qualificazione e di incoerenza con l'impostazione della disciplina vincolistica degli aiuti di Stato, sottraendo a quest'ultima misure idonee ad alterare la concorrenza⁽²⁹²⁾.

La Commissione nella *Comunicazione 98/C 384/03*, ha chiarito inoltre che "il sostegno statale può essere fornito sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale". La forma giuridica, lo strumento e la tecnica utilizzate per erogare le risorse non sono rilevanti: ciò che rileva è la realtà economica sottostante⁽²⁹³⁾.

Si segue, dunque, un approccio funzionale, e non formalistico, essendo importante non la forma dell'aiuto, né l'autorità che lo attribuisce, ma gli effetti economici sui contribuenti e sul funzionamento del mercato comune⁽²⁹⁴⁾.

b) Esistenza di un vantaggio

In secondo luogo, la misura di aiuto deve attribuire ai beneficiari un vantaggio di natura economica⁽²⁹⁵⁾ "che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio"⁽²⁹⁶⁾.

alla fine, l'«investimento», attraverso la creazione di posti di lavoro, lo sgravio dei sistemi di sicurezza sociale, l'alleggerimento del sistema e il riflusso del denaro dei contribuenti, sia redditizio per lo Stato"; punto 111 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott dell'8 maggio 2008 (Cause riunite da C-428/06 a C-434/06).

²⁹¹ Si vedano, ad esempio, le sentenze della Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, C- 173/73, cit.; 17 settembre 1980, C-730/79, *Philip Morris Holland*, Raccolta 1980, p. I-2671; 13 luglio 1988, C-102/87 Francia c. Commissione; 24 febbraio 1987, C-310/85, *Deufil*, Raccolta 1987, p. I-901; 29 febbraio 1996, C-56/93, Regno del Belgio c. Commissione, Raccolta 1996, p. I-723; 26 settembre 1996, C-241/1994, Francia c. Commissione, Raccolta 1996, p. I-4551; 12 ottobre 2000, C-480/98, Spagna c. Commissione, Raccolta 2000, p. I-8717; 13 giugno 2002, C-382/99, Regno dei Paesi Bassi c. Commissione, Raccolta 2002, p. I-5163; 29 aprile 2004, C-159/2001, Regno dei Paesi Bassi c. Commissione, Raccolta 2004, p. I-04461.

²⁹² Si veda A. PERSIANI, "Le fonti e il sistema istituzionale", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 21.

²⁹³ Si veda, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punti 85, 87 e 89, in particolare ove specifica che l'articolo 107.1 TFUE definisce gli interventi statali in funzione dei suoi effetti e, pertanto, con indipendenza delle tecniche utilizzate (essendo indifferente a questi effetti che lo Stato abbia scelto di escludere dall'ambito di applicazione di una ecotassa un determinato tipo "materiale" oppure di stabilire un'esenzione parziale del pagamento di tale imposta in favore di determinate imprese).

²⁹⁴ Come segnala P. BORJA, "Il Sistema Tributario", UTET, 2008, p. 1082, "il divieto degli aiuti di Stato non è pertanto condizionato dall'apprezzamento delle cause o delle finalità attese alla norma agevolativa, bensì è definito in relazione all'impatto (e dunque al complesso degli effetti) che si produce sul sistema della concorrenza".

Si ha un vantaggio quando, come conseguenza dell'aiuto, la posizione finanziaria netta del beneficiario sia migliorata oppure, anche se non c'è un miglioramento attuale, quando, senza l'aiuto, detta posizione sarebbe peggiorata⁽²⁹⁷⁾.

La definizione fornita dall'art. 107 è talmente vasta da includere certamente le agevolazioni fiscali, intese in senso lato, nonché quelle relative ad oneri sociali⁽²⁹⁸⁾, che peraltro, insieme, costituiscono più del 40% degli aiuti di Stato⁽²⁹⁹⁾.

Il requisito dell'esistenza di un vantaggio può dirsi sempre soddisfatto nel caso delle agevolazioni fiscali, poiché la riduzione del carico fiscale costituisce un sollievo dai normali oneri di bilancio di un'impresa, peraltro non dissimile da quello che sarebbe conseguito con una sovvenzione⁽³⁰⁰⁾.

²⁹⁵ Deve trattarsi di un vantaggio netto e non deve essere una compensazione. Nel caso in cui l'intervento statale sia considerato una compensazione, intesa come contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere determinati obblighi di servizio pubblico, non sussiste per tali imprese un vantaggio finanziario e quindi detto intervento non produce l'effetto di collocarle in una posizione concorrenziale più favorevole rispetto ai concorrenti. Tuttavia è necessario che: i) l'impresa beneficiaria sia effettivamente incaricata dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico; ii) detti obblighi siano definiti in modo chiaro; iii) i parametri sulla base dei quali venga calcolata la compensazione siano previamente definiti in modo obiettivo e trasparente; iv) la compensazione non ecceda quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti e di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento. Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 24 luglio 2003, Causa C-280/00, *Altmark Trans GmbH e Regierungspräsidium Magdeburg c. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, cit., punti 87-93 e dispositivo 2.

²⁹⁶ Punto 9 della Comunicazione 98/C 384/03.

Per tutte si veda la citata sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna*, punto 57.

²⁹⁷ Si veda C. QUIGLEY, "European State Aid Law and Policy", cit., p. 3.

²⁹⁸ Nella sentenza della Corte di Giustizia del 2 luglio 1974, Causa 173/73 cit., punto 33, in merito al parziale sgravio degli oneri sociali per assegni familiari a carico dei datori di lavoro del settore tessile concesso dal Governo italiano, la Corte ha affermato che si tratta di un provvedimento inteso ad alleviare in parte, a favore delle imprese di quel settore, 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. Inoltre, al punto 35, segnala che i fondi di cui trattasi sono alimentati mediante contributi obbligatori, imposti dalla legge, e vengono gestiti e ripartiti in conformità alla legislazione statale. Essi vanno quindi considerati "risorse statali" ai sensi dell'art. 107, anche qualora siano amministrati da enti distinti dagli organi statali.

Si veda A. E. LA SCALA, "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. 50.

²⁹⁹ Si veda il "Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States", Autumn 2008, cit..

³⁰⁰ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 15 marzo 1994, Causa C-387/92, cit., punti 13 e 14 ove si dichiara che il concetto di aiuto è più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare non soltanto delle

Secondo la *Comunicazione 98/C 384/03*, il vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, realizzata sotto varie forme, tra cui: una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio...); una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta...); un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale⁽³⁰¹⁾.

Inoltre, secondo la Commissione e la Corte di Giustizia, nel tentativo di riscuotere l'imposta i creditori pubblici devono agire "quali creditori privati impegnati nel tentativo di recuperare quanto meno una piccola parte dei propri crediti"⁽³⁰²⁾. Ne consegue che l'inattività dell'amministrazione tributaria costituirebbe un vantaggio per l'impresa verso le quali essa non abbia agito nel modo indicato. Emerge quindi l'importanza, in materia di aiuti di Stato, d'indagare le modalità procedurali di attuazione del prelievo e di effettuazione dei controlli e degli accertamenti da parte dell'Amministrazione tributaria.

In questo senso, un vantaggio fiscale può anche consistere nel potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria di accordarsi con il contribuente circa l'ammontare delle imposte da accertare che vada al di là del normale potere interpretativo

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. Di conseguenza, 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. 107.1 TFUE. Si veda inoltre la sentenza del Tribunale di Primo grado dell'1 luglio 2004, Causa T-308/00, *Salzgitter AG* c. Commissione, p. II-1933, p. 84. Si veda anche la sentenza della Corte del 19 maggio 1999, Causa C-6/97, *Repubblica italiana* c. Commissione, Raccolta 1999, p. I-02981, concernente il regime di crediti d'imposta istituito dall'Italia a favore del settore dei trasporti di merci su strada per conto terzi.

³⁰¹ Punto 9 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

³⁰² Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2004, C-276/02, *Regno di Spagna* c. Commissione, in particolare il punto 33, Raccolta 2004, p. I-8091, nella quale segnala che "È pur vero che le informazioni fornite alla Commissione nell'ambito del procedimento amministrativo, oltre ad essere talvolta imprecise, erano meno complete di quelle dedotte dal governo spagnolo nell'ambito del presente ricorso, ma non consentivano tuttavia alla Commissione di concludere che le misure previste dalla normativa spagnola (procedimenti esecutivi distinti), al fine di evitare che le imprese proseguissero la loro attività senza rispettare gli obblighi fiscali e previdenziali assunti, non fossero state minimamente poste in essere e che i creditori pubblici non avessero quindi agito quali creditori privati impegnati nel tentativo di recuperare quanto meno una piccola parte dei propri crediti".

dell'Amministrazione stessa⁽³⁰³⁾, oppure, di tollerare il pagamento in ritardo degli obblighi tributari⁽³⁰⁴⁾.

Ovviamente, come precisato dalla Commissione, la forma che può assumere un aiuto fiscale dipende dall'evoluzione dei metodi impositivi e di ingegneria fiscale⁽³⁰⁵⁾, per cui non è possibile farne un elenco esaustivo⁽³⁰⁶⁾.

La Corte di Giustizia, inoltre, ha ammesso direttamente che una normativa tributaria che preveda il non assoggettamento ad una certa imposta (quindi, indirettamente, una agevolazione fiscale) possa costituire un aiuto di Stato⁽³⁰⁷⁾.

³⁰³ Si veda la Decisione della Commissione (2004/C 223/02), di avviare il procedimento d'indagine formale ai sensi dell'articolo 88.2 TCE in relazione all'Aiuto C 76/03 ex NN 69/03 (relativo ad una transazione circa un debito erariale già stabilito tra *l'Inspection Spéciale des Impôts* (ISI) belga e la società *Umicore S.A.*) -GUUE del 7.9.2004. In questa decisione, la Commissione dichiara che, come confermato dalla giurisprudenza costante della Corte, le pratiche discrezionali delle amministrazioni fiscali possono dare luogo a vantaggi che rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 107.1 TFUE. Quanto alle modalità secondo le quali è stato concluso l'accordo, la Commissione ritiene che il fatto che in tale transazione non sia stata specificata né la base, né la giustificazione formale della stessa sotto il profilo giuridico, possa costituire una deviazione rispetto all'iter normale della procedura di determinazione e liquidazione di un debito IVA avviata in seguito all'accertamento di irregolarità.

³⁰⁴ Si veda la sentenza della Corte di giustizia del 29 giugno 1999, Causa C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport SA*, punto 19, Raccolta 1999, p. I-3913, dove si segnala che “è certo che il comportamento di un ente pubblico competente per la riscossione dei contributi previdenziali, che tolleri che i detti contributi siano pagati in ritardo, conferisce all'impresa che se ne giova un vantaggio commerciale apprezzabile, in quanto allevia nei suoi confronti l'onere risultante dalla normale applicazione del regime previdenziale”.

³⁰⁵ *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, punto 6.

³⁰⁶ Si possono includere tra gli aiuti di Stato di cui all'art. 107.1 anche modalità procedurali di favore nella determinazione e/o nell'adempimento dell'obbligazione tributaria; regimi speciali rispetto all'ordinaria applicazione della legislazione; regimi impositivi speciali riguardanti una parte del territorio di uno Stato membro; costituzione di zone franche; tributi di scopo con gettito destinato a finanziamenti selettivi ecc.; così L. DEL FEDERICO, “Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario”, cit., p. 31 e la dottrina ivi citata (Baudenbacher, Roccatagliata-Medici, Fichera, Damiani).

³⁰⁷ Si veda la recente sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna*, cit., punti 56-57. Nel caso specifico si trattava l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto che gravava sulle sole imprese con domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consistesse nel mettere a disposizione di terzi tali unità. Si veda, inoltre, la sentenza della Corte di Giustizia del 22 novembre 2001, Causa C-53/00, *Ferring SA c. Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)*, Raccolta 2001, p. I-09067, punto 20, ove la Corte dichiara che il non assoggettamento dei grossisti distributori al contributo sulle vendite dirette, destinato a finanziare la Cassa nazionale di assicurazione malattia, equivale a concedere loro un'esenzione fiscale. Per la Corte, le autorità francesi hanno in pratica rinunciato, a favore dei grossisti distributori, a riscuotere entrate fiscali e, di conseguenza, hanno concesso a questi ultimi un vantaggio economico che ha rafforzato la loro posizione

Per quanto riguarda i beneficiari del vantaggio economico, bisogna precisare che la nozione d'impresa, dal punto di vista del diritto comunitario, è più ampia della nozione di impresa presente nel diritto interno italiano⁽³⁰⁸⁾. Di recente, la Corte di Giustizia ha precisato che nell'ambito del diritto della concorrenza il concetto di "impresa" comprende qualsiasi ente, persona fisica o giuridica⁽³⁰⁹⁾, di natura pubblica o natura privata, che eserciti un'attività economica⁽³¹⁰⁾ (attività destinata al mercato e pertanto idonea a porsi in concorrenza con altre attività economiche⁽³¹¹⁾), a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento, essendo irrilevante l'esistenza dello scopo di lucro⁽³¹²⁾ e il fatto che i beni o servizi siano o meno offerti al pubblico a

concorrenziale nei confronti dell'altro canale di distribuzione dei medicinali (quello dei laboratori farmaceutici che praticano la vendita diretta).

³⁰⁸ Per approfondimenti sulle relative differenze si veda L. PEVERINI, "La nozione di impresa", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., pp. 157 -188; e V. DI COMITE, "La nozione di impresa nel diritto comunitario della concorrenza", in *Giurisprudenza Italiana*, n. 11, 2004, pp. 2028 e ss.

³⁰⁹ Non è quindi rilevante la veste giuridica del soggetto che svolge l'attività economica.

³¹⁰ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, C-222/04, *Fondazione Cassa di risparmio di San Miniato*, punto 107, Raccolta 2006, p. I-289. Peraltro, questo principio costituiva già giurisprudenza consolidata per quanto riguarda la nozione d'impresa nell'ambito generale del diritto della concorrenza: si vedano le sentenze 17 febbraio 1993, Cause riunite C-159/91 e C-160/91, *C- Poucet e D. Pistre*, punto 17, Raccolta 1993, p. I-637; 19 gennaio 1994, Causa C- 364/92, *Eurocontrol*, punto 18, Raccolta 1994, p. I-43; 23 aprile 1991, Causa C-41/90, *Hoefner e Elser*, punto 21, Raccolta 1991, p. I-1979; 18 giugno 1998, Causa C-35/96, *Commissione c. Italia*, punto 36, Raccolta 1998, p. I-3851; 12 settembre 2000, Cause riunite C-180/98 e 184/98, *Pavlov* e altri, punto 74, Raccolta 2000, p. I-6451; 16 marzo 2004, Cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband* et al., punto 46, Raccolta 2004, p. I-2493.

³¹¹ F. CAPELLO, "La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)", cit., p. 817, osserva che il termine impresa è considerato in modo ampio come qualsiasi entità che eserciti un'attività economicamente rilevante e sia presente sul mercato dei beni e servizi, comprendendo sia le imprese pubbliche sia le imprese private. Segnala inoltre l'autore che adottare una diversa soluzione significherebbe, da un lato, consentire agli Stati membri di scegliere una data forma giuridica per sottrarre determinate attività economiche all'applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato, e dall'altro lato, assoggettare la stessa attività economica a norme diverse a seconda della forma giuridica prescelta nei diversi Stati.

Si veda, inoltre, la sentenza della Corte di Giustizia del 15 marzo 1994, Causa C-387/92, cit., punti 21 e 22, in particolare ove la Corte dichiara che poiché il *Banco de Crédito Industrial SA* opererebbe sul mercato e si troverebbe in concorrenza con altre banche assoggettate al pagamento dell'imposta, l'aiuto potrebbe falsare o minacciare di falsare la concorrenza nei limiti in cui ne risulti pregiudicato il commercio tra Stati membri.

³¹² In relazione alle fondazioni bancarie, la Corte di Giustizia ha ammesso che possano essere qualificate come imprese ai sensi dell'art. 107 del Trattato, quando non si limitino a detenere partecipazioni di controllo in una società bancaria, ma esercitino effettivamente tale controllo, intervenendo direttamente o indirettamente nella sua gestione; sentenza 10 gennaio 2006, Causa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di*

titolo gratuito⁽³¹³⁾ (è sufficiente che esista un mercato ove questi tipi di beni o servizi siano offerti al pubblico a titolo oneroso⁽³¹⁴⁾)).

Sono esclusi, pertanto, in linea di massima, gli enti che non esercitano attività economiche, come ad esempio gli enti di ricerca, le Università e le scuole di formazione⁽³¹⁵⁾. Tuttavia, questa affermazione va precisata, nel senso che, ad esempio,

Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, punti 107-118, 125 e dispositivo 1, Raccolta 2006, p. I-289.

Diversamente, la semplice suddivisione di un'impresa in due enti distinti, uno con il compito di svolgere direttamente l'attività economica precedente e il secondo con quello di controllare il primo, intervenendo indirettamente nella sua gestione, sarebbe sufficiente a privare della loro efficacia pratica le norme comunitarie relative agli aiuti di Stato. Ciò consentirebbe al secondo ente di beneficiare di sovvenzioni o di altri vantaggi concessi dallo Stato o grazie a risorse statali e di utilizzarle in tutto o in parte a beneficio del primo, sempre nell'interesse dell'unità economica costituita dai due enti.

Per approfondimenti sul tema si veda P. LAROMA JEZZI, "Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del settore del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea", in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2000, pp. 814 e ss..

³¹³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 23 aprile 1991, C-41/90, *Höefner e Elser c. Macrotron GmbH*, punti 21-23, Raccolta 1991, p. I-1979, ove, a proposito di un ufficio pubblico per l'occupazione che svolge attività di collocamento a titolo gratuito, stabilisce che nel contesto del diritto della concorrenza, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento, e che l'attività di collocamento è una attività economica. La circostanza che le attività di collocamento siano di norma (ma non necessariamente) affidate a uffici pubblici non può influire sulla natura economica di queste attività. Questa constatazione vale, in particolare, per le attività di collocamento di personale direttivo di aziende. Ne consegue che un ente come un ufficio pubblico per l'occupazione, che svolge attività di collocamento, può essere qualificato impresa ai fini dell'applicazione delle norme di concorrenza comunitarie.

Analogamente, *ex multis*, la sentenza della Corte del 16 marzo 2004, Cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband et al.*, Raccolta 2004, p.I-2493, punti 46 e 54-58 ove dichiara che, non essendo le casse malattia in concorrenza tra loro né con istituti privati per la concessione delle prestazioni legali obbligatorie in materia di cure o di medicinali (che costituisce la loro funzione essenziale), la loro attività deve essere considerata come avente natura non economica. Pertanto tali organismi non costituiscono imprese ai sensi degli artt. 81 e 82 TCE (oggi artt. 101 e 102 TFUE). Tuttavia, non può escludersi che, ad eccezione delle loro funzioni di natura esclusivamente sociale nell'ambito della gestione del sistema di previdenza sociale, le casse malattia e gli enti che le rappresentano (cioè le federazioni di casse) svolgano operazioni di natura economica a fini diversi da quelli sociali. In tal caso, le decisioni che esse sarebbero indotte ad adottare potrebbero eventualmente analizzarsi come decisioni di imprese o di associazioni di imprese.

³¹⁴ Cfr. PH. NICOLAIDES, M. KEKELEKIS, M. KLEIS, "State aid policy in the European Community", Kluwer law international, 2008, p. 19.

³¹⁵ Si veda G. TESAURO, "Diritto Comunitario", cit., p. 815.

se l'Università fa consulenza per i privati, tale attività deve essere considerata attività d'impresa⁽³¹⁶⁾.

Infine, i beneficiari non sono solo gli operatori cui si applica direttamente la misura di vantaggio, ma tutti coloro che, indirettamente, finiscono per trarre vantaggio dalla misura in questione⁽³¹⁷⁾. Occorre, quindi, individuare il beneficiario effettivo dell'aiuto, il che non è sempre immediato, avendo, tra l'altro, stabilito la Corte di Giustizia che un vantaggio indiretto può rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 107.1 TFUE. Così, ad esempio, in sentenza del 19 settembre 2000⁽³¹⁸⁾ in riferimento ad alcuni sgravi fiscali, previsti dall'art. 52, paragrafo 8, della legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (*Einkommensteuergesetz*), che offrivano agli investitori la possibilità di acquisire partecipazioni in determinate imprese a condizioni fiscalmente più vantaggiose. Infatti,

³¹⁶ La Commissione si è occupata di questa problematica nel “*Community framework for state aid for research and development and innovation*” (2006/C 323/01), in particolare agli artt. 2.2. punto d) e 3.1. (“*Research organisations and innovation intermediaries as recipients of State aid within the meaning of Article 87(1) of the EC Treaty*”). Da questi articoli, tra l'altro, risulta che gli enti di ricerca come le Università, non sono considerati “impresa” se soddisfano i seguenti requisiti: i) fanno ricerca e rendono pubblici i risultati attraverso l'attività d'insegnamento, di pubblicazioni o di “*technology transfer*” (licenze ecc.); ii) reinvestono tutti i profitti in ricerca; iii) nessun azionista o membro ha privilegi di accesso ai risultati della ricerca e soprattutto iv) non esercitano un'attività economica (consistente nell'offerta di beni o servizi nel mercato). “*What is decisive for its qualification as an undertaking is whether the research organisation carries out an economic activity, which is an activity consisting of offering goods and/or services on a given market. Accordingly, any public funding of economic activities falls under Article 87(1) of the EC Treaty, should all other conditions be fulfilled*”.

³¹⁷ *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, punto 17.

³¹⁸ Causa C-156/98, Repubblica federale di Germania c. Commissione, Raccolta 2000 p. I-06857, punti 26-28. In tema si vedano inoltre la sentenza della Corte di Giustizia del 13 giugno 2002, Causa C-382/99, Regno dei Paesi Bassi c. Commissione, Raccolta 2002, p. I-05163, relativa a degli aiuti di Stato concessi dai Paesi Bassi a favore di 633 distributori di benzina olandesi situati nelle regioni di confine con la Germania (punto 6) e la Decisione della Commissione del 24 gennaio 2007 relativa all'aiuto di Stato C 52/2005 (ex NN 88/2005, ex CP 101/2004) al quale la Repubblica italiana ha dato esecuzione con il contributo all'acquisto di decoder digitali, (2007/374/CE). In quest'ultimo caso l'oggetto del procedimento di indagine formale erano l'art. 4, comma 1, della legge n. 350/2003 - legge finanziaria 2004-, il decreto interministeriale del 30 dicembre 2003 “*Contributo per la televisione digitale terrestre e per l'accesso a larga banda ad Internet ai sensi dell'art. 4, commi 1 e 2, della legge 24 dicembre 2003 n. 350*” e il comma 211 della legge n. 311/2004 (legge finanziaria 2005). In concreto si prevedeva, a determinate condizioni, un contributo statale pari a 150 EUR per gli utenti che acquistassero o affittassero un apparecchio di ricezione (“decoder”) che consentisse la ricezione di segnali televisivi in tecnica digitale terrestre e la conseguente interattività. In questo caso la Commissione ha dichiarato che i beneficiari effettivi degli aiuti sono le emittenti digitali terrestri che offrono servizi di televisione a pagamento e gli operatori via cavo di televisione a pagamento (punti 188 e 189).

la Corte ha dichiarato che si era in presenza di un'agevolazione indirettamente concessa alle imprese nelle quali investivano gli investitori. Tale agevolazione scaturiva dalla rinuncia dello Stato membro alle entrate tributarie che avrebbe normalmente percepito, laddove proprio tale rinuncia offriva agli investitori la possibilità di acquisire partecipazioni in tali imprese a condizioni fiscalmente più vantaggiose. Inoltre, per la Corte, l'intervento di una decisione autonoma da parte degli investitori non produce l'effetto di far venire meno il nesso esistente tra lo sgravio fiscale ed il beneficio a favore delle imprese interessate, atteso che, in termini economici, la modifica delle condizioni di mercato che genera tale beneficio costituisce la risultante del venir meno di entrate tributarie per i pubblici poteri.

E' quindi sufficiente che gli effetti della misura fiscale collochino un settore o determinati contribuenti in una situazione di vantaggio economico rispetto ad altri, anche se la misura non è stata adottata direttamente a loro favore, come può succedere, ad esempio, nel caso di mancato assoggettamento a determinati contributi fiscali, invece previsti a carico di determinate imprese o categorie di imprese concorrenti (secondo la Corte ciò equivale alla concessione di un'esenzione fiscale alle imprese non assoggettate).

c) Potenziale distorsione della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri

Questo criterio, che è stato interpretato dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia in modo assai ampio⁽³¹⁹⁾, presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica⁽³²⁰⁾ che dia luogo a scambi tra gli Stati membri⁽³²¹⁾.

Dunque, per il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari (il che si verifica semplicemente quando gli aiuti consentono ai beneficiari di ridurre il costo dei loro investimenti⁽³²²⁾), il

³¹⁹ Segnala ad esempio J. MARTÍN LÓPEZ, "Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea", Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 276, che dalle pronunce della Corte di Giustizia si può concludere che la concessione di benefici economici mediante risorse pubbliche, destinati esclusivamente a determinate imprese o produzioni, è suscettibile sia di distorcere la concorrenza sia d'incidere sul commercio a livello comunitario.

³²⁰ Nel senso sopra indicato di attività destinata al mercato e pertanto idonea a porsi in concorrenza con altre attività economiche.

³²¹ Si vedano i punti 11 e 19 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

³²² Si veda, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 11 novembre 1987, Causa C-259/85, Repubblica francese c. Commissione, Raccolta 1987, p. I-04393, punto 24, ove la Corte dichiara che gli aiuti prospettati

criterio dell'incidenza sul commercio tra gli Stati membri si ritiene soddisfatto⁽³²³⁾. A questi effetti, non è necessario che l'impresa beneficiaria dell'aiuto partecipi direttamente agli scambi intracomunitari, poiché anche il rafforzamento della produzione destinata al solo mercato interno potrebbe determinare una maggiore difficoltà di penetrazione delle imprese del settore operanti in altri paesi membri⁽³²⁴⁾, incidendo in questo senso negli scambi intracomunitari, così come non rileva l'importo relativamente esiguo dell'aiuto⁽³²⁵⁾, salvo per quanto riguarda i c.d. aiuti "de

consentirebbero alle imprese beneficiarie di ridurre il costo dei loro investimenti e rafforzerebbero pertanto la posizione di queste imprese rispetto ad altre loro concorrenti nella Comunità.

³²³ *Relazione sull'attuazione della Comunicazione- 98/C 384/03-*, punto 21.

Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 17 settembre 1980, Causa C-730/79, *Philip Morris Holland BV* c. Commissione, cit., punto 11; 15 dicembre 2005, Causa C-148/04, *Unicredito Italiano SpA* c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, Raccolta 2005, p. I-11137, punto 56 e 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA* c. *Ville de Seraing* (C-393/04) e *Province de Liège* (C-41/05), Raccolta 2006, p. I-05293, punto 35.

³²⁴ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia 15 dicembre 2005, Causa C-148/04, *Unicredito Italiano* c. Agenzia delle Entrate, Ufficio di Genova 1, cit., punto 58, dove si precisa che quando uno Stato membro concede un aiuto ad un'impresa, la produzione interna può risultarne invariata o aumentare, con la conseguenza che le possibilità delle imprese con sede in altri Stati membri di inserirsi nel mercato di questo Stato membro ne sono diminuite (in tal senso anche la sentenza del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, *Italia* c. Commissione, Raccolta 2002, p.I-2289, punto 84). Inoltre, segnala la Corte, il rafforzamento di un'impresa che, sino a quel momento, non abbia partecipato a scambi intracomunitari può collocare l'impresa medesima in una situazione che le consente di inserirsi nel mercato di un altro Stato membro.

³²⁵ Si vedano, *ex multis*, la sentenza del Tribunale di Primo grado dell'11 giugno 2009, Causa T-222/04, *Repubblica italiana* c. Commissione, Raccolta 2009, p. II-01877, punto 44 e le sentenze della Corte di Giustizia, 15 giugno 2006, Cause riunite C-393/04 e C-41/05, cit., punto 36; 27 novembre 2003, Causa da C-34 a C-38/01, *Enirisorse*, punto 28, Raccolta 2003, p. I-14243; 19 settembre 2002, Causa C-114/00, *Spagna* c. Commissione, punto 46, Raccolta 2002, p. I-7657 e le sentenze ivi citate; 26 settembre 2002, Causa C-351/98, *Spagna* c. Commissione, Raccolta 2002, p. I-08031, punti 63-65 ove si segnala che un aiuto di Stato di rilevanza relativamente esigua è idoneo a ripercuotersi sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri quando il settore in cui operano le imprese che ne beneficiano sia caratterizzato da forte concorrenza. Orbene, ad eccezione dell'ipotesi in cui gli operatori del mercato controverso adottino comportamenti anticoncorrenziali, un settore che si trova in situazione di eccesso di capacità produttiva è necessariamente caratterizzato da una situazione di forte concorrenza. Inoltre, quando un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese, un aiuto, anche modesto sul piano individuale, potenzialmente a disposizione di tutte le imprese del settore, o di una loro amplissima parte, può avere ripercussioni sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri e ricadere per tale motivo sotto il divieto di cui all'art. 107.1 TFUE. Analogamente, la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 novembre 1987, Causa C-259/85, *Repubblica francese* c. Commissione, Raccolta 1987, p. I-04393, punto 24, chiarisce che il fatto che i margini di utile di un settore siano molto ristretti può portare a ritenere che anche un aiuto di portata relativamente esigua alteri le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune.

minimis”⁽³²⁶⁾). Risultano, inoltre, irrilevanti le dimensioni modeste dell’impresa beneficiaria o della sua quota sul mercato comunitario⁽³²⁷⁾, l’inesistenza di attività di esportazione da parte dell’impresa beneficiaria⁽³²⁸⁾ o il fatto che l’impresa beneficiaria abbia una esclusiva attività di esportazione al di fuori dell’Unione europea⁽³²⁹⁾. Tutte queste circostanze non escludono, a priori, l’eventualità che vengano influenzati gli scambi tra Stati membri⁽³³⁰⁾ (anche se, nel caso concreto, potrebbero portare a ritenere l’agevolazione concessa non costitutiva di aiuto di Stato ai sensi dell’art. 107.1 TFUE). Sarebbero così esclusi dal concetto di aiuto di Stato, i soli aiuti riferiti ad un prodotto o servizio per i quali non siano neppure ipotizzabili scambi intracomunitari; ad esempio nel caso di settori non aperti alla concorrenza⁽³³¹⁾, oppure di situazioni puramente domestiche⁽³³²⁾ o fuori dell’ambito comunitario⁽³³³⁾.

³²⁶ Si vedano i Regolamenti della Commissione n. 1998/2006, n. 1860/2004 e n. 875/2007 citt.. Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia del 19 settembre 2002, Causa C-113/00, Raccolta 2002, p. I-07601, punto 34 e 29 aprile 2004, Causa C-278/00, Repubblica Ellenica c. Commissione, punto 73, Raccolta 2004, p. I-03997.

³²⁷ Ad esempio, si vedano il sopra citato punto 36 della sentenza della Corte di Giustizia del 15 giugno 2006 e il punto 42 della sentenza del 14 settembre 1994, Cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna c. Commissione, Raccolta 1994, p. I-4103.

³²⁸ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di giustizia del 13 luglio 1988, Causa 102/87, Francia c. Commissione, Raccolta 1988, p. I-4067; 17 settembre 1980, C-730/79, cit., e 11 novembre 1987, C-259/85, cit.; 7 marzo 2002, C-310/99 cit.; 10 gennaio 2006, C-222/04, cit. (l’attività dell’impresa può essere mantenuta o potenziata con la conseguente diminuzione delle possibilità per le imprese residenti in altri Stati membri di penetrare nel mercato dello Stato che ha concesso l’agevolazione).

³²⁹ Si veda la sentenza della Corte di giustizia, 21 marzo 1990, Causa C-142/87, Belgio c. Commissione, Raccolta 1990, p. I-959, punti 35 e 38 dove si segnala in primo luogo che, considerata l’interdipendenza tra i mercati in cui operano le imprese comunitarie, non è escluso che un aiuto possa alterare la concorrenza intracomunitaria, anche se l’impresa beneficiaria esporta la quasi totalità della produzione fuori della Comunità. In secondo luogo, vi può essere un impatto indiretto sugli scambi intracomunitari, poichè l’aiuto potrebbe provocare uno spostamento delle esportazioni verso altri stati membri.

³³⁰ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 15 giugno 2006, Cause riunite C-393/04 e C-41/05, punto 36, cit., e del 14 settembre 1994, Cause riunite da C-278/92 a C-280/92, cit., punto 42.

³³¹ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 15 giugno 2000, Cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a 607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, Alzetta Mauro et al. c. Commissione, Raccolta 2000, p. II-02319, punto 143, che dichiara che un regime di aiuti istituito in un mercato inizialmente chiuso alla concorrenza deve essere considerato, al momento della liberalizzazione di tale mercato, come un regime di aiuti esistenti, nei limiti in cui esso non rientrava, al momento della sua istituzione, nel campo di applicazione dell’art. 107.1 TFUE, applicabile soltanto nei settori aperti alla concorrenza, alla luce delle condizioni fissate da tale disposizione, relative all’incidenza sugli scambi tra gli Stati membri ed alle ripercussioni sulla concorrenza. Nello stesso senso sentenza del Tribunale di Primo grado del 20 giugno 2007, Causa T-246/99, Tirrenia Navigazione SpA e altri c. Commissione, punto 53, Raccolta 2007, p. II-00065.

Infine, non è necessario un accertamento dell'effettiva alterazione degli scambi comunitari, essendo ritenuta sufficiente la mera possibilità di arrecare un pregiudizio. Una valutazione sulle effettive conseguenze che gli aiuti possono avere sulla concorrenza negli scambi fra Stati membri potrebbe finire con favorire gli Stati membri che erogano aiuti senza adempiere l'obbligo di notifica³³²). D'altra parte l'art. 107.1 è chiaro nel suo intento di comprendere anche gli aiuti che "minaccino di falsare la concorrenza". Ne consegue che non è necessario, ai fini dell'applicazione dell'articolo stesso, che esista una concorrenza attuale, essendo sufficiente la presenza di una concorrenza potenziale, cioè l'idoneità ad incidere sugli scambi comunitari e a falsare la concorrenza. L'art. 107 si applica, quindi, agli effetti diretti o indiretti, attuali o potenziali.

³³² Si vedano gli esempi riportati nel "XXVIth Report on Competition Policy", 1996, p. 230; PH. NICOLAIDES e altri, "State aid policy in the European Community", cit., nota 111 (Decisioni della Commissione N 377/2007; N 465/2005).

³³³ Come potrebbe succedere nell'esempio riportato da PH. NICOLAIDES e altri, "State aid policy in the European Community", cit., p. 38, di un aiuto ad un'impresa francese destinato a coprire parte dei costi per la costruzione di una piccola scuola in Kenya, sempre che nessun'altra impresa comunitaria sia interessata a detto progetto.

³³⁴ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 14 febbraio 1990, C-301/87, Repubblica francese c. Commissione, Raccolta 1990, p. I-307, punto 33, ove dichiara che se la Commissione dovesse dimostrare nella sua decisione le effettive conseguenze di aiuti già concessi verrebbero favoriti gli Stati membri che versano aiuti in violazione dell'obbligo di notifica di cui all'art. 88, n. 3, del Trattato a detrimento di quelli che notificano il progetto di aiuti. Non era quindi necessario che la motivazione della decisione impugnata contenesse una valutazione aggiornata delle conseguenze causate dagli aiuti istituiti e di cui non era stato notificato il progetto; le sentenze del Tribunale di Primo grado del 6 marzo 2002, Cause riunite T-92/00 e T-103/00, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava* (T-92/00), *Ramondín, SA e Ramondín Cápsulas, SA* (T-103/00) c. Commissione, cit., punto 77 e 29 settembre 2000, Causa T-55/99, *CETM c. Commissione*, Raccolta 2000, p. II-3207, punti 102 e 103; le sentenze della Corte di Giustizia del 26 settembre 2002, Causa C-351/98, Spagna c. Commissione, cit., punto 67; del 15 dicembre 2005, C-148/04, *Unicredito Italiano c. Agenzia delle Entrate, Ufficio di Genova 1*, cit., punto 54 e del 15 giugno 2006, Cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA*, cit., punto 34, ove dichiara che "dalla giurisprudenza della Corte discende che non è necessario dimostrare un'incidenza effettiva dell'aiuto concesso sugli scambi tra gli Stati membri e un'effettiva distorsione della concorrenza, ma basta esaminare se tale aiuto sia idoneo a incidere sugli scambi e a falsare la concorrenza"; e, da ultimo, la sentenza del Tribunale di Primo grado del 4 marzo 2009, Causa T-445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito e Fineco Asset Management SpA c. Commissione*, Raccolta 2009, p. II-00289, punti 102 e 109, in particolare ove dichiara che non spetta alla Commissione procedere ad un'analisi economica della situazione effettiva del mercato di cui trattasi, della quota di mercato delle imprese beneficiarie degli aiuti, della posizione delle imprese concorrenti e delle correnti di scambi di servizi di cui trattasi tra gli Stati membri. E' invece sufficiente che la stessa spieghi sotto quale aspetto gli aiuti controversi falsano la concorrenza e incidono sugli scambi tra gli Stati membri. Trattandosi di un aiuto non notificato, la Commissione non è tenuta a dimostrarne l'effetto reale.

Risulta, inoltre, indifferente l'esistenza di disposizioni fiscali comparabili o concorrenti in altri Stati membri, non potendo tale fatto costituire una giustificazione per la concessione di aiuti fiscali⁽³³⁵⁾. Ciascun regime deve essere analizzato nel contesto del sistema fiscale dello Stato interessato⁽³³⁶⁾.

Tuttavia, la Corte di Giustizia esige alla Commissione di fornire, nelle sue decisioni, indicazioni concrete "circa la natura dell'asserito pregiudizio per la concorrenza"⁽³³⁷⁾. Per la Corte, benché, in taluni casi, dalle circostanze stesse in cui l'aiuto è stato concesso possa risultare che esso è atto ad incidere sugli scambi tra Stati membri ed a falsare, o a minacciare di falsare, la concorrenza, la Commissione è comunque tenuta (quanto meno) ad evocare queste circostanze nella motivazione della sua decisione⁽³³⁸⁾, a pena di annullamento. Non ci pare però un grosso impegno da parte della Commissione, la quale non deve provare l'effettiva incidenza sugli scambi comunitari, ma soltanto che l'aiuto rafforza, anche minimamente, la posizione dell'impresa rispetto alle concorrenti. In questo senso, si tratta di un obbligo più che altro di natura formale.

d) Selettività della misura.

³³⁵ Come fa presente F. FICHERA, "Aiuti fiscali ai Paesi Baschi", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2002, p. 429, il verificarsi di differenze tra gli Stati membri in ordine ai sistemi fiscali è considerato un aspetto delle differenze strutturali che li caratterizzano e, in quanto tale, non rilevante sotto il profilo del divieto di aiuti, bensì, eventualmente dell'armonizzazione fiscale.

³³⁶ *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, punto 24. Si veda inoltre la sentenza della Corte di giustizia del 10 dicembre 1969, Cause riunite 6 e 11/69, Commissione c. Francia, punti 20 e 21, Raccolta 1969, p. 523, ove si dichiara che un tasso di sconto preferenziale all'esportazione, concesso da uno stato a favore dei soli prodotti nazionali esportati, onde renderli concorrenziali negli altri Stati membri nei confronti dei corrispondenti prodotti interni, costituisce un aiuto ai sensi dell'articolo 107. Per la Corte, né il fatto che il tasso preferenziale litigioso si applichi a tutti i prodotti nazionali esportati e solo ad essi, né il fatto che, adottandolo, il governo francese avesse l'intenzione di ravvicinare detto tasso a quelli praticati negli altri Stati membri, possono togliere al provvedimento litigioso la caratteristica di un aiuto di Stato vietato.

³³⁷ Sentenza della Corte del 14 novembre 1984, Causa 323/82, *SA Intermills* c. Commissione, punto 38, Raccolta 1984, p. 03809. La Corte di Giustizia annulla la decisione della Commissione 22 luglio 1982, n. 82/670/CEE proprio perché "non si fornisce alcuna indicazione concreta circa la natura dell'asserito pregiudizio per la concorrenza".

³³⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 13 marzo 1985, Cause riunite 296 e 318/82, Regno dei Paesi Bassi, *Leeuwarder Papierwarenfabriek B.V.* c. Commissione, Raccolta 1985, p. I-809, punto 24. Nel caso di specie la Corte segnalava che la Commissione non aveva motivato la sua decisione poiché la stessa "non conteneva la minima indicazione relativa alla situazione del mercato considerato, alla quota spettante, su tale mercato, all'impresa beneficiaria, alle correnti di scambio dei prodotti in questione fra gli Stati membri e alle esportazioni dell'impresa".

Una trattazione più approfondita merita invece il requisito della selettività, che, ancor più in materia di agevolazioni fiscali, solleva una serie di questioni di non immediata soluzione.

Per le implicazioni che ne derivano riguardo la possibilità da parte degli enti subcentrali di adottare politiche agevolative nei sistemi costituzionali decentralizzati all'interno degli Stati membri, ed in particolare in Italia, dedicheremo al criterio della selettività un paragrafo a sé.

2. 4. Requisito della selettività

Come segnalato, il Trattato vieta come aiuti di Stato solo ed esclusivamente quei vantaggi che favoriscono “*talune imprese o talune produzioni*”, configurandosi, quindi, il requisito della selettività come “criterio guida nella verifica della compatibilità delle norme agevolative con l’ordinamento comunitario”⁽³³⁹⁾. Tanto è vero che, ad esempio, la dottrina spagnola, dando più rilievo all’elemento della selettività sugli altri esaminati, parla, genericamente, di misure fiscali selettive (“*medidas fiscales selectivas*”) per fare riferimento agli aiuti di Stato fiscali proibiti di cui all’art. 107.1 TFUE⁽³⁴⁰⁾.

In realtà non c’è unanimità nella dottrina sul modo d’interpretare il requisito della selettività e, inoltre, la prassi della Commissione e la giurisprudenza non sono molto chiare al riguardo. Così nella dottrina possiamo distinguere tra, in primo luogo, un approccio classico per cui la selettività rappresenterebbe una “discriminazione non giustificata” tra i beneficiari e i non beneficiari delle misure fiscali; e, in secondo luogo, un approccio alternativo che si concentra invece nel carattere derogatorio delle misure in rapporto ad un sistema legislativo coerente⁽³⁴¹⁾. In verità la selettività rappresenta

³³⁹ Cfr. P. BORIA, “*Il Sistema Tributario*”, cit., p. 1079. Si veda inoltre la sentenza della Corte di Giustizia dell’8 novembre 2001, Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* e altri, Raccolta 2001, p. I-08365, punti 34-36 dove si segnala che, come risulta dal testo dell’art. 107.1 TFUE, un vantaggio economico concesso da uno Stato membro costituisce un aiuto solo se, presentando una determinata selettività, è tale da favorire «talune imprese o talune produzioni». Di conseguenza, un provvedimento statale che avvantaggia indistintamente l’insieme delle imprese ubicate nel territorio nazionale, a prescindere dall’oggetto della loro attività, non è un aiuto di Stato vietato.

³⁴⁰ *Ex multis*, M. T. SOLER ROCH, “*Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*”, cit.; L. M. MULEIRO PARADA, “*Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autonomos*”, in “*La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*”, a cura di A. M. PITA GRANDAL, Marcial Pons, 2008, p. 317.

³⁴¹ Si veda A. C. DOS SANTOS, “*L’Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*”, cit., pp. 501 e ss..

entrambe le cose, per cui le misure selettive potrebbero essere definite come misure derogatorie rispetto ad un sistema legislativo coerente che determinano una discriminazione ingiustificata tra i beneficiari e i loro concorrenti. Infatti, come vedremo, gli organi comunitari ammettono come unica giustificazione della discriminazione la coerenza della stessa con la natura e struttura del sistema fiscale di riferimento, abbracciando così i due approcci menzionati. Chiaramente, la difficoltà consiste nell'individuazione del limite entro il quale si hanno regole coerenti con il sistema legislativo di riferimento.

Secondo la Corte di Giustizia, la sussistenza dell'elemento della selettività deve risultare da un confronto tra il trattamento vantaggioso concesso a "talune imprese" o "talune produzioni" e quello in generale applicabile alle altre imprese o produzioni che si trovino, con riferimento ad un regime giuridico concreto, in una situazione fattuale e giuridica comparabile a quella delle prime⁽³⁴²⁾. La selettività, dunque, consiste nel favorire soltanto determinate imprese o produzioni, attraverso una modifica dell'equilibrio esistente tra le imprese che beneficiano della misura agevolativa e le loro concorrenti⁽³⁴³⁾.

³⁴² Si vedano le recenti sentenze della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, cit., punto 61 e del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punto 82; e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, cit., punti 77, 78 e 141. Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia dell'8 novembre 2001, Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* e altri, cit., punto 41; 29 aprile 2004, Causa C-308/01, *GIL Insurance Ltd* e altri c. *Commissioners of Customs & Excise*, Raccolta 2004, p. I-04777, punto 68; 3 marzo 2005, Causa C-172/03, *Wolfgang Heiser* c. *Finanzamt Innsbruck*, Raccolta 2005, p. I-01627, punto 40; 6 settembre 2006, C-88/03, Portogallo c. Commissione, Raccolta 2006, p. I-07115, punto 56, le quali stabiliscono che l'articolo 107.1 richiede di verificare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale -in una accezione ampia- sia tale da favorire "talune imprese o talune produzioni" rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico interessato.

Si veda anche il punto 32 della *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*.

E' stato osservato in dottrina come questo approccio di tipo comparativo crei confusione e sovrapposizione tra il divieto di aiuti di Stato e quelli di discriminazione e di restrizione alle libertà fondamentali previsti da altre disposizioni del Trattato; si veda F. AMATUCCI, "Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali", in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2008, p. 1282 e ss..

³⁴³ Cfr A. MAROTTA, "Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., 2009, p. 140.

Si noti come il criterio di selettività ai sensi dell'art. 107 TFUE, non implichi unicamente una specialità della norma agevolativa rispetto ad una disciplina "ordinaria", ma sia un concetto ancora più ristretto poiché comprende

La determinazione di quale sia il contesto di riferimento per la suddetta comparazione è, quindi, una questione preliminare fondamentale⁽³⁴⁴⁾ nella valutazione circa la selettività di un aiuto di Stato. Ciò è particolarmente vero nel caso delle misure fiscali, ove l'esistenza di un vantaggio può apprezzarsi soltanto in relazione ad un'imposizione considerata "normale", cioè quella in vigore nell'ambito di riferimento⁽³⁴⁵⁾. Solo una volta delimitato l'ambito di riferimento si potrà passare all'esame del regime fiscale comune o "normale" nel territorio considerato.

I vantaggi selettivi, che implicano un carico fiscale inferiore (in senso lato) a quello che deriverebbe dall'applicazione delle disposizioni del sistema tributario generale, possono risultare sia dalla previsione di un regime speciale -disciplinato da disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa- sia da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione fiscale⁽³⁴⁶⁾. Infatti, il trattamento degli operatori economici su base discrezionale può conferire all'applicazione individuale di una

unicamente le misure che beneficiano una od alcune imprese specifiche, promovendone la posizione concorrenziale all'interno del sistema di riferimento.

³⁴⁴ Per M. CALCAGNO, "Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3, 2008, pp. 1145-1170, si tratta del "punto nodale" che costituisce la questione preliminare all'analisi circa la selettività di una misura.

³⁴⁵ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, cit., punto 80. Analogamente, la sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre 2006, Causa C-88/03 (c.d. *Sentenza Azzorre*), cit., punto 56.

³⁴⁶ In questo senso è interessante la Sentenza del Tribunale di Primo grado del 6 marzo 2002, Cause riunite T-92/00 e T-103/00, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava (T-92/00), Ramondín, SA e Ramondín Cápsulas, SA (T-103/00)* c. Commissione, cit., punti 23, 31 e 35 secondo la quale interventi che, a prima vista, sono applicabili alla generalità delle imprese possono essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni quando l'amministrazione chiamata ad applicare la regola generale disponga di un potere di valutazione discrezionale che le consenta di modulare l'importo o le condizioni di erogazione del vantaggio fiscale in funzione delle caratteristiche dei progetti d'investimento soggetti al suo apprezzamento. Si vedano inoltre, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 29 giugno 1999, Causa C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport SA*, cit., punto 30, che (in relazione ad agevolazioni per il pagamento di contributi previdenziali concesse in modo discrezionale ad un'impresa dall'ente preposto alla loro riscossione) individua la discrezionalità dell'amministrazione nel fatto che, tenuto conto dell'entità del vantaggio economico conferito, l'impresa non avrebbe ottenuto analoghe agevolazioni da un creditore privato che si fosse trovato nei suoi confronti nella medesima situazione dell'ente di riscossione; e del 26 settembre 1996, Causa C-241/94, Repubblica francese c. Commissione, Raccolta 1996, p. I-04551, punti 23 e 24. Si rimanda altresì ai punti 12, 21 e 24-27 della Comunicazione 98/C 384/03.

misura generale le caratteristiche di una misura selettiva⁽³⁴⁷⁾, come succede, ad esempio, nei casi di rinuncia da parte dell'amministrazione finanziaria a crediti fiscali o nel caso di deviazioni dalle procedure ordinarie di riscossione delle imposte⁽³⁴⁸⁾.

Tuttavia, nella pratica, la distinzione tra misure generali e selettive non è sempre agevole⁽³⁴⁹⁾: l'esperienza concreta ha mostrato che misure apparentemente selettive in realtà sono misure generali e, viceversa, misure apparentemente generali si sono rivelate selettive⁽³⁵⁰⁾.

Indicativamente, le misure generali potrebbero definirsi come quelle che si applicano a tutte le imprese che si trovano in situazioni fattuali o giuridiche analoghe, senza che ci siano effetti discriminatori tra le stesse e sempre che i vantaggi siano automaticamente disponibili per tutte (nel senso di non essere concessi su base discrezionale⁽³⁵¹⁾).

La dottrina italiana individua il discrimine nella funzione che le misure esplicano: quelle generali sono finalizzate a regolare l'equilibrio e lo sviluppo del sistema economico-produttivo di riferimento nel suo insieme (operando sulle variabili di politica economica che influenzano alcuni aspetti dell'attività imprenditoriale o il contesto operativo in cui agiscono le aziende⁽³⁵²⁾), mentre quelle selettive sono finalizzate a promuovere la posizione concorrenziale di talune imprese all'interno di tale sistema di riferimento⁽³⁵³⁾, oppure perseguono singoli specifici obiettivi, non riconducibili ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme⁽³⁵⁴⁾. Quindi, secondo questa dottrina, la generalità dell'intervento dovrebbe essere individuata non tanto nel fatto che tutti

³⁴⁷ Cfr. P. ROSSI- MACCANICO, "Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato. I fondamenti della nozione di aiuto fiscale", in *Fiscalità Internazionale*, 2008, n. 4, p. 344.

³⁴⁸ Per esempi concreti di queste fattispecie si veda A. EVANS, "European Community Law of state aid", cit., p. 34.

³⁴⁹ Sul tema si veda C. QUIGLEY, "European State Aid Law and Policy", cit., p. 46.

³⁵⁰ Casi in letteratura chiamati di "selettività dissimulata", in cui si mascherano come misure generali previsioni normative che sembrano promuovere misure di politica economica orizzontali ma che in realtà si propongono l'obiettivo di dare sostegno a certe imprese o settori. Per esempi si veda G. CAPUTI, "La selettività in generale", cit., p. 195 (concetto introdotto da W. SCHÖN, "Taxation and state aid law in the European Union", in *Common Market Review*, n. 5, 1999, pp. 911 e ss).

³⁵¹ Così PH. NICOLAIDES, M. KEKELEKIS, M. KLEIS, "State aid policy in the European Community", cit., pp. 31 e ss..

³⁵² Ad esempio gli ammortamenti anticipati -non più ammessi nella disciplina del t.u.i.r dopo la l. 244/2007- che erano finalizzati al rafforzamento dell'apparato produttivo delle imprese.

³⁵³ Si veda G. M. ROBERTI, "Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario", Padova, 1997, pp. 185 e 193 e ss..

³⁵⁴ Si veda F. RASI, "I confini della nozione", in AA.VV., "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 65.

possano beneficiarne, quanto nel suo essere destinato al perseguimento di una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme⁽³⁵⁵⁾. Tuttavia, la Corte di Giustizia in varie occasioni ha indicato espressamente⁽³⁵⁶⁾ che se le misure non si applicano a tutti gli operatori economici (nel senso di essere a tutti potenzialmente applicabili)⁽³⁵⁷⁾ non possono essere considerate come misure generali di politica fiscale o economica.

Per la Commissione non sono vietate ai sensi dell'art. 107.1 TFUE, purché si applichino in via generale, le regole di pura tecnica fiscale, come la fissazione delle aliquote d'imposta, le regole di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite, oppure le disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione (le quali, tra l'altro non si può dire che costituiscano un vantaggio per i beneficiari) o l'evasione fiscale⁽³⁵⁸⁾. Parimenti, la Commissione non considera aiuti di Stato le misure che, nel ridurre l'onere fiscale in connessione a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (quali il potenziamento della ricerca e sviluppo, il miglioramento dell'occupazione e della formazione, oppure la qualità dell'ambiente)⁽³⁵⁹⁾.

³⁵⁵ Così anche G. TESAURO, "Diritto Comunitario", cit., pp. 815 e 816; P. RUSSO, "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, cit., p. 238 e P. BORIA, "Il Sistema Tributario", cit., p. 1081.

³⁵⁶ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 15 dicembre 2005, Causa C-148/04, Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, cit., punto 49, ove la Corte ha affermato che un aiuto può essere selettivo alla luce dell'art. 107.1 TFUE anche se riguarda un intero settore economico, come succede nel caso di una riduzione di imposta applicabile soltanto al settore bancario e, che nell'ambito di detto settore, avvantaggi unicamente le imprese che svolgono talune operazioni. Analogamente la sentenza della Corte di Giustizia del 10 gennaio 2006, Causa C- 222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio e altri, cit., punto 135, secondo cui un'agevolazione fiscale concessa a determinate imprese in considerazione della loro natura giuridica (persona giuridica di diritto pubblico o fondazione) e dei settori in cui esse svolgono la propria attività non può essere considerata una misura generale di politica fiscale o economica, perché non si applica a tutti gli operatori economici.

³⁵⁷ Ovviamente, come osserva R. FRANZE', "Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali", in AA.VV., "La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura: atti del Convegno «Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria»", Genova 9-10 febbraio 2007, p. 72, nessun aiuto statale, per quanto generale possa essere, giova a tutti in modo indifferenziato, essendo comunque alcuni in condizione di giovare più di altri.

³⁵⁸ Si veda il punto 13 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

Tuttavia, vantaggi concessi dall'amministrazione fiscale, con fini antievasivi, riguardo a documentazione e possibilità di accertamento semplificato o con poteri limitati, in quanto riducono i costi ai beneficiari e, tra l'altro, aumentano le possibilità di evasione, potrebbero essere considerati aiuti di Stato e non misure generali, quando in capo all'amministrazione sussista un margine di discrezionalità nell'applicazione ai singoli contribuenti.

³⁵⁹ Si veda il punto 13 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

Inoltre, la Commissione ha chiarito che pur quando talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di alcune misure di carattere generale (ad esempio nel caso di misure volte ad alleggerire la pressione fiscale sul lavoro per tutte le imprese che hanno un effetto relativamente maggiore per quelle a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale)⁽³⁶⁰⁾ ciò non implica necessariamente che dette misure rientrino nel campo di applicazione dell'art. 107 TFUE. Tuttavia, in alcune di quest'ipotesi non si può escludere che possa emergere la selettività. Difatti la Commissione ha considerato selettiva una riduzione dei contributi aziendali al regime di assicurazione contro le malattie operata in Italia a favore delle lavoratrici (misura *prima facie* generale) riscontrando che tale misura in pratica finiva per agevolare determinati settori (dato il più facile coinvolgimento lavorativo delle donne) -quali il tessile, delle calzature, dell'abbigliamento e del cuoio- che impiegavano principalmente lavoratrici⁽³⁶¹⁾.

Ciò dimostra, ancora una volta, la difficoltà nella distinzione tra misure generali e selettive.

Normalmente si distingue tra una selettività materiale, quando -nell'ambito territoriale di riferimento- l'incentivo è dato a favore di determinate imprese o di quelle appartenenti a certi settori economici o in funzione di caratteristiche intrinseche dei soggetti beneficiari, e una selettività geografica o territoriale, quando la specificità dell'agevolazione discende dalla limitazione del suo ambito di applicazione territoriale, pur non facendosi distinzione tra imprese o produzioni all'interno di tale ambito.

2. 4. 1. Controllo del carattere selettivo delle misure fiscali da parte dalla Commissione

Recentemente, il Tribunale di Primo grado⁽³⁶²⁾ ha chiarito che la Commissione deve seguire “tre fasi” nel controllo sul carattere selettivo di una misura. In un primo

³⁶⁰ Si veda il punto 14 della Comunicazione 98/C 384/03.

³⁶¹ Si vedano la Decisione della Commissione del 15 settembre 1980, N. 80/932, GU L 264 , p. 28 e la sentenza della Corte di giustizia del 14 luglio 1983, Causa C-203/1982, Repubblica Italiana c. Commissione, Raccolta 1983, p. 02525 ove la Corte dichiara che non essendosi conformata a tale decisione della Commissione, la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del Trattato (dispositivo).

³⁶² Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado, del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, cit., punti 143-145 e 173.

momento, deve identificare ed esaminare il regime fiscale comune o “normale” applicabile nella zona geografica che costituisce l’ambito di riferimento in cui si applica la misura⁽³⁶³⁾. In secondo luogo, deve valutare e determinare l’eventuale carattere selettivo del vantaggio concesso dalla misura fiscale in esame, dimostrando, appunto, che la stessa comporta un’eccezione a questo regime comune o “normale”, in quanto introduce differenziazioni tra operatori economici che, in relazione alla “ratio” del sistema fiscale dello Stato membro in questione, si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile⁽³⁶⁴⁾. Solo allora, in una terza fase, la Commissione può valutare se la misura selettiva in questione non sia vietata perché le eccezioni che determina sono giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale, e quindi dipendono dalle caratteristiche intrinseche del sistema considerato (l’onere della prova spetta allo Stato membro).

Quindi, in sintesi, nell’analisi del carattere selettivo (sia territoriale sia materiale) di un determinato provvedimento di agevolazione fiscale, la Commissione deve seguire i seguenti passi:

- 1- fase preliminare di determinazione della zona geografica che costituisce l’ambito di riferimento in cui si applica la misura⁽³⁶⁵⁾;
- 2- individuazione e analisi del regime fiscale comune nell’ambito di riferimento identificato;
- 3- dimostrazione del carattere eccezionale del vantaggio fiscale, in relazione al regime fiscale comune già individuato, a favore di “*talune imprese o produzioni*” rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile⁽³⁶⁶⁾;

³⁶³ Il problema si pone sia per la selettività territoriale, sia per quella materiale.

³⁶⁴ Si veda, inoltre, la sentenza del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2008, Causa T-233/04, Paesi Bassi c. Commissione, Raccolta 2008, p. II-00591, punto 94.

³⁶⁵ Come vedremo, tale determinazione è particolarmente complessa nel caso di misure fiscali agevolative adottate da enti territoriali.

³⁶⁶ Come si evince chiaramente dai punti 173, 177, 183 e 185 della sentenza in esame, l’onere della prova spetta alla Commissione, la quale deve dimostrare che la misura di vantaggio non può essere considerata come una parte integrante del regime comune o normale del sistema fiscale. Vengono così rigettati gli argomenti opposti presentati dalla parte contraria. In particolare, ai punti 183 e 185 la sentenza stabilisce che “la Commissione non è riuscita a rimettere in discussione la fondatezza della qualifica come regime comune o «normale», da parte delle autorità di Gibilterra, del sistema di tassazione notificato e dei suoi elementi costitutivi”. Pertanto, “si deve concludere che nessuno dei tre aspetti controversi del sistema di tassazione notificato può essere considerato atto a conferire un

- 4- verifica circa l'esistenza di un'eventuale giustificazione della differenziazione provocata dalle misure *de quo* tra gli operatori economici, sulla base della natura e struttura del sistema fiscale comune.

Se, al termine dell'analisi, il carattere selettivo della misura risulta assente oppure "giustificato", l'incentivo fiscale, nel primo caso, non costituisce aiuto di stato ai sensi dell'art. 107.1 TFUE (in quanto misura di carattere generale prevista da uno Stato membro nell'attuazione della sua politica economica e fiscale³⁶⁷) e così anche nel secondo caso (per i motivi che diremo nel paragrafo 2.4.4. di questo Capitolo).

Questa interpretazione del requisito della selettività da parte della Corte solleva alcuni punti problematici³⁶⁸ (sui quali torneremo in seguito) ma ha il pregio di chiarire gli elementi strutturali della verifica che la Commissione deve svolgere ogni qual volta sia rilevante la questione della selettività (materiale e territoriale).

2. 4. 2. Selettività materiale

Si parla di *selettività materiale* quando -nell'ambito territoriale di riferimento- l'incentivo è dato a favore di determinate imprese o di quelle appartenenti a certi settori economici o in funzione di caratteristiche intrinseche dei soggetti beneficiari. Questi ultimi sono individuati o nominativamente oppure sulla base di

vantaggio selettivo ai sensi dell'art. 87, n.1, CE, dato che la Commissione non ha dimostrato che essi costituiscano deroghe al regime fiscale comune o «normale» introdotto dalla riforma a Gibilterra che hanno dato luogo a differenziazioni tra imprese sotto il profilo degli oneri fiscali”.

³⁶⁷ Misure fiscali di carattere generale possono certamente falsare la concorrenza, ma non possono essere dichiarate incompatibili con il Trattato ai sensi dell'art. 107. Quando queste misure siano suscettibili di alterare la concorrenza tra Paesi comunitari vanno esaminate alla luce degli articoli 115 e 116 TFUE, che si riferiscono al ravvicinamento delle legislazioni e richiedono la deliberazione del Consiglio all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale nel caso dell'art. 115 (ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno), oppure, in caso di mancato accordo con gli Stati membri, la deliberazione del Parlamento europeo e del Consiglio secondo la procedura legislativa ordinaria nel caso dell'art. 116 (qualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata).

Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia citate in W. SCHÖN, “*State Aid in the Area of Taxation*”, in “*EC State Aids*”, AA.VV., a cura di L. Hancher, T. Ottervanger, P. J. Slot, London Sweet & Maxwell, 2006, p. 245, nota 24.

³⁶⁸ In particolare, riguardo all'ultima fase di verifica della giustificazione della differenziazione tra gli operatori economici sulla base della natura e struttura del sistema fiscale che escluda l'elemento della selettività. Ma di questi problemi ci occuperemo nel paragrafo 2. 5. 3.

criteri oggettivi, legati alla sfera economica, ma di fatto limitativi, come può essere l'appartenenza ad un determinato settore produttivo, l'esposizione alla concorrenza internazionale, la dimensione aziendale ecc.⁽³⁶⁹⁾.

Secondo una prassi della Commissione ed una giurisprudenza consolidate, sono aiuti di Stato proibiti in quanto integranti la selettività materiale ai sensi dell'art. 107 TFUE le misure fiscali il cui principale effetto sia la promozione di talune forme di imprese, o di imprese che svolgono determinate attività⁽³⁷⁰⁾, o di specifiche loro funzioni (come ad esempio servizi intragrupo), oppure la promozione di uno⁽³⁷¹⁾ o più settori di attività (salve le eccezioni previste per i settori dell'agricoltura e della pesca), o dei prodotti nazionali esportati, o unicamente dei settori soggetti a concorrenza internazionale⁽³⁷²⁾. Sussiste, inoltre, la selettività materiale nei casi di misure fiscali in astratto applicabili a tutti i settori, ma le cui condizioni di ammissibilità limitino, di fatto, il numero dei beneficiari potenziali⁽³⁷³⁾, come succede, ad esempio, nel caso di vantaggi fiscali riservati a imprese che raggiungano determinate soglie di fatturato, o a imprese ubicate soltanto in alcuni paesi stranieri, o ancora, a imprese costituite dopo l'entrata in vigore dei benefici fiscali in questione. Inoltre, come ha dichiarato la Corte, né il numero elevato di imprese beneficiarie, né la diversità e la rilevanza dei settori industriali ai quali queste imprese appartengono consentono di ritenere che una determinata misura di

³⁶⁹ Sul punto, *ex multis*: L. ANTONINI e M. BARBERO, "Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese", in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2006, II, p. 120.

³⁷⁰ Si veda ad esempio la sentenza della Corte di giustizia del 15 giugno 2006, Cause riunite C-393/04 e C-41/05, cit., punti 31 e 32 ove si qualificano come selettivi dal punto di vista materiale vantaggi fiscali applicati solo alle imprese che svolgono determinati tipi di attività e che non possono essere considerati misure generali di politica fiscale o economica. Nel caso specifico si trattava di aiuti a imprese che utilizzano, nelle stazioni di compressione di gas naturale, motori per azionare i compressori che creano il livello di pressione necessario nelle condotte di alimentazione. Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia ivi citate del 15 dicembre 2005, Causa C-66/02, Italia c. Commissione, cit., punto 99 e Causa C-148/04, Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, cit., punto 49.

³⁷¹ Si veda la sopra citata sentenza della Corte di Giustizia del 15 dicembre 2005, Causa C-148/04, Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1.

³⁷² Punti 18 e 20 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

³⁷³ *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, punti 27 e 29.

vantaggio (anche fiscale) costituisca un provvedimento generale di politica economica⁽³⁷⁴⁾.

2. 4. 3. Selettività territoriale

Si parla di *selettività geografica o territoriale* quando la specificità dell'agevolazione discende dalla limitazione del suo ambito di applicazione territoriale, pur non facendosi distinzioni tra imprese o produzioni all'interno di tale ambito.

a) Prassi della Commissione fino a settembre 2006

Fino al settembre 2006, la Commissione aveva sempre considerato selettive territorialmente tutte le misure fiscali agevolative non applicabili sull'intero territorio nazionale⁽³⁷⁵⁾, giudicandole pertanto aiuti di Stato in linea di principio vietati, a prescindere dall'autonomia amministrativo-finanziaria dell'ente che aveva deciso la misura stessa. Così facendo, la Commissione aveva sempre ritenuto aiuti selettivi le agevolazioni fiscali applicabili in una determinata regione facente parte di uno Stato

³⁷⁴ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 17 giugno 1999, Causa C-75/97, Regno del Belgio c. Commissione, Raccolta 1999, p. I-03671, punti 32 e 33; del 8 novembre 2001, Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* e altri, punto 48 e del 3 marzo 2005, Causa C-172/03, *Wolfgang Heiser c. Finanzamt Innsbruck*, punto 42.

³⁷⁵ La Commissione, già nella *Comunicazione 98/C 384/03*, al punto 17, segnalava che secondo la propria prassi decisionale solo le misure il cui ambito si estenda a tutto il territorio dello Stato non realizzano la specificità di cui all'articolo 87.1 TCE, oggi art. 107.1 TFUE, e che il Trattato stesso considera aiuti le misure volte a promuovere lo sviluppo economico di una regione, prevedendo esplicitamente al comma 3, lettere a) e c) dello stesso articolo possibilità di deroga al principio generale di incompatibilità per questo tipo di interventi. Si veda inoltre il punto 32 della *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*, nel senso che "la selettività di una misura si basa su un confronto tra il trattamento fiscale vantaggioso concesso a talune imprese e quello che si applica ad altre imprese che si trovano nello stesso ambito di riferimento, laddove l'ambito di questo confronto è rappresentato dal territorio dello Stato membro". Fino al settembre 2006, la Commissione aveva unicamente ammesso interventi di fiscalità di vantaggio operati da enti territoriali subcentrali sulla base delle deroghe di cui all'art. 87, comma 3, lettere a) e c), ed entro limiti temporali e quantitativi ridotti. Si vedano la decisione della Commissione 2003/442/CE dell'11 dicembre 2002 (GU n. L 150 del 18/06/2006), che approfondiremo in seguito, riguardante le riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito nella Regione autonoma portoghese delle Azzorre, e la decisione 2005/261/CE del 30 marzo 2004 (GU n. L 85 del 2/4/2005), riguardante la riforma del sistema di tassazione delle imprese a Gibilterra. Per questo motivo la Commissione è stata accusata di operare "con una rigidità dell'approccio formale «integralista» di difficile comprensione" (si veda A. FANTOZZI, "I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali", cit., p. 1046) oppure con un orientamento eccessivamente restrittivo che ha sempre sacrificato la possibilità di introdurre agevolazioni regionali sull'altare di un'interpretazione rigida del divieto comunitario di aiuti di Stato; si veda L. ANTONINI e M. BARBERO, "È necessario attuare il federalismo", ne *Il Sole24ore*, 07 settembre 2006.

membro, sia che queste fossero state adottate dallo Stato centrale, sia che esse fossero state decise dalle autorità regionali competenti, configurando in questo modo una *selettività regionale*, come sottospecie della *selettività territoriale*⁽³⁷⁶⁾.

Tuttavia, questa interpretazione veniva a penalizzare le Regioni dotate di competenze giuridiche che consentivano loro l'adozione di politiche fiscali di sostegno alle imprese operanti nel proprio territorio.

In questi casi, la posizione della Commissione finiva per confliggere con le sovrane scelte costituzionali di decentramento fiscale⁽³⁷⁷⁾ di cui era ed è costellato il panorama europeo. Il rispetto delle legittime scelte di decentramento fiscale⁽³⁷⁸⁾ adottate dagli

³⁷⁶ Come osserva A. CARINCI, "Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali", in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 3, 2009, p. 2 dell'estratto della rivista on-line, la Commissione concepiva la dimensione locale/sub statale di applicazione di una data misura quale indice di per sé rivelatore della sua selettività.

³⁷⁷ Analogamente, ad esempio, J. M. LÓPEZ, "Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo", in *Giurisprudenza delle Imposte*, 2003, pp. 1373 e 1374, osserva come la posizione della Commissione sia in contrasto col potere tributario che gli ordinamenti giuridici interni di alcuni Stati membri riconoscono agli enti territoriali in cui gli stessi sono articolati. Si veda anche B. SANTACROCE e M. PROCIDA, "I regimi fiscali agevolativi e il divieto di aiuti di Stato" in "Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione", coordinato da A. Di Pietro, Tomo II, 2003, p. 988.

³⁷⁸ Si veda A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE", in *Noticias de la Unión Europea*, n. 196, 2001, p. 114 ove segnala che questa interpretazione del requisito della selettività dell'aiuto di cui all'art. 87.1 TCE, oggi 107.1 TFUE, che assume lo Stato come unico punto di riferimento è discutibile perché porta ad ignorare la peculiare logica o struttura degli Stati federali o quasi-federali nei quali si riconosce potestà fiscale a unità diverse dal potere centrale, disconoscendo le realtà economiche regionali e locali che formano un tutto, rispetto a cui la variabile fiscale è uno solo tra più elementi in equilibrio tra di loro e risultando in contrasto con il principio di sussidiarietà (p. 103). In senso critico, F. FICHERA, "Aiuti fiscali ai Paesi Baschi", cit., p. 443, nota 26, osserva che riconoscere come punto di riferimento anche le unità di governo regionali e locali ai fini di stabilire la regola rispetto a cui distaccare il trattamento più favorevole comporterebbe una frammentazione del mercato interno ed una moltiplicazione di centri di riferimento, e non si sottrarrebbe a manipolazioni da parte degli Stati membri, con il rischio di vanificare il divieto di aiuti fiscali e di esaltare la competizione tra i livelli di governo. Ciò sarebbe in contrasto con la lettera dell'art. 87 (art. 107 TFUE) e con l'orientamento comunitario volto a sottrarre alla disciplina sugli aiuti di Stato soltanto le diversità tra le legislazioni degli Stati membri (per attenuare le quali è prevista l'armonizzazione fiscale). D'altra parte, le esigenze regionali sono state prese in considerazione, prevedendo un'incompatibilità di principio che ammette deroghe, tra gli altri, per gli aiuti regionali. Tuttavia, per l'Autore tutto ciò è *de iure condendo* discutibile, potendosi sostenere che il Trattato non affronti adeguatamente il tema delle autonomie regionali all'interno dello spazio europeo (in particolare, in materia di aiuti alle imprese) e che, pertanto, si richiedano adeguamenti sul punto. Come vedremo, però, essi non sono stati necessari, bastando l'intervento della Corte di Giustizia, che ha dato

Stati suggerisce, infatti, di concepire le autorità sub-centrali come delle giurisdizioni a sé stanti in sede di applicazione degli artt. 107 e ss. TFUE⁽³⁷⁹⁾. Da tempo, dunque, gli Stati con organizzazioni costituzionali decentrate in modo asimmetrico (e le regioni autonome in questi) chiedevano una diversa interpretazione del requisito della selettività territoriale, che prendesse come parametro di riferimento il territorio della Regione che ha introdotto il vantaggio fiscale e non il territorio nazionale nella sua totalità, sottolineando che l'interpretazione corrente rendeva impossibile ad uno Stato membro di decentrare i poteri fiscali in modo efficace⁽³⁸⁰⁾. Infatti, come osservato anche da autorevole dottrina, reputare selettiva una misura solo perché applicabile limitatamente al territorio di un ente infrastatale induce a sostenere un contrasto sistematico ed un'incompatibilità di fondo tra divieto di aiuti di Stato ed esercizio della autonomia impositiva, che si sostanzia nel riconoscere ad un ente substatale il potere di modulare, in ragione di peculiari opzioni politiche, il prelievo fiscale nel proprio territorio⁽³⁸¹⁾.

un'interpretazione della normativa relativa agli aiuti di Stato rispettosa dell'autonomia degli enti sub-statali all'interno degli Stati decentrati.

³⁷⁹ In questo senso, ad esempio, A. CARINCI, *“Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea”*, cit., p. 1214, parlava di “esigenza di un equilibrio tra rispetto dei vincoli comunitari e salvaguardia dell'autonomia tributaria (e politica) locale, espressione di una precisa scelta ordinamentale dello Stato”.

³⁸⁰ Si vedano in tal senso, ad esempio, le osservazioni presentate dal governo regionale delle isole Åland (regione finlandese con autonomia costituzionale) nel procedimento che culmina con la Decisione della Commissione dell'11 dicembre 2002, cit., riguardante le riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito nella Regione autonoma portoghese delle Azzorre (punto 20).

Si vedano anche le osservazioni del Regno Unito nel procedimento concluso con la Decisione della Commissione del 30 marzo 2004 riguardante la riforma del sistema di tassazione delle imprese a Gibilterra, cit., fondamentalmente i punti 51, 52 e 53 ove si osserva, tra l'altro, che il ragionamento della Commissione non rispetterebbe il principio fondamentale di sussidiarietà della normativa comunitaria (non essendo compito della Comunità intervenire nei patti costituzionali dello Stato membro) e potrebbe costituire un abuso di potere. Per il Regno Unito, la Commissione sembra voler cercare di utilizzare le regole degli aiuti di Stato per ottenere uniformità fiscale fra gli Stati membri dell'UE. La Commissione può suggerire che uno Stato non possa opporre la propria legge nazionale, neanche la legge costituzionale, per evitare gli obblighi derivanti dalla legge comunitaria, ma questo principio è irrilevante nella questione della selettività. Non ci può essere aiuto di Stato sulla base di specificità regionale in circostanze in cui, come per Gibilterra, esiste una reale giurisdizione fiscale indipendente che determina autonomamente il proprio sistema fiscale e in cui le imposte applicate dalle altre giurisdizioni fiscali dello Stato non sono esigibili. Il Regno Unito considera “assurdo suggerire l'idea che le regole relative agli aiuti di Stato debbano essere interpretate in modo tale da rendere impossibile a uno Stato membro di decentrare i poteri fiscali in modo efficace una volta modificata la propria costituzione”.

³⁸¹ Così A. CARINCI, *“Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali”*, cit., p. 2 dell'estratto della rivista on-line.

Inoltre, l'interpretazione data dalla Commissione al requisito della selettività risultava particolarmente gravida di conseguenze per gli stati pluriregionali, come l'Italia, che hanno deciso di decentrare parte delle competenze fiscali, soprattutto se si confrontava la situazione di questi ultimi con quella di Stati membri di dimensioni ridotte. Infatti, una misura di riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito delle società era considerata generale e di conseguenza permessa (con riferimento alla normativa relativa agli aiuti di Stato) se adottata da un piccolo stato il cui PIL era, magari, di quattro volte inferiore a quello di alcune delle Regioni con competenze fiscali decentrate⁽³⁸²⁾. Al contrario, l'identica misura era considerata incompatibile con il Trattato se adottata da una regione nell'esercizio di competenze previste dall'ordinamento nazionale, all'interno di uno Stato decentrato⁽³⁸³⁾.

Secondo queste posizioni, la Commissione, mantenendo fermo il suo approccio, ignorava l'impegno originario dell'Unione europea, previsto dall'art. 6. 3 del TUE, a rispettare l'identità nazionale degli Stati membri⁽³⁸⁴⁾. Tra l'altro, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona l'1 dicembre 2009, è stata introdotta un'importante precisazione nell'attuale art. 4 TUE⁽³⁸⁵⁾ prevedendosi, come abbiamo visto, che *“L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali”*. Questa norma era anche contemplata nell'art. I-5 del testo del progetto di Trattato Costituzionale comunitario.

La Commissione, con decisione dell'11 dicembre 2002⁽³⁸⁶⁾, aveva qualificato come aiuti di Stato le agevolazioni fiscali⁽³⁸⁷⁾ concesse dalla Regione portoghese delle

³⁸² E' il caso dell'Irlanda, ad esempio, rispetto alla Lombardia.

³⁸³ In questo senso, si vedano anche L. ANTONINI e M. BARBERO, *“Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese”*, cit., p. 118; ID., *“È necessario attuare il federalismo”*, cit.; e A. PIN, *“Il federalismo fiscale italiano si costruisce anche a Strasburgo”*, in Quaderni Costituzionali, n. 4, 2008, p. 911.

³⁸⁴ Articolo F TUE (GUUE n. C 191 del 29 luglio 1992), articolo 6 a partire dalla versione consolidata del TUE del 1997 (GUUE n. C 340 del 10 novembre 1997). Dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, detto impegno è previsto all'art. 4 TUE.

³⁸⁵ Versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (GUUE C115 del 9.5.2008).

³⁸⁶ Decisione 2003/442/CE, cit..

³⁸⁷ In questo caso si trattava di una riduzione delle aliquote sino al 20% per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e sino al 30% per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, rispetto alle aliquote previste dalla legislazione nazionale.

Azzorre alle imprese localizzate nel proprio territorio (il relativo potere normativo era stato accordato dal legislatore nazionale solo ad alcune regioni). La Commissione⁽³⁸⁸⁾ le aveva considerate contrarie all'art. 87 TCE, oggi art. 107 TFUE, sulla base dell'approccio consueto secondo cui⁽³⁸⁹⁾:

- i) l'ambito rispetto al quale si deve effettuare il confronto tra il trattamento vantaggioso e la tassazione definita "normale" è sempre lo spazio economico dello Stato membro (ciò si evince dall'economia del Trattato, che contempla gli aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, e dal ruolo fondamentale che svolgono le autorità centrali degli Stati membri nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese);
- ii) la prassi decisionale della stessa Commissione ha finora assunto che solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato non comportano la specificità di cui all'articolo 107.1; il Trattato stesso definisce come configuranti aiuti le misure volte a promuovere lo sviluppo economico di una regione, dal momento che all'art. 107. 3, lettere a) e c), prevede esplicitamente per questo tipo di aiuti delle possibilità di deroga al principio generale di incompatibilità⁽³⁹⁰⁾;
- iii) una distinzione basata unicamente sul livello dell'ente (Stato o autorità di livello inferiore) che decide la misura priverebbe di qualsiasi efficacia l'articolo 107 TFUE,

³⁸⁸ Facendo presente che tale possibilità era "asimmetrica", nel senso che non tutti gli enti territoriali all'interno dello Stato godevano di questa stessa autonomia in materia tributaria.

Questa situazione si contrappone a quelle cosiddette "simmetriche" che implicano che tutti gli enti territoriali godano in uguale misura dell'autonomia impositiva, come succede, ad esempio, in Italia, con la potestà di variazione dell'1% dell'aliquota IRAP, oppure con le previsioni contenute nella *Legge delega sul federalismo fiscale*, n.42/2009, approvata lo scorso 5 maggio 2009, ai sensi dell'articolo 7, lettera c), consistenti nella possibilità attribuita alle Regioni di modificare (con legge propria) le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria, dei tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni, oppure nella facoltà attribuita alle stesse di introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e di disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale, nel caso delle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali.

³⁸⁹ Punti 24, 26, 27, 29 e 30 della Decisione della Commissione sopra citata.

³⁹⁰ A supporto di questa conclusione, la Commissione, al punto 24, rimanda in particolare alle proprie decisioni relative agli aiuti di Stato C 55/01 (imprese di assicurazione interne ad un gruppo delle isole Åland, GU C 309 del 6.11.2001, p. 4) e C 52/01 (imprese ammesse ad agevolazioni fiscali a Gibilterra, GU C 26 del 30.1.2002, p. 9), oltre alla decisione 93/337/CEE della Commissione, del 10 maggio 1993 (sistema di aiuti fiscali agli investimenti nei Paesi Baschi, GU L 134 del 3.6.1993, p. 25).

che intende disciplinare le misure in questione esclusivamente in funzione dei loro effetti sulla concorrenza e sugli scambi comunitari;

iv) l'utilizzo di un criterio basato sull'ente che li concede per differenziare gli "aiuti" dalle "misure generali" condurrebbe inevitabilmente a disparità di trattamento nell'applicazione della disciplina degli aiuti agli Stati membri, a seconda che questi abbiano adottato un modello centralizzato o decentralizzato di ripartizione delle competenze fiscali. Qualora misure del tutto simili negli obiettivi, nella tecnica e negli effetti fossero assoggettate a discipline diverse, non sarebbe garantita la parità di trattamento e si creerebbero gravi distorsioni nel funzionamento del mercato comune⁽³⁹¹⁾.

b) La Sentenza Azzorre

Nel 2006 la situazione è mutata radicalmente, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre nella Causa C-88/03⁽³⁹²⁾ (in prosieguo: la *Sentenza Azzorre*), che ha disatteso l'indirizzo della Commissione al riguardo.

La Decisione della Commissione, impugnata dal Portogallo, veniva confermata, nella sentenza in esame, dalla Corte⁽³⁹³⁾; tuttavia questa operava un chiaro "revirement" rispetto al consolidato orientamento sulla selettività territoriale.

In questa sentenza, la Corte chiarisce che, in generale, non si può concludere che una misura sia selettiva ai sensi dell'art. 107.1 TFUE per il solo fatto che si applichi esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro⁽³⁹⁴⁾, e in particolare, nel caso di misure fiscali adottate da enti regionali o locali, non è necessariamente il territorio nazionale nella sua totalità a rappresentare il contesto di

³⁹¹ Questo argomento tuttavia ci sembra poco convincente: parrebbe infatti ugualmente contrario alla parità di trattamento tra gli Stati nell'applicazione del diritto comunitario considerare come misura generale una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società adottata da un piccolo stato, e come selettiva e pertanto proibita l'identica misura adottata da una regione di pari dimensioni, nell'esercizio di competenze previste dall'ordinamento nazionale, all'interno di uno stato decentralizzato, soprattutto considerando che, come argomenta la Commissione, si tratterebbe di misure identiche nella tecnica e negli effetti.

³⁹² Portogallo c. Commissione, cit..

³⁹³ Per quanto riguarda il criterio della selettività territoriale, la Corte ha ritenuto che la Regione delle Azzorre mancasse di autonomia sotto il profilo finanziario, nel senso che esamineremo di seguito.

³⁹⁴ Punto 60 della citata sentenza.

riferimento⁽³⁹⁵⁾. Qualora un siffatto ente sia dotato di sufficiente autonomia rispetto al governo centrale, il suo territorio potrebbe, anche da solo, costituire il contesto di riferimento geografico rilevante. In questo caso, e purché siano rispettate certe condizioni, una normativa che favorisse in modo analogo tutte le imprese situate sul territorio di competenza di tale ente (o tutte le produzioni realizzate nello stesso) costituirebbe una misura generale, non selettiva, la quale non configurerebbe pertanto la fattispecie di aiuto di Stato. In linea con la dottrina prevalente, anche la Corte concorda sul fatto che “il semplice riconoscimento ordinamentale di spazi di autonomia tributaria per gli enti infrastatali non integra, per ciò solo, una violazione del divieto di aiuti di Stato”⁽³⁹⁶⁾.

In questa pronuncia la Corte ha fatto in parte proprie le conclusioni dell’Avvocato Generale Geelhoed⁽³⁹⁷⁾ e ha distinto le seguenti situazioni per quanto riguarda le misure di fiscalità di vantaggio⁽³⁹⁸⁾ e la loro compatibilità con il TCE (oggi TFUE)⁽³⁹⁹⁾:

1) misure di vantaggio relative a tributi erariali, stabilite unilateralmente dal governo centrale ed applicabili solo con riferimento ad un’area geografica determinata,

³⁹⁵ Punti 57, 58 e 62. Tale affermazione, come ben puntualizza G. FRANSONI, “*Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2006, III, p. 250, rende evidente che, anche nel contesto degli aiuti di stato, “parte” e “tutto” sono concetti relativi che occorre definire volta per volta.

³⁹⁶ Per le posizioni espresse in dottrina, si veda A. CARINCI, “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all’autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, cit., p. 3 dell’estratto della rivista on-line.

³⁹⁷ Si vedano i punti 38, 39 e 60 delle conclusioni dell’Avvocato Generale Geelhoed del 20 ottobre 2005. Invero, un’argomentazione in questo senso appariva già nell’intervento del Regno Unito a sostegno della Repubblica portoghese. In particolare, questo Stato membro suggeriva che, nel valutare se le aliquote d’imposta stabilite dalle autorità regionali a valori più bassi rispetto all’aliquota nazionale costituissero aiuti di Stato, si sarebbe dovuto tenere conto del grado di autonomia dell’autorità decentrata che ha adottato la misura in oggetto, nonché considerare se la decisione di concedere sgravi fiscali fosse stata presa da un organo responsabile, in base a principi democratici, dinanzi agli abitanti della regione interessata; e altresì se le conseguenze finanziarie della decisione di ridurre le aliquote d’imposta gravassero sulla regione, senza la prospettiva di ricevere eventuali sovvenzioni compensative o contributi da altre regioni o dal governo centrale. In questo modo, nel caso in cui un ente territoriale prenda le decisioni in condizioni di effettiva autonomia dall’autorità centrale, non esiste un motivo logico o teorico per cui si dovrebbe distinguere tra un decentramento “simmetrico” di poteri in materia tributaria e un decentramento “asimmetrico” dei detti poteri. Il ruolo importante delle argomentazioni britanniche nella visione dell’Avv. Generale Geelhoed e della Corte di Giustizia è stato anche notato da attenta dottrina; si veda A. FANTOZZI, “*I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*”, cit., p. 1049.

³⁹⁸ Nello specifico, come già indicato, si trattava di misure volte a fissare per un’area limitata geograficamente aliquote fiscali ridotte rispetto alle aliquote in vigore a livello nazionale.

³⁹⁹ Punti 63-68 della sentenza.

che sono sempre qualificabili come aiuto di Stato (es: aliquote dell'IRE variabili da regione a regione per decisione dello Stato centrale);

2) misure di vantaggio stabilite dalle collettività territoriali nell'esercizio di facoltà ad esse simmetricamente attribuite in riferimento ad un tributo "nazionale" o locale (es: aliquote dell'IRE o dell'IRAP modificabili da tutte le regioni entro un margine stabilito dal Governo centrale). In questi casi, non esistendo la possibilità di individuare un livello di tassazione "normale" che possa fare da parametro, in riferimento al quale, cioè, riconoscere l'esistenza di una deroga al trattamento generale, le misure non costituiscono aiuto di Stato⁴⁰⁰). Come è stato detto in dottrina,

⁴⁰⁰ Siffatte situazioni simmetriche erano già riconosciute indirettamente anche dalla Commissione come non costitutive di aiuto di Stato. Infatti, nella citata Decisione dell'11 dicembre 2002, al punto 31, la stessa Commissione precisa che la disciplina prevista per le Azzorre, oggetto del suo esame, non riguarda un meccanismo che consenta al complesso delle collettività locali di un determinato livello (regioni, comuni o altre) di istituire e riscuotere imposte locali, senza alcun rapporto con il regime fiscale nazionale. Al contrario, si tratta di una riduzione, applicabile unicamente nelle Azzorre, dell'aliquota d'imposta fissata dalla legislazione nazionale e applicabile nella parte continentale del Portogallo. Sul punto si vedano le conclusioni dell'Avvocato Generale Geelhoed (punti 52 e 53) che osserva che le misure adottate da un ente locale nell'esercizio di tali poteri, che siano generalmente applicabili all'interno del suo circondario, non sono selettive ai sensi dell'art. 87.1 TCE (art. 107.1 TFUE) anche qualora un ente adotti aliquote d'imposta più basse rispetto a tutti gli altri. In tale caso, non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento poiché, in primo luogo, sarebbe artificioso individuare un'"aliquota media nazionale" cui comparare l'aliquota particolare applicabile all'interno di una regione, poiché quest'ultima cambierebbe probabilmente da regione a regione. In secondo luogo, l'elemento di selettività nel contesto delle imposte dirette consiste nel fatto che la misura fiscale dovrebbe costituire un'eccezione o una deroga al sistema tributario generale e l'idea di "eccezione" o di "deroga" ha senso, dal punto di vista concettuale, solo qualora si possa stabilire una "regola" di portata nazionale, cosa che risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta.

Analogamente già A. CARINCI, *"Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea"*, cit., p 1221 e anche ID., *"Federalismo fiscale e Aiuti di Stato"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2006, p. 1797.

La Commissione con argomenti simili a quelli utilizzati dalla Corte di Giustizia, ha dichiarato compatibile con il divieto di aiuti di Stato la facoltà per le Regioni italiane di variare l'aliquota IRAP. Si vedano la Decisione C(2005)4675 del 7.12.2005, punto 44, ove segnala che il fatto che tutte le Regioni abbiano la facoltà di aumentare o ridurre l'aliquota di base di un punto percentuale rispecchia un'applicazione simmetrica del sistema di tassazione nel quale tutte le Regioni hanno pari diritti, sia dal punto di vista giuridico che pratico, e non comporta, in quanto tale, la presenza di aiuti di Stato; nonché la Decisione C(2006)3213 del 19.07.2006, punto 27, dove dichiara che quando il regime fiscale viene applicato simmetricamente e le Regioni agiscono entro i margini della loro autonomia non vi è alcuna selettività regionale, trattandosi quindi di misure generali purché le singole Regioni non applichino aliquote di imposta differenziate per settori e per soggetti passivi; analogamente la Decisione C(2008)1356 del 07.04.2008, punto 29.

mancherebbe infatti il rapporto “regola-deroga” alla base della selettività territoriale⁽⁴⁰¹⁾.

In questi casi si può dire che non esiste un regime di applicazione generale in tutto il territorio, ma regimi diversi, poiché ogni entità substatuale può fissare liberamente le aliquote d'imposta⁽⁴⁰²⁾.

3) misure che stabiliscono un trattamento di favore in relazione ad un tributo nazionale, adottate da alcune collettività territoriali (ed applicabili unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di loro competenza) nell'esercizio di una potestà normativa non spettante alla generalità delle collettività territoriali di pari livello (es: IRE con potestà di intervenire sulle aliquote data solo ad alcune Regioni). Si tratta, quindi, di misure stabilite da dette collettività nell'esercizio di facoltà ad esse “asimmetricamente” attribuite. In questo caso -e qui risiede l'elemento di novità della sentenza- affinché sia possibile limitare all'area interessata dal provvedimento l'ambito geografico in cui valutare la selettività (facendo quindi venir meno i presupposti per la violazione dell'art 107.1 TFUE), devono sussistere una serie di condizioni⁽⁴⁰³⁾:

a) che la misura sia stata adottata da un'autorità territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale (autonomia istituzionale);

⁴⁰¹ Si veda G. MELIS, “*La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»: profili comunitari*”, in *Rassegna Tributaria*, II, n. 4, 2009, p. 1006.

⁴⁰² Si veda I. MERINO JARA, “*Los tipos de gravamen en las Normas forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/Portugal/Comisión*”, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 18, 2006, p. 52.

Da parte sua, A. CARINCI “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, cit., p. 4 dell'estratto della rivista on-line, osserva come le poche righe dedicate dalla Corte alla specifica forma di federalismo simmetrico e “il tono quasi distratto” usato dalla stessa, rafforzino il convincimento che la compatibilità dei modelli di federalismo simmetrico consegua naturalmente dalla corretta lettura del parametro della selettività. Per contro, aggiunge l'Autore, nei modelli di federalismo asimmetrico la conclusione nel senso della compatibilità necessita di un percorso assai più argomentato, poiché la possibilità di un raffronto con un modello generale non circoscritto all'ambito locale è fuori discussione, trattandosi di modelli dove solo a taluni enti è consentito di intervenire sulla disciplina di un tributo altrimenti applicabile sul territorio dello Stato secondo un regime unitario e comune (il tributo su cui interviene l'autonomia decentrata è, e resta, difatti, un tributo destinato ad essere applicato uniformemente su tutto il territorio nazionale).

⁴⁰³ Tali condizioni, segnala la Corte di Giustizia, garantiscono che la misura sia stata adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi e, quindi, che l'ente in questione ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza.

b) che la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto (autonomia procedurale);

c) che le conseguenze economiche di riduzione del gettito fiscale derivanti dalla misura adottata non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale (autonomia economica e finanziaria)⁽⁴⁰⁴⁾.

Come è stato detto, il nocciolo della questione può essere riconducibile al concetto di autonomia, essendo proprio in funzione della valutazione di questa, fatta a monte, che è possibile determinare, a valle, se la delimitazione territoriale di una misura fiscale agevolativa debba essere qualificata come selettiva e pertanto in contrasto con l'art. 107⁽⁴⁰⁵⁾.

In sintesi, quindi, la Corte elabora un "test di autonomia" che gli enti infrastatali devono superare nei modelli di federalismo asimmetrico, al fine di evitare che le singole misure fiscali espressione della loro autonomia tributaria siano raffrontate al regime applicabile a tutto il territorio nazionale, abbandonando così l'abituale giudizio di incompatibilità/selettività *a priori* che caratterizzava la prassi della Commissione⁽⁴⁰⁶⁾.

Pertanto, nelle ipotesi di misure agevolative adottate dagli enti infrastatali di cui sopra, nel controllo fatto dalla Commissione circa il carattere selettivo, la fase preliminare di determinazione dell'ambito territoriale di riferimento passa necessariamente per l'applicazione del "test di autonomia" a detti enti. Se il risultato è positivo, cioè se esso si conclude a favore dell'autonomia istituzionale, procedurale ed economica dell'ente

⁴⁰⁴ Fa notare I. MERINO JARA, "Los tipos de gravamen en las Normas forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/Portugal/Comisión", cit. p. 54, come, in una situazione di questo tipo, le decisioni sulle modalità di applicazione e sulla gravosità dell'imposta costituiscono il nucleo delle prerogative politiche del governo regionale e hanno un'influenza diretta sulla spesa, ad esempio, in servizi pubblici ed infrastrutture. Il governo regionale può, quindi, preferire, ad esempio, aumentare l'imposta e spendere di più in servizi pubblici, ovvero può optare per abbassare l'imposta ed avere un settore pubblico di minore peso. Quando le diminuzioni del gettito d'imposta non sono finanziate con contributi compensatori dal governo centrale, questa decisione politica produce effetti sulle infrastrutture e sull'ambiente commerciale nel quale operano le imprese localizzate nella regione. In questo modo, le imprese stabilite rispettivamente dentro e fuori della Regione operano in ambienti diversi dal punto di vista giuridico ed economico.

⁴⁰⁵ Cfr. M. CALCAGNO, "Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee", cit., pp. 1157 e 1160.

⁴⁰⁶ Cfr. A. CARINCI, "Il divieto di aiuti di Stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali", cit., p. 4 dell'estratto della rivista on-line.

esaminato, allora l'ambito di riferimento è costituito dal territorio dell'ente stesso. Ed è quindi all'interno di tale territorio che viene analizzato il "regime fiscale comune" al fine di determinare se sussistano eccezioni a favore di talune imprese o produzioni, individuate sia dal punto di vista geografico (in quanto applicabili solo in determinate aree all'interno del territorio dell'ente infrastatale) sia dal punto di vista materiale.

Questa importante sentenza della Corte di Giustizia implica una svolta nella valutazione del requisito della selettività territoriale e, di conseguenza, un'apertura verso il rispetto delle scelte di architettura costituzionale di decentramento "asimmetrico". Infatti, per la prima volta, la Corte di Giustizia riconosce apertamente l'importanza dell'esame (e di conseguenza del rispetto) del sistema costituzionale dello Stato membro interessato, in merito alla distribuzione della potestà fiscale all'interno dello stesso, per valutare il requisito della selettività (territoriale) ai fini dell'applicazione della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato⁽⁴⁰⁷⁾.

Tuttavia, la sentenza lasciava ancora delle questioni aperte in merito alla valutazione dell'autonomia degli enti subcentrali⁽⁴⁰⁸⁾. Da un lato, riguardo al criterio dell'autonomia procedurale, non era chiaro se il requisito dell'assenza di un intervento diretto del governo centrale in merito al contenuto della misura fiscale adottata dalla regione interessata implicasse anche l'assenza, nella formazione dell'atto legislativo regionale, di atti di competenza di rappresentanti del governo centrale e di organi composti, anche solo in parte, dagli stessi (come le commissioni miste spesso presenti nei sistemi con

⁴⁰⁷ Come pone in rilievo l'Avvocato Generale J. Kokkott nelle Conclusioni dell'8 maggio 2008, cit., punti 54-57, nella *Sentenza Azzorre* la Corte di Giustizia ha tentato di trovare un giusto equilibrio tra il principio del rispetto delle strutture costituzionali degli Stati membri da parte dell'Unione (ex art. 6, n. 3, TUE, oggi il riferimento è all'art. 4 TUE) ed il principio di elaborazione giurisprudenziale secondo cui uno Stato membro non può invocare disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno, ivi comprese quelle che derivano dall'organizzazione costituzionale dello Stato stesso, per giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dal diritto comunitario: "Si cerca in questo modo di garantire che gli Stati membri non si trincerino dietro il loro ordinamento costituzionale, aggirando eventualmente il divieto di aiuti previsto dall'art. 107 CE, mediante un trasferimento meramente formale delle competenze normative".

Cfr. A. FANTOZZI, "I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali", cit., p. 1054.

⁴⁰⁸ Per indicazioni in questo senso cfr. L. M. MULEIRO PARADA, "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autonomos", cit., p. 317. Analogamente C. GARCÍA NOVOA, "La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España", *Dereito-Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 15, n. 1, 2006, pp. 222, 233, 234 e 238.

competenze fiscali decentrate). D'altra parte, riguardo all'autonomia finanziaria dell'ente territoriale, non era chiaro quale fosse il ruolo dei meccanismi perequativi di solidarietà stabiliti dai governi centrali⁽⁴⁰⁹⁾. In merito a questo criterio, nella *Sentenza Azzorre*⁽⁴¹⁰⁾, la Corte di Giustizia ha inteso che, secondo la legislazione portoghese sulla finanza delle Regioni autonome⁽⁴¹¹⁾, il principio costituzionale di solidarietà nazionale comporta, sia per le autorità centrali sia per quelle regionali, due tipi di obblighi: quello di promuovere la correzione delle disparità derivanti dall'insularità con una riduzione della pressione fiscale e quello di assicurare un livello appropriato di servizi pubblici e di attività gestite da privati. Quindi, la Corte avverte l'esistenza di un legame indissolubile tra la decisione di diminuire la gravosità del prelievo sul reddito attraverso la riduzione delle aliquote e l'adempimento della missione di promuovere la correzione delle disparità derivanti dall'insularità, proprio attraverso la dipendenza (dal punto di vista finanziario) di tale decisione dalla garanzia dei trasferimenti gestiti dal governo centrale⁽⁴¹²⁾.

⁴⁰⁹ Per quanto riguarda la situazione concreta dei Paesi Baschi, dopo la *Sentenza Azzorre*, I. MERINO JARA, "El TJCE favorable a los regimenes forales", in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 15, 2007, p. 10, riteneva che in un futuro prossimo l'esistenza della c.d. autonomia economica sarebbe stata certamente oggetto di discussione, in particolare in merito ai flussi finanziari tra lo Stato e i *Territorios Forales*. Si noti che la maggior parte della dottrina spagnola ritiene (come si vedrà, in accordo con il *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco*) che il regime economico di "Concierto" Basco, si caratterizzi proprio per l'assunzione unilaterale del rischio da parte della Comunità Autonoma, in maniera tale che l'eventuale perdita di gettito fiscale derivante da una diminuzione dell'aliquota d'imposta non è compensata da trasferimenti provenienti dal Governo centrale (in questo senso si vedano anche, ID., "Los tipos de gravamen en las Normas forales...", cit. p. 55; E. GIRÓN GUERRA, "La financiación autonómica del sistema constitucional español", Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2003, pp. 341-343; S. MORENO GONZÁLEZ, "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", in *Revista Española de Derecho Financiero*", n. 132, 2006, pp. 858, 859 e 892; D. ARMESTO MACÍAS, "¿Es Ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?", in *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 13, 2006; L. M. MULEIRO PARADA, "Las medidas fiscales selectivas...", cit., p. 320).

⁴¹⁰ Punti 72-76 della sentenza.

⁴¹¹ Si tratta della Legge portoghese 24 febbraio 1998, n. 13, *Lei de Finanças das Regiões Autónomas* (Diário da República I, série A, n. 46, p. 746), in particolare gli artt. 5 (relativo alla cooperazione fra lo Stato e le Regioni Autonome) e 37 (sulla facoltà delle assemblee legislative delle Regioni Autonome di ridurre le aliquote dell'imposta sul reddito fino al limite del 30% delle aliquote previste dalla legislazione nazionale). Si vedano i punti 11-14 della *Sentenza Azzorre*.

⁴¹² Sui problemi sollevati dalle argomentazioni della Corte di Giustizia in merito al principio di solidarietà si veda A. FANTOZZI, "La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia", ne *Il Sole24Ore*, 27 settembre 2006. L'autore segnala che con riferimento ai poteri speciali di

Una lettura estrema della sentenza potrebbe portare alla conclusione che, per la Corte di Giustizia, la sussistenza dell'autonomia finanziaria richiede sempre l'assenza totale sia di trasferimenti dal Governo centrale alle Regioni sia di meccanismi di perequazione interregionale tendenti ad assicurare un certo livello di risorse regionali. Un'interpretazione in questo senso è, però, poco convincente⁽⁴¹³⁾, dal momento che tutti i paesi europei "pluriregionali" che hanno optato per il decentramento fiscale hanno previsto un qualche meccanismo di trasferimento di risorse tra Governo centrale e Regioni, nonché meccanismi perequativi interregionali⁽⁴¹⁴⁾.

In ogni caso, dalla sentenza si evince chiaramente che -per evitare il giudizio di selettività- i sistemi di trasferimento di risorse tra Stato ed enti subcentrali devono essere

variazione delle aliquote di tributi nazionali spettanti solo alle (o solo ad alcune delle) regioni a statuto speciale, la maggiore preoccupazione deriva dal fatto che la Corte abbia negato rilevanza al principio costituzionale della solidarietà nazionale presente nella Costituzione Portoghese ed anzi, lo abbia utilizzato quale prova implicita che la riduzione di gettito conseguente alla riduzione d'aliquota posta in essere dalle Azzorre fosse finanziata da un trasferimento a carico del bilancio statale (par. 72 ss.), dichiarando pertanto la misura regionalmente selettiva.

⁴¹³ Così anche per G. FRANSONI, *"Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato"*, cit., p. 52, ove segnala come sia meno convincente il riferimento all'esistenza di trasferimenti a favore dell'ente locale da parte dello Stato quale indice di mancanza di sufficiente autonomia poiché, sebbene sembri corretto ritenere che l'esistenza di una finanza "derivata" attenui l'autoresponsabilità degli enti substatati, il valore di questo indice non è assoluto, occorrendo invece valutare, non l'esistenza di misure compensative in sé, ma (anche) i modi, i criteri ed i fini per i quali viene attuato il trasferimento di risorse dallo stato a favore degli enti locali. Si veda inoltre ID., *"Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva"*, cit., p. 256. Allo stesso modo, a parere di R. H. C. LUJA, *"Tax Related Difficulties of State Aid Rules"*, *Discussion Paper* presentato alla Conferenza annuale della *European Association of Tax Law Professors (EATLP)*, Helsinki, 2007 *Conference*, p. 11 (disponibile all'URL: <http://www.eatlp.org>) c'è spazio anche per trasferimenti di risorse sempre che non esista una relazione diretta tra l'incremento dei trasferimenti dal budget statale e le spese fiscali ("*tax expenditures*") accordate dalla regione.

⁴¹⁴ Nello stesso senso, A. CARINCI, *"Federalismo fiscale e Aiuti di Stato"*, cit., pp. 1800 e 1801, osserva come appaia difficile riscontrare un'autonomia/autosufficienza dell'ente substatale nei termini invocati dalla Corte, poiché l'archetipo della separazione assoluta (istituzionale, politica e, soprattutto, finanziaria) tra lo Stato centrale e l'ente substatale è ideale e, come tale, pressoché irrealizzabile. Segnala, inoltre, che appartiene tipicamente alla responsabilità dello Stato garantire l'unità e l'indivisibilità della nazione, sennonché la realizzazione di questi valori passa anche per la redistribuzione della ricchezza del Paese, all'insegna della solidarietà nazionale, attraverso quegli strumenti perequativi delle risorse che la Corte "stigmatizza", ma che rappresentano invece la garanzia per un livello minimo nei diritti e nelle tutele, comune a tutto il territorio nazionale, risultato imprescindibile per affermare, prima che assicurare, l'unità dello Stato. Per l'Autore l'autonomia ipotizzata dalla Corte parrebbe, al contrario, collocare il rapporto tra ente substatale e Stato ad un livello di autonomia/separazione paragonabile a quello esistente tra Stati sovrani. Ma, intesa in questa accezione, la soluzione della Corte finirebbe per suonare come una chiusura totale verso il modello di federalismo asimmetrico, difficile da giustificare alla luce delle aperture al fenomeno del federalismo fiscale, altrimenti evincibili dalla pronuncia.

disegnati in modo tale da evitare una compensazione finanziaria automatica delle eventuali misure agevolative decise a livello regionale⁽⁴¹⁵⁾.

In tal senso, in dottrina si è giustamente osservato che la questione deve essere spostata sulla concreta conformazione degli strumenti perequativi, che sono da ritenere compatibili con le prescrizioni della Corte laddove non deresponsabilizzano l'ente rispetto alle proprie scelte fiscali. Ciò accade, in particolare, quando simili strumenti sono strutturati in modo tale da preservare il collegamento tra vantaggio della misura e svantaggio del contesto economico sociale (in ragione della minore spesa pubblica), conservando in capo al singolo ente la responsabilità politica del *trade off* «più imposte-più spesa pubblica vs. minori imposte-minore spesa pubblica». Solo quando lo strumento perequativo mantiene intatto il rapporto tra scelta fiscale e conformazione dell'ambiente giuridico economico in cui operano le imprese beneficiarie, si può ritenere che esso non comprima il grado di autonomia preteso dalla Corte e, di

⁴¹⁵ In dottrina, per il caso italiano, si era pensato ad una soluzione abbastanza restrittiva, che passava per la separazione normativa dei tributi il cui gettito è/può essere destinato alla funzione di riequilibrio territoriale, imputabile alla solidarietà finanziaria tra Regioni (riguardo ai quali nessuna potestà di variazione "speciale" può essere attribuita alle Regioni a statuto speciale), dai veri e propri tributi "di scopo", con riferimento ai quali l'esistenza di una potestà tributaria "asimmetrica" in capo alle Regioni a statuto speciale, a fronte di una maggiore autonomia nella gestione della funzione attribuita, potrebbe sfuggire alla citata definizione di selettività. In tale ipotesi la potestà fiscale delle Regioni potrebbe manifestarsi anche attraverso istituti agevolativi senza essere, per ciò solo, inserita nell'ambito di applicazione degli aiuti di Stato: sarebbe, infatti, la Regione a sopportare le conseguenze della scelta di riduzione del carico impositivo, che sconterebbe con una minore disponibilità finanziaria da destinare allo svolgimento della funzione finanziata dal tributo di scopo; si veda A. FANTOZZI, "La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia", cit. e ID., "L'Europa ipotica il federalismo fiscale", ne Il Sole 24Ore, 28 settembre 2006.

Sicuramente, una costruzione di questo tipo renderebbe più facile il controllo delle ipotesi in cui la Regione sopporta le conseguenze finanziarie delle misure fiscali da essa decise. Tuttavia, è noto che gli schemi ispirati alla responsabilizzazione delle scelte fiscali degli enti territoriali possono prevedere modelli in cui l'ammontare di trasferimenti riconosciuti ad un certo ente sub-nazionale sia determinato con riferimento ad un gettito standard, e pertanto sia indipendente dalle scelte di autonomia tributaria del governo locale in merito ai tributi nazionali devoluti. Quindi, è chiaro che non tutti i sistemi di trasferimento escludono "l'autonomia finanziaria" degli enti beneficiari, nel senso in cui è intesa dalla Corte, poiché non sempre sono costruiti in modo da compensare le eventuali riduzioni di gettito decise a livello locale (cfr. L. GRECO e A. ZANARDI, "Federalismo fiscale e mercato unico europeo: una prospettiva economica", relazione alla Conferenza internazionale: "Sovranità impositiva degli Stati tra integrazione e decentramento", Ravenna, 13-14 ottobre 2006). Per questo motivo, le Regioni potrebbero esercitare le loro potestà fiscali "asimmetriche" in funzione promozionale anche sui tributi il cui gettito sia destinato al fondo perequativo, sempre che i meccanismi perequativi si costruiscano in modo tale da risultare non alterabili da possibili diminuzioni del gettito fiscale regionale che siano conseguenza delle misure di fiscalità di vantaggio adottate dalle Regioni.

conseguenza, sia compatibile con il predetto “test di autonomia”⁽⁴¹⁶⁾. In altre parole, quando la perequazione è rivolta a compensare il minor gettito di una Regione, rispetto alle altre Regioni del medesimo Stato, derivante da una minore capacità fiscale del territorio di essa⁽⁴¹⁷⁾ non derivante da politiche tributarie dell’ente, “l’autonomia finanziaria” di quest’ultimo è confermata⁽⁴¹⁸⁾.

Concludendo, anche se, come è stato detto, “la Corte individua l’autonomia nella capacità di autodeterminazione (e nella conseguente autoresponsabilità) dell’ente in ordine ai fini da perseguire e alla scelta e quantificazione dei mezzi (finanziari) occorrenti”⁽⁴¹⁹⁾ e anche se la stessa Corte ha dichiarato che un ente infrastatale non ha autonomia fiscale e politica se non si fa carico della gestione di un bilancio, cioè se non possiede il controllo sia delle entrate sia delle spese⁽⁴²⁰⁾, il senso dell’argomentazione della Corte di Giustizia va trovato esclusivamente nella considerazione che se, alla fine, è il Governo centrale a sopportare le conseguenze finanziarie delle misure adottate dai governi subcentrali, dette misure si possono e si devono considerare imputabili al Governo centrale ed è quindi coerente prendere il territorio nazionale come ambito di riferimento per la valutazione delle stesse.

Ai fini della valutazione circa la sussistenza della selettività regionale, per gli organi comunitari è quindi fondamentale verificare se la misura di vantaggio possa essere, in ultima *ratio*, riferibile allo Stato, o perché questo sia l’unico con competenza istituzionale, o perché a esso spetti l’ultima parola nell’adozione della decisione, oppure

⁴¹⁶ A. CARINCI, “*Federalismo fiscale e Aiuti di Stato*”, cit., p. 1801. L’Autore aveva intuito l’indirizzo che effettivamente ha seguito la Corte nella successiva sentenza dell’11 settembre 2008, Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja* (UGT-Rioja) e altri c. *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* e altri, Raccolta 2008, p. I-06747.

⁴¹⁷ Come appunto prescrive l’art. 119, comma terzo, Cost. italiana.

⁴¹⁸ Cfr. G. FRANSONI, “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, cit. p. 56.

⁴¹⁹ In questo senso si vedano G. FRANSONI, “*Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*”; cit., p. 256; A. PIN, “*Il federalismo fiscale italiano si costruisce anche a Strasburgo*”, cit., p. 911 e A. CARINCI, “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all’autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, cit., p. 6 dell’estratto della rivista online.

⁴²⁰ Come osserva A. PIN, “*Il federalismo fiscale italiano si costruisce anche a Strasburgo*”, cit., p. 912, confortando la crescente sensibilità italiana sul tema, in antitesi alla lunga stagione della finanza derivata.

Si veda il punto 67 della sentenza della Corte di Giustizia dell’11 settembre 2008, Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja* (UGT-Rioja) e altri c. *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* e altri, cit., che analizzeremo nel dettaglio in seguito.

perché lo Stato sia quello che in verità sopporta il peso economico della misura adottata. In tutti questi casi è, appunto, coerente che, ai fini della valutazione del requisito della selettività, si prenda come ambito di riferimento quello statale perché la misura può essere imputata unicamente allo Stato.

c) Successivi sviluppi giurisprudenziali. Le *Sentenze Paesi Baschi e Gibilterra*

La Corte di Giustizia ha avuto presto occasione di sviluppare ulteriormente la propria giurisprudenza e di precisare, con la sentenza dell'11 settembre 2008⁽⁴²¹⁾ (in seguito *Sentenza Paesi Baschi*), il “test di autonomia” introdotto con la *Sentenza Azzorre* per sindacare la compatibilità comunitaria dei modelli di federalismo asimmetrico⁽⁴²²⁾. In altre parole, la Corte ha precisato i requisiti di autonomia che devono essere soddisfatti dagli enti regionali e locali affinché le agevolazioni fiscali da essi concesse non debbano essere confrontate, ai fini della selettività, con la normativa applicabile nel resto del territorio nazionale.

Concretamente, il Tribunale Basco riteneva che dal principio enunciato nella *Sentenza Azzorre* non discendesse con chiarezza se avessero natura selettiva certe misure fiscali⁽⁴²³⁾ di portata generale⁽⁴²⁴⁾ adottate da alcuni enti substatali baschi dotati di autonomia⁽⁴²⁵⁾ che avevano stabilito un'aliquota dell'imposta sul reddito delle società inferiore a quella vigente nel resto del territorio spagnolo⁽⁴²⁶⁾, e talune detrazioni fiscali⁽⁴²⁷⁾ non esistenti nell'ordinamento giuridico fiscale statale.

⁴²¹ Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, sopra citata.

⁴²² Cfr. A. CARINCI, “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, cit., p. 5 dell'estratto della rivista on-line.

⁴²³ Prima dell'emanazione delle disposizioni fiscali oggetto di controversia, nei *Territorios Historicos* erano in vigore norme analoghe. Con sentenza 9 dicembre 2004 (*Repertorio de Jurisprudencia* 2005, 130) il *Tribunal Supremo* spagnolo dichiarava la nullità di queste disposizioni, sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea anteriore alla *Sentenza Azzorre*, ritenendo che si trattasse di misure selettive territorialmente e pertanto di aiuti di Stato proibiti.

⁴²⁴ Nel senso di non implicare la concessione di vantaggi solo a talune imprese o talune produzioni, all'interno del territorio substatale considerato.

⁴²⁵ I tre *territorios historicos*, *Vizcaya*, *Alava* e *Guipuzcoa*, costituiscono insieme la Comunità Autonoma dei Paesi Baschi. In virtù di tradizionali diritti speciali (*Fueros*) sono muniti di potestà legislativa autonoma in materia fiscale.

⁴²⁶ Le norme “*forales*” fissavano al 32,5% l'aliquota dell'imposta sulle società (*Impuesto sobre Sociedades*), per le società situate nei rispettivi territori, mentre quella generale vigente nel territorio nazionale era pari al 35%.

⁴²⁷ Detrazione pari al 10% dell'importo degli investimenti nuovi in immobilizzazioni materiali, destinate allo sviluppo dell'attività economica dell'impresa; detrazione pari al 10% degli importi provenienti dal risultato del

In questo contesto, la Corte ha avuto modo di chiarire i requisiti che debbono esistere affinché sussista l'autonomia istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria⁽⁴²⁸⁾.

Anzitutto la Corte ha valorizzato il fatto che l'attività amministrativa e normativa di un ente infrastatale, quando esso dispone di autonomia dal punto di vista istituzionale, procedurale ed economico, riveste un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, la Corte afferma che tale ruolo fondamentale è la conseguenza dell'autonomia e non una condizione preliminare di quest'ultima⁽⁴²⁹⁾. Questo chiarimento è importante poiché altrimenti, sulla base di un criterio indeterminato come quello del ruolo "fondamentale" nella definizione del contesto politico ed economico, sarebbe stato facile negare (come peraltro aveva tentato di fare la Commissione), l'esistenza di sufficiente autonomia, essendo spesso riservate allo Stato centrale (direttamente oppure trasversalmente) materie decisive per la determinazione della politica economica generale⁽⁴³⁰⁾ e, inoltre, esistendo forti vincoli comunitari alle politiche economiche generali e regionali degli Stati membri.

In secondo luogo, la Corte dichiara che per verificare se un ente infrastatale disponga di autonomia sufficiente devono essere prese in considerazione le norme nazionali applicabili, quali interpretate e fatte osservare dai giudici nazionali, relative ai limiti delle competenze dell'ente considerato. D'altra parte, essa aggiunge, il fatto che le norme regionali siano sottoposte al controllo dei giudici nazionali non implica l'assenza

bilancio di esercizio e destinati ad una "riserva per investimenti produttivi e/o per attività di conservazione e miglioramento dell'ambiente o risparmio energetico".

⁴²⁸ Sia la Corte sia il Tribunale di Primo grado parlano di autonomia economica e finanziaria senza stabilire differenze tra i due termini.

⁴²⁹ Punti 48-60. Questo è ribadito nella sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, cit., punti 87 e 105. Al contrario, la Commissione sosteneva che la Corte di Giustizia, nella *Sentenza Azzorre*, esigesse, al fine di valutare l'autonomia dell'ente locale, una verifica articolata su due livelli: in primo luogo, si sarebbe dovuto indagare se l'ente rivestisse "un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese" e solo dopo che tale questione fosse stata risolta affermativamente, sarebbero entrati in gioco i tre criteri di autonomia descritti al punto 67 della sentenza. Si veda il punto 65 delle *Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott dell'8 maggio 2008*, cit..

⁴³⁰ Ad esempio, nel caso della Spagna, l'articolo 149 della Costituzione, al punto 13, riserva allo Stato competenza esclusiva su "*Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica*". Inoltre l'articolo 131 stabilisce che "*El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución*".

di autonomia dell'ente infrastatale, poiché detto controllo è semplicemente inerente all'esistenza di uno Stato di diritto⁽⁴³¹⁾.

Un'interpretazione in senso contrario porterebbe, infatti, a negare sempre l'esistenza di un'autonomia sufficiente degli enti substatali poiché, anche nei sistemi decentrati, è sempre previsto un controllo da parte dei giudici nazionali.

In terzo luogo, la Corte chiarisce come l'autonomia procedurale non escluda che, allo scopo di prevenire conflitti, sia istituito un procedimento di concertazione tra lo Stato centrale e l'ente territoriale autonomo, sempre che la decisione finale presa al termine di tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale, e questo, in caso di conflitto, non possa imporre una propria decisione⁽⁴³²⁾.

Con questa puntualizzazione si sciolgono i dubbi che potevano sussistere in relazione alla presenza di commissioni integrate da membri del governo centrale con competenze consultive, di ravvicinamento delle posizioni tra Stato e Regioni, oppure di difesa degli interessi statali. Come chiarito dalla Corte di Giustizia, è necessario che la decisione finale in ordine all'adozione o eliminazione del provvedimento fiscale in questione (più vantaggioso rispetto alla disciplina generale dell'imposta erariale) sia presa esclusivamente dall'ente infrastatale, che può quindi scostarsi dal parere della commissione (la possibilità da parte dello Stato di adire le vie giudiziali in caso di violazione dei limiti della potestà fiscale degli enti substatali non pregiudica l'autonomia procedurale dell'ente considerato).

In quarto luogo, il fatto che il potere decisionale di un ente incontri limiti prestabiliti (ad esempio principi costituzionali o di altra natura, come i principi di solidarietà, di armonizzazione fiscale, d'uguaglianza o di unità di mercato) non implica, in linea di principio, che venga meno l'autonomia decisionale dell'ente, poiché tali principi definiscono esclusivamente le competenze dell'ente territoriale. Per la Corte, il criterio essenziale per determinare l'esistenza di autonomia procedurale non si riferisce all'ampiezza delle competenze riconosciute all'ente infrastatale, ma alla possibilità per tale ente di adottare una decisione in maniera indipendente quanto al contenuto. E' quindi sufficiente che il governo centrale non abbia possibilità d'intervento diretto

⁴³¹ Punti 76-83.

⁴³² Punti 95-100.

nell'iter decisionale allo scopo di far rispettare tali principi⁽⁴³³⁾. Sarà poi il giudice nazionale a dover stabilire in sede interpretativa (ed esclusivamente come questione di diritto interno) l'ampiezza⁽⁴³⁴⁾ e i limiti imposti ai poteri fiscali degli enti substatali da principi del diritto interno, quali -nel caso italiano- i principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza oppure il principio di solidarietà economica⁽⁴³⁵⁾.

Riguardo al tema specifico dell'autonomia finanziaria, la Corte stabilisce, in primo luogo, il principio per cui anche se da una valutazione complessiva dei rapporti finanziari tra lo Stato centrale ed i suoi enti infrastatali risultino trasferimenti finanziari dal primo verso questi ultimi, ciò non può bastare a dimostrare che essi non sopportino le conseguenze economiche delle misure fiscali da essi adottate e, pertanto, non godano di un'autonomia finanziaria, perché siffatti trasferimenti possono spiegarsi con motivi che non presentano alcun legame con le suddette misure fiscali⁽⁴³⁶⁾.

Risultano, quindi, chiariti i dubbi non risolti dalla *Sentenza Azzorre* in merito all'autonomia finanziaria, stabilendosi che, in linea di principio, non esiste contraddizione tra il principio di autonomia e l'esistenza di trasferimenti finanziari, anche di tipo perequativo, tra Stato ed enti subcentrali⁽⁴³⁷⁾.

Inoltre, la Corte chiarisce che, affinché sussista una compensazione da parte dello Stato centrale delle conseguenze finanziarie della misura fiscale adottata dall'ente infrastatale (la quale implica la mancanza di autonomia economica e finanziaria di detto ente), deve esistere un nesso di causa-effetto tra la misura fiscale regionale e i trasferimenti finanziari provenienti dallo Stato⁽⁴³⁸⁾. Come è stato detto in dottrina, non

⁴³³ Punti 101-109.

⁴³⁴ Potendo insorgere, semmai, questioni di competenza, regolate dal diritto interno (nel caso dell'Italia, conflitti di attribuzione tra lo Stato e le Regioni ai sensi dell'art. 134 della Costituzione), ma non questioni di incompatibilità con il mercato unico ai sensi dell'art. 107.1 TFUE.

⁴³⁵ Principio rafforzato dall'esistenza di un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale.

⁴³⁶ Punto 135. Questo punto è anche ribadito nella sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione cit., in particolare ai punti 106 e 107, osservando il Tribunale che sarebbe molto difficile concepire l'esistenza di un ente infrastatale il quale non riceva alcun appoggio finanziario, indipendentemente della forma, da parte del Governo centrale.

⁴³⁷ Per le prime osservazioni in tal senso si veda L. ANTONINI e M. BARBERO, "Ue, perequazione ammessa con la fiscalità di vantaggio", ne *Il Sole24ore*, 21 settembre 2008.

⁴³⁸ Punto 129. Questo estremo è ribadito nella sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, in particolare al cit. punto 107, dove si

sono, quindi, censurabili i trasferimenti in sé, ma solo quelli che si pongono a mò di “vasi comunicanti” con il minor prelievo attuato a seguito dell’esercizio dei margini di autonomia tributaria concessi agli enti infrastatali⁽⁴³⁹⁾.

Come osserva l’Avvocato Generale Kokott nelle sue Conclusioni⁽⁴⁴⁰⁾, al fine di accertare una connessione fra i flussi finanziari e la legislazione fiscale locale devono essere soddisfatti perlomeno due requisiti. In primo luogo, è necessario che l’importo delle entrate fiscali locali sia usato come parametro per fissare eventuali trasferimenti finanziari. In secondo luogo, una riduzione delle entrate fiscali deve condurre anche ad un corrispondente aumento dei trasferimenti a favore dell’ente locale. Questo è senza dubbio il caso più eclatante di connessione causa-effetto tra misura fiscale regionale e trasferimenti finanziari statali⁽⁴⁴¹⁾. Tuttavia, come vedremo in seguito, dalla sentenza si evince che potrebbero esservi anche delle situazioni “meno ovvie”, in cui esiste il nesso causale richiesto, nonostante manchi un “diretto” meccanismo compensatorio. In effetti, la Corte afferma che è necessario esaminare tutti i flussi finanziari esistenti tra l’ente infrastatale interessato, lo Stato membro cui fa capo e le altre regioni di quest’ultimo e non soltanto i meccanismi di trasferimento denominati specificamente “fondi perequativi”, “fondi di compensazione interterritoriale” e via dicendo. Bisogna inoltre valutare se le misure adottate dagli enti infrastatali possano comportare compensazioni occulte, ad esempio in relazione alla garanzia, da parte dallo Stato centrale, della copertura dei costi, almeno di un livello minimo, di un certo servizio pubblico, oppure in settori quali la previdenza sociale. In tutti i casi, secondo la Corte, le modalità di calcolo impiegate per determinare gli importi da trasferire non devono essere influenzate dalla decisione presa dall’ente subcentrale relativa ad una riduzione del gettito fiscale⁽⁴⁴²⁾.

rileva che gli aiuti finanziari concessi dal Regno Unito a Gibilterra, contestati dalla Commissione, sono vincolati a circostanze specifiche senza relazione di causa-effetto con la riforma fiscale in questione.

⁴³⁹ Si veda G. MELIS, “*La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»: profili comunitari*”, cit., p. 1009.

⁴⁴⁰ Punto 101 delle *Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott dell’8 maggio 2008*, cit..

⁴⁴¹ Come accade tipicamente laddove la misura dei trasferimenti venga fatta dipendere, nell’an e/o nel quantum, dall’esercizio dell’autonomia. Si veda A. CARINCI, “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all’autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, cit., p. 6 dell’estratto della rivista on-line.

⁴⁴² Nel senso di comportare un incremento dei trasferimenti finanziari a suo vantaggio; cfr. i punti 123-137.

E' chiaro, in ogni caso, che l'esame dei flussi finanziari è compito assai complesso e, quindi, che quello dell'effettiva autonomia finanziaria ed economica è un tema che terrà ancora occupati sia i tribunali nazionali sia la Corte di Giustizia.

Infine, riguardo al ruolo del giudice nazionale, la Corte stabilisce che spetta a quest'ultimo (sulla base dell'interpretazione fatta dalla Corte di Giustizia della nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107.1, e degli elementi che il giudice stesso ritenga pertinenti) verificare se un determinato ente infrastatale goda di autonomia istituzionale, procedurale ed economica⁴⁴³). Il giudice nazionale deve individuare il diritto nazionale applicabile e interpretarlo, verificando (preliminarmente all'esame dell'autonomia dell'ente interessato) se l'ente locale, nell'adottare la misura fiscale di vantaggio, abbia rispettato i limiti delle competenze conferitegli.

La Corte di Giustizia, con la *Sentenza Paesi Baschi*, ha avallato la possibilità da parte della *Comunidad Autónoma del País Vasco* di adottare provvedimenti fiscali "agevolativi" nel proprio territorio. A seguito di tale sentenza, provvedimenti che si applichino alla totalità del territorio di un ente infrastatale senza differenziazione tra imprese o produzioni⁴⁴⁴), non possono essere considerati di per sé selettivi, poiché non vi è possibilità di confronto con il sistema fiscale nazionale e nemmeno con quello delle altre regioni, trattandosi di sistemi distinti. "La misura perde i tratti della deroga per assumere quelli della regola generale"⁴⁴⁵). Si tratta, in altre parole, di misure fiscali regionali differenziate, più vantaggiose rispetto al sistema fiscale dello Stato e/o di tutti o di alcuni enti territoriali appartenenti allo stesso (ma di carattere generale, in quanto confrontabili solo con il resto del sistema fiscale della regione di riferimento).

⁴⁴³ Ovviamente, la *Sentenza Paesi Baschi* è stata pronunciata su un caso di rinvio pregiudiziale, perciò il compito della Corte di Giustizia si limita all'interpretazione dell'articolo 107 TFUE, essendo riservato al giudice del rinvio il compito di decidere nel merito. La Corte di Lussemburgo sarebbe stata, invece, tenuta a decidere in via definitiva, nel caso si fosse presentato un ricorso di annullamento contro una decisione della Commissione.

⁴⁴⁴ In modo tale che non si possa parlare di selettività materiale della misura, poiché, ovviamente, resta valido e fermo il divieto di introdurre misure integranti aiuti a selettività materiale; si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, cit., punto 61.

In dottrina si è osservato come, poiché risulta ridimensionato il vincolo posto dal divieto di selettività territoriale, i vincoli derivanti dal divieto di selettività materiale siano destinati ad assumere importanza crescente. Si veda A. CARINCI, "Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali", cit., p. 7 e ss. dell'estratto della rivista on-line.

⁴⁴⁵ ID., p. 3 dell'estratto della rivista on-line.

A seguito della pronuncia della Corte, il *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* in diverse sentenze del 22 dicembre 2008, ha considerato non ammissibili i ricorsi contro le disposizioni in questione, dichiarando che i *Territorios Historicos* hanno un livello di autonomia tale da permettere loro di adottare provvedimenti e misure tributarie diverse da quelle dello Stato centrale⁽⁴⁴⁶⁾.

La giurisprudenza della Corte trova conferma nella sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008⁽⁴⁴⁷⁾ (d'ora in avanti *Sentenza Gibilterra*), resa nell'ambito di un ricorso diretto contro le direttive della Commissione. Il Tribunale, infatti, ha in tale occasione applicato il nuovo "test di autonomia" sviluppato dalla Corte nella *Sentenza Azzorre* e nella *Sentenza Paesi Baschi* appena esaminata, concludendo che la decisione della Commissione era viziata da errore di diritto e di valutazione. Il Tribunale, in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese in Gibilterra, ha dichiarato che l'ambito territoriale di riferimento per valutare il requisito della selettività deve circoscriversi esclusivamente ai limiti geografici del territorio di Gibilterra, poiché il governo di quest'ultimo ha superato il "test di autonomia" stabilito dalla Corte⁽⁴⁴⁸⁾.

E', inoltre, da evidenziare che il Tribunale ha anche aggiunto un'importante precisazione⁽⁴⁴⁹⁾ circa l'onere della prova riguardo al requisito dell'autonomia finanziaria. La *Sentenza Paesi Baschi* indicava che, affinché si potesse parlare di compensazione da parte dello Stato centrale delle conseguenze finanziarie della misura fiscale adottata dall'ente infrastatale, doveva esistere un nesso di causa-effetto tra la

⁴⁴⁶ A seguito della *Sentenza Paesi Baschi*, 17 ricorsi contro diverse disposizioni fiscali dei *Territorios forales* della *Comunidad Autonoma del País Vasco* sono stati dichiarati inammissibili dal *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* (a titolo di esempio citiamo la sentenza n. 886/2008, *Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección I*). Infatti, questa sentenza della Corte di Giustizia è stata decisiva per la Spagna, in quanto ha consentito a detto *Tribunal Superior de Justicia* di eliminare l'incertezza giuridica esistente, pronunciandosi (senza pregiudizio della soluzione dei *Recursos de Casación* presentati innanzi al *Tribunal Supremo* spagnolo) in merito ai limiti delle competenze fiscali dei Paesi Baschi e al grado di autonomia fiscale esistente in questa Comunità Autonoma.

⁴⁴⁷ Cause T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, cit., che come abbiamo già accennato, accogliendo il ricorso presentato dal Governo di Gibilterra, ha annullato la citata Decisione della Commissione del 30 marzo 2004 (2005/261/CE) con cui si stabiliva che la riforma varata nel 2002 dal Governo di Gibilterra concernente l'imposta sulle società costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato *comune*.

⁴⁴⁸ Ricordiamo che in questa sentenza il Tribunale ha anche annullato la decisione della Commissione con riferimento alla selettività materiale, in quanto la stessa Commissione non è riuscita a dimostrare che le misure censurate costituiscono deroghe al regime fiscale comune o "normale" introdotto dalla riforma a Gibilterra (punto 185).

⁴⁴⁹ A parte la preziosa sintesi, che abbiamo già esposto, delle fasi che deve seguire la Commissione nel controllo sul carattere selettivo di una misura.

misura fiscale regionale e i trasferimenti finanziari provenienti dallo Stato. Dalla *Sentenza Gibilterra* si evince, in aggiunta, che sulla Commissione grava l'onere di provare che questi finanziamenti provenienti dallo Stato centrale sono diretti a compensare le eventuali conseguenze economiche della misura fiscale di vantaggio⁽⁴⁵⁰⁾ purché, ovviamente, ciò sia contestato dall'altra parte⁽⁴⁵¹⁾.

La sentenza del Tribunale di Primo Grado è stata impugnata sia dalla Commissione, sia dal Governo spagnolo, dinanzi alla Corte di Giustizia, la quale esaminerà ancora una volta le questioni sulla selettività regionale e materiale risolvendo definitivamente il problema del regime fiscale di Gibilterra⁽⁴⁵²⁾.

⁴⁵⁰ Così, ai punti 112 e 113, il Tribunale stabilisce che in mancanza di prova contraria fornita dalla Commissione, si deve concludere che nessuno dei finanziamenti menzionati dalla stessa è diretto a compensare le eventuali conseguenze economiche che la riforma fiscale comporterebbe per Gibilterra. Mancando anche elementi che possano smentire le affermazioni dei ricorrenti secondo cui Gibilterra non riceve alcun sostegno finanziario dal Regno Unito che compensi le conseguenze economiche della riforma fiscale, si deve ritenere che nel caso di specie sia soddisfatta la terza condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre.

⁴⁵¹ Ciò vale, però, solo nell'ambito dei ricorsi diretti, ma non influenza invece, il potere del giudice nazionale di definire una misura fiscale quale aiuto nell'ambito delle proprie normali competenze giurisdizionali. In tal caso, alle questioni di definizione dell'ambito giuridico (interno) di riferimento si applicherebbero le regole processuali nazionali.

⁴⁵² Causa C-106/09 P: Impugnazione proposta il 18 marzo 2009 dalla Commissione avverso la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Cause riunite T-211/04 e T-215/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione, GU C 141 del 20.6.2009, pp. 22 e 23. La Commissione chiede l'annullamento della sentenza contestata per i seguenti motivi: il Tribunale di Primo grado ha errato i) nel valutare il rapporto esistente tra l'art. 87.1 TCE, e la competenza degli Stati membri in materia fiscale; ii) nell'interpretare e nell'applicare l'art. 87.1 TCE, imponendo una limitazione ingiustificata alla valutazione di aiuti di Stato presunti; iii) nell'interpretare e nell'applicare l'art. 87.1 TCE, imponendo una limitazione ingiustificata all'esercizio dei poteri di controllo in ordine all'individuazione di un sistema fiscale comune o "normale"; iv) nell'interpretare e nell'applicare l'art. 87.1 TCE, ritenendo che il sistema fiscale comune o "normale" possa risultare dall'applicazione di tecniche differenti a contribuenti diversi; v) nell'interpretare e nell'applicare l'art. 87.1 TCE, considerando che la Commissione aveva ommesso di individuare il regime fiscale comune o "normale" e di effettuare la valutazione richiesta per dimostrare la natura selettiva delle misure in oggetto; vi) nell'interpretare e nell'applicare l'art. 87.1 TCE, non esaminando i tre elementi di selettività individuati nella decisione contestata.

Causa C-107/09 P: Impugnazione proposta il 20 marzo 2009 dal Regno di Spagna avverso la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 dicembre 2008, Causa T-211/04, Governo di Gibilterra e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord c. Commissione, GU C 141 del 20.6.2009, pp. 23 e 24. Il Regno di Spagna chiede che sia annullata integralmente la sentenza del Tribunale di Primo grado impugnata e che sia pronunciata una nuova sentenza, ritenendo legittima la decisione della Commissione 30 marzo 2004, 2005/261/CE, considerando, tra l'altro, che: 1) si è in presenza di una violazione del principio di non discriminazione per aver il Tribunale applicato ingiustificatamente la dottrina del caso Azzorre ad una fattispecie diversa da quella in esso prevista; 2) si è in

d) Brevi cenni al “test di autonomia” nelle Regioni italiane

Si può dunque concludere che la giurisprudenza della Corte ora esaminata ha offerto “un’interpretazione dell’art. 107.1, in sintonia con la sensibilità federalista”⁽⁴⁵³⁾ in un momento molto particolare per l’Italia. Infatti, dopo anni di studi e proposte da parte di diverse commissioni, nominate da governi di schieramenti politici opposti, e sotto la spinta delle Regioni italiane desiderose di acquisire una maggiore autonomia finanziaria, l’attuale governo, con l’approvazione della *Legge delega sul federalismo fiscale n.42/2009*⁽⁴⁵⁴⁾, ha segnato il punto di partenza per l’attuazione dell’art. 119 della Costituzione⁽⁴⁵⁵⁾. Conviene da subito ricordare che l’art. 2, comma 2, lettera mm) della *Legge delega* prevede, tra i principi e i criteri direttivi generali, l’individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo. Per assicurare

presenza di una violazione dell’art. 87.1 TCE in quanto: i) il Tribunale non ha considerato che ricorrono le condizioni per gli aiuti di Stato sotto il profilo della selettività regionale (il Regno di Spagna, concretamente, sostiene che la sentenza è incorsa in un errore di diritto in quanto ha ritenuto soddisfatti i tre requisiti di autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria fissati dalla sentenza Azzorre); ii) lo stesso Tribunale non ha considerato che ricorrono le condizioni per gli aiuti di Stato sotto il profilo della selettività materiale.

⁴⁵³ Si veda A. PIN, “*Il federalismo fiscale italiano si costruisce anche a Strasburgo*”, cit., p. 400. In questa linea anche M. BARBERO, “*Fiscalità di vantaggio: Gibilterra promossa ma cosa c’è oltre le colonne d’Ercole?*”, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2009, p. 400, secondo il quale dai chiarimenti della Corte di Giustizia, con la *Sentenza Paesi Baschi*, per cui un “federalismo fiscale solidale” e basato su meccanismi di concertazione interistituzionale può salvaguardare in capo agli enti decentrati dosi di autonomia sufficienti ad escludere problemi di selettività territoriale, rappresentano un buon viatico per la riforma che, in attuazione dell’art. 119 della Cost., sta muovendo i primi passi per ridisegnare la struttura della finanza pubblica in Italia.

⁴⁵⁴ Legge 5 maggio 2009, n. 42, “*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*”, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 103 del 6 maggio 2009. Di seguito *Legge n.42/2009* oppure *Legge delega*.

⁴⁵⁵ L’articolo 119 della Cost. stabilisce che “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.*

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. [omissis]”.

questa conformità, occorrerà seguire le indicazioni della Corte di Giustizia nei decreti legislativi da adottare ai sensi dell'art. 2 della *Legge n.42/2009*⁽⁴⁵⁶⁾, e nelle successive normative regionali, al fine di assicurare -attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione- l'autonomia finanziaria delle Regioni, in modo tale da superare il "test di autonomia" stabilito dalla Corte di Giustizia. Questo varrà per quelle Regioni a statuto ordinario che prenderanno l'iniziativa al fine di acquisire⁽⁴⁵⁷⁾ "ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia", concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117⁽⁴⁵⁸⁾ e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alla lettera s)⁽⁴⁵⁹⁾, ai sensi dell'art. 116 della Costituzione. In questi casi di possibile decentramento fiscale asimmetrico, sarà necessaria la completa autonomia nel senso richiamato dalla Corte di Giustizia, in assenza della quale i vincoli comunitari

⁴⁵⁶ Nonostante l'approvazione della *Legge n.42/2009*, l'emanazione dei successivi decreti legislativi è un processo non facile, poiché richiede nuovamente un bilanciamento tra compromessi politici, interessi delle diverse regioni (tenendo conto del divario esistente tra nord e sud) e interesse nazionale, tra efficienza economica e solidarietà economica e sociale. Inoltre, in sede d'interpretazione ed applicazione del diritto, è probabilmente necessario un cambio di mentalità nei poteri amministrativo e giudiziale (in questo senso M. BERTOLISSI, "*Federalismo fiscale, una nozione giuridica*", *Federalismo Fiscale*, n. 1, 2007, p. 33, osserva con rammarico come "quella italiana sia una storia ininterrotta di centralismo finanziario"). Alcuni autori auspicano che questo processo si realizzi il più rapidamente possibile, argomentando che la perdurante inattuazione del nuovo art. 119 Cost., oltre a creare fenomeni patologici di varia natura, rischia di far perdere alle Regioni italiane una importante occasione di competitività che si è ora aperta a livello europeo: si veda L. ANTONINI e M. BARBERO, "*Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*", cit., p. 118 e ID., "*È necessario attuare il federalismo*", cit.. A parere degli autori ora citati, in "*Ue, perequazione ammessa con la fiscalità di vantaggio*", cit., "la leva dell'incentivo fiscale, anziché quella dell'assegnazione di risorse tramite bandi e altri strumenti ad alto tasso burocratico, potrebbe diventare così una soluzione semplificante, puntuale ed efficace di sostegno al tessuto produttivo e sociale".

Nello stesso senso fa notare A. FANTOZZI, "*I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*", cit., p. 1054, come l'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di selettività geografica pone, con ancora maggiore urgenza, il problema del mancato completamento della riforma del Titolo V della Costituzione e la necessità di una piena attuazione del federalismo fiscale in Italia. L'autore rileva come non sembri possibile ipotizzare che lo Stato italiano riesca a convincere la Corte della presenza dei requisiti dalla stessa elaborati, se prima non si fa chiarezza sull'ampiezza delle attribuzioni di funzioni agli enti locali, e sul modo in cui saranno finanziate; costruendosi un sistema coerente nel quale definire la responsabilità finanziaria degli enti locali nel raggiungimento degli obiettivi di bilancio.

⁴⁵⁷ Con legge dello Stato (approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata) sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119.

⁴⁵⁸ Materie di legislazione concorrente.

⁴⁵⁹ Tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali (materia di legislazione esclusiva dello Stato).

determineranno la qualificazione come aiuto di Stato delle misure fiscali di vantaggio adottate dalle Regioni favorite con queste “particolari forme di autonomia”, in quanto selettive territorialmente ai sensi dell’art. 107.1 TFUE.

D’altro canto, nelle situazioni di decentramento fiscale simmetrico (come in generale per le Regioni a statuto ordinario), non è necessario applicare il “test comunitario di autonomia”. Come si è ricordato sopra⁽⁴⁶⁰⁾, infatti, mancando un sistema fiscale comune in riferimento al quale verificare l’esistenza di una deroga al trattamento generale, le misure adottate dalle stesse nell’esercizio della propria autonomia tributaria non costituiscono aiuto di Stato proibito⁽⁴⁶¹⁾.

Per quanto riguarda la situazione delle Regioni a statuto speciale, che ai sensi dell’art. 116 della Cost. dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, sarà necessario esaminare i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale, così come le norme di attuazione degli stessi ai sensi del Capo IX della *Legge delega* riguardante gli “obiettivi di perequazione e di solidarietà per le Regioni a Statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano”, al fine di verificare il superamento del “test di autonomia” richiesto dalla Corte.

Merita segnalare che la *Legge 42/2009*, nell’intento di assicurare agli enti subcentrali un’autonomia di entrata e di spesa accompagnata dalla piena responsabilità politica e finanziaria, detta dei principi generali relativi ai trasferimenti perequativi dallo Stato agli enti substatali e tra regioni che appaiono in grado di garantire solo in parte il superamento del “test di autonomia finanziaria” proposto dalla Corte di Giustizia. Bisogna infatti, distinguere tra due situazioni: i) la prima riguarda il finanziamento delle spese relative alle funzioni essenziali riconducibili alla lettera m) dell’art. 117 Cost., secondo comma (determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, identificate esplicitamente all’art. 8, comma 2 e 3 della *Legge 42/2009* con assistenza, sanità ed istruzione) e delle spese riconducibili alle funzioni fondamentali dei comuni, province e città metropolitane di cui alla lettera p) dell’art. 117, secondo comma (legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province

⁴⁶⁰ Si rimanda alla nota 400, in particolare ai punti 52 e 53 delle *Conclusioni dell’Avvocato Generale Geelhoed*, cit..

⁴⁶¹ In argomento, si veda A. CARINCI, “I vincoli comunitari all’autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali”, in “L’autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega”, in Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, 2009, p. 79 e ss.

e Città metropolitane); ii) la seconda concerne invece i trasferimenti dal fondo perequativo finalizzati a ridurre le differenze nelle capacità fiscali.

Per quanto concerne la prima situazione, la misura dei trasferimenti dal fondo perequativo⁴⁶²) non dipende, né nell'*an* né nel *quantum* (per espressa previsione legislativa), dall'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti infrastatali, garantendo così che le conseguenze economiche delle decisioni fiscali "di sviluppo" (interventi sulle aliquote, sulle deduzioni, esenzioni e detrazioni) adottate dalle Regioni non siano compensate da una variazione automatica, tramite fondo perequativo, dei trasferimenti destinati alle Regioni stesse⁴⁶³). Infatti, in conformità con l'articolo 9, comma 1, lettera c), n. 1, della *Legge delega*, per quanto riguarda le spese relative alle funzioni essenziali, le risorse del fondo finanzieranno la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura di dette spese e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati (addizionale IRE, compartecipazione al gettito dell'IVA e -temporaneamente- IRAP), *determinato con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria* nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero dell'evasione fiscale, in modo da assicurare l'integrale copertura

⁴⁶² Negli articoli 2, comma 2, lettera m) e da 8 a 10 della Legge n. 42/2009, si prevede la perequazione al fabbisogno stimato secondo il costo standard per le spese relative alle funzioni essenziali delle regioni riconducibili alla lettera m) dell'art. 117 Cost., secondo comma e per le spese riconducibili alle funzioni fondamentali dei comuni, province e città metropolitane di cui alla lettera p) dell'art. 117, secondo comma.

⁴⁶³ Dunque, questi trasferimenti dipendono dal gettito *standard*, derivante dall'applicazione di aliquote *standard* a basi imponibili *standard*, e non dal gettito effettivo. Di conseguenza, variazioni nell'aliquota o nelle basi imponibili derivanti da scelte regionali non influirebbero sulla misura dei trasferimenti, i quali sarebbero sempre il risultato del prodotto tra l'aliquota standard scelta e la base imponibile definita con criteri uniformi per tutte le regioni.

Per approfondimenti sulla perequazione nel Disegno di legge delega sul federalismo fiscale si veda il Dossier parlamentare allegato alla Legge 42/2009 "L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale", Novembre 2008, n. 3, pp. 71 e ss. disponibile nell'URL: <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>.

Si vedano inoltre, *ex multis*, F. BIAGI, "Le prospettive della finanza regionale e locale nei recenti provvedimenti legislativi", in Rapporto sulla finanza locale 2008, F. Angeli, Milano, 2008; G. ARACHI e A. ZANARDI, "La perequazione delle Regioni e degli enti locali", in "La finanza pubblica italiana", Rapporto 2009, a cura di M. C. Guerra e A. Zanardi, il Mulino, Bologna, 2008; A. SANTORO, "La legge-delega 42/2009: primi elementi di analisi economica", in La Finanza Locale, n. 7-8, 2009, pp. 13 -16.

Per approfondimenti sul sistema fiscale disegnato con la riforma del Titolo V della Cost. e sulle proposte recepite nel disegno di legge delega si veda inoltre, G. VEZZOSO, "Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli", in Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 2008, I, pp. 855 e ss.; R. LUPI, "Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo", in Corriere Tributario, n. 38, 2008, pp. 3081 e ss..

delle spese corrispondenti al fabbisogno standard per i livelli essenziali delle prestazioni⁽⁴⁶⁴⁾.

Quindi, per la perequazione al fabbisogno relativo alle funzioni fondamentali, la *Legge 42/2009* assicura l'autonomia finanziaria regionale in modo compatibile con il diritto comunitario ai sensi dell'art. 107⁽⁴⁶⁵⁾.

Questa conclusione non sembra invece valere riguardo ai trasferimenti dal fondo perequativo finalizzati a ridurre le differenze nelle capacità fiscali (perequazione orizzontale⁽⁴⁶⁶⁾). Infatti, l'art. 9, comma 2, lettera g), punti 1 e 2 della *Legge 42/2009*, per le spese regionali relative alle funzioni non essenziali, prevede la perequazione della capacità fiscale in modo tale che le regioni con maggiore capacità fiscale (ossia quelle

⁴⁶⁴ Analogamente, per le spese degli enti locali riconducibili alle funzioni fondamentali di cui alla lettera p) dell'art. 117, secondo comma, la ripartizione del fondo avviene in base ad un indicatore di fabbisogno finanziario calcolato come differenza tra il *valore standardizzato della spesa corrente* al netto degli interessi e il *valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie di applicazione generale* (art. 13, comma 1, lettera c), n. 1).

Per le Regioni a statuto speciale, nell'art. 27, comma 2, si prevede ugualmente la perequazione del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, comma 2, lettera m) Cost..

⁴⁶⁵ Naturalmente, va ricordato che per i casi in cui gli enti non rispettino gli equilibri economico-finanziari o non assicurino i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, comma 2, lettera m), Cost. o l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, comma 2, lettera p), Cost., la *Legge n. 42/2009* prevede l'istituzione di meccanismi sanzionatori (art.2, comma 2, lettera z)).

⁴⁶⁶ Nell'ambito dei meccanismi di perequazione si distingue tra perequazione verticale, laddove il governo centrale trasferisce risorse agli enti territoriali svantaggiati, e perequazione orizzontale, laddove il trasferimento di risorse avviene tra enti allo stesso livello. Dal punto di vista sostanziale e del finanziamento della spesa dei governi locali non vi è differenza tra le due forme di perequazione; tuttavia, dal punto di vista politico, la perequazione orizzontale rende maggiormente evidenti i flussi finanziari tra territori; cfr. Dossier parlamentare cit. "*L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale*", pp. 180 e 196.

Conviene chiarire che, agli effetti dell'autonomia finanziaria richiesta dalla Corte, è indifferente che si tratti di perequazione verticale oppure orizzontale, avendo la Corte espressamente segnalato che "uno dei presupposti affinché un ente infrastatale goda di un'autonomia economica e finanziaria è che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota dell'imposta applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti *da altre regioni* o dal governo centrale". Si vedano il punto 67 della *Sentenza Azzorre* e il punto 123 della *Sentenza Paesi Baschi*.

Inoltre, bisogna tenere conto che la perequazione delle risorse finanziarie è materia di esclusiva competenza del legislatore statale (art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.) e che per la Corte, agli effetti della selettività, l'importante è che la decisione di ridurre l'imposta adottata dall'ente infrastatale non abbia per conseguenza trasferimenti finanziari più ingenti a suo vantaggio, a seguito delle modalità di calcolo impiegate per determinare gli importi da trasferire (e decise dallo Stato nell'esercizio della sua competenza esclusiva); si veda il punto 134 della *Sentenza Paesi Baschi*.

nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale assegnato per la copertura - l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche- supera il gettito medio nazionale per abitante) non riceveranno risorse dal fondo. Le altre regioni (cioè quelle sotto la media) parteciperanno alla ripartizione del fondo perequativo, alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre regioni, in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante, per il medesimo tributo, rispetto al gettito medio nazionale per abitante⁽⁴⁶⁷⁾. Dal confronto con la norma applicabile alla perequazione rispetto al fabbisogno, notiamo che nel riferirsi alla capacità fiscale la legge, di proposito oppure per una svista, non prevede espressamente che il gettito andrebbe determinato *con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria*. Non sembra quindi esclusa una lettura secondo la quale, per la determinazione dei trasferimenti perequativi della capacità fiscale, si debba confrontare il gettito pro capite effettivo di ogni regione con il gettito effettivo medio pro capite. Se tale lettura fosse corretta, qualunque manovra dell'ente subcentrale (con capacità fiscale inferiore a quella media) che portasse ad una riduzione della propria capacità fiscale effettiva (attraverso diminuzioni dell'aliquota oppure detrazioni con riferimento all'addizionale regionale all'IRE ex art. 7, comma 1, lett. c) della *Legge 42/2009*) avrebbe come conseguenza l'aumento dei trasferimenti perequativi a suo favore, facendo venir meno l'autonomia economico-finanziaria richiesta dalla Corte.

E' anche vero che dagli atti parlamentari⁽⁴⁶⁸⁾ sembra evidente che, almeno implicitamente, il legislatore avesse in mente una qualche forma di gettito standard. Tuttavia questo intendimento non ha trovato una chiara esplicitazione normativa e ciò significa che, nella sua formulazione attuale, il testo di legge rischia di non garantire alle Regioni il superamento del test di autonomia finanziaria richiesto dalla Corte.

Di conseguenza, se si vuole garantire a tutte le Regioni l'autonomia finanziaria richiesta dalla Corte, consentendo l'uso della fiscalità di sviluppo, sarebbe necessario modificare

⁴⁶⁷ Analogamente avverrebbe per le Regioni a statuto speciale ai sensi dell'art. 27, comma 2 della *Legge 42/2009*.

⁴⁶⁸ Dalla lettura del citato Dossier parlamentare "*L'attuazione dell'art.119 della Costituzione: il federalismo fiscale*" risulta che, se dal punto di vista concettuale, la distinzione tra capacità fiscale effettiva e capacità fiscale standard è ben presente (pp. 79 e 80), non altrettanto chiara appare l'opzione del legislatore italiano per l'una piuttosto che per l'altra (pp. 179 e ss.). Infatti, se è vero che nel Dossier si ipotizza che l'aliquota di riferimento dell'addizionale IRE sia comune a tutte le regioni (e quindi standard), non così vale per le detrazioni (che potrebbero quindi variare in relazione alle politiche fiscali regionali). In pratica, inoltre, potrebbe non essere facile distinguere tra gettito standard e gettito effettivo (a causa di insufficienze informative).

i punti 1 e 2 della lettera g), dell'art. 9, prevedendo che dal calcolo del gettito per abitante e del gettito medio per abitante siano escluse le *variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria*⁴⁶⁹).

In assenza di tale modifica, le regioni con minore capacità fiscale incontrerebbero dei limiti alla possibilità di ricorrere alla fiscalità di vantaggio, almeno in riferimento all'addizionale IRE e nella misura in cui i trasferimenti perequativi ricevuti fossero riconducibili alle scelte di autonomia tributaria dell'ente subcentrale (modifica delle aliquote, introduzione di detrazioni).

D'altra parte, a ben vedere, è probabile che questo problema difficilmente emerga nella pratica, dal momento che l'imposta in questione è l'addizionale all'IRE e il divieto di aiuti di Stato riguarda unicamente gli aiuti alle imprese. L'eventuale violazione del suddetto divieto potrebbe quindi riguardare i casi in cui una data Regione decida di intervenire sull'aliquota o di stabilire delle detrazioni in relazione all'addizionale IRE al fine di agevolare società di persone o imprese individuali.

In secondo luogo, per quanto riguarda i trasferimenti di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost.⁴⁷⁰ e all'art. 16 della *Legge delega*, occorrerà esaminare nei singoli casi concreti i meccanismi di calcolo dell'assegnazione da parte dello Stato di risorse aggiuntive, nonché i criteri economici alla base degli interventi speciali in favore di Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane, al fine di controllare se, attraverso

⁴⁶⁹ Dunque, la redazione dei punti 1 e 2 della lettera g), dell'art. 9 sarebbe modificata come segue:

“1) le regioni con maggiore capacità fiscale, ossia quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), supera il gettito medio nazionale per abitante, *calcolati entrambi con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero dell'evasione fiscale*, non ricevono risorse dal fondo;

2) le regioni con minore capacità fiscale, ossia quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), è inferiore al gettito medio nazionale per abitante, *calcolati entrambi con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero dell'evasione fiscale*, partecipano alla ripartizione del fondo perequativo, alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre regioni, in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante, per il medesimo tributo, rispetto al gettito medio nazionale per abitante”.

La regola concernente l'esclusione delle variazioni di gettito derivanti dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero dell'evasione fiscale, sarebbe opportuna come metodo per incentivare l'adozione da parte delle regioni di normative di contrasto all'evasione fiscale.

⁴⁷⁰ Riprodotto nella nota 455.

questi trasferimenti di risorse da parte dallo Stato, si realizzi una compensazione delle eventuali diminuzioni del gettito fiscale degli enti infrastatali risultanti da interventi agevolativi da essi decisi.

Bisognerà, quindi, in primo luogo, accertare che le modalità di calcolo dei trasferimenti siano indipendenti dalla diminuzione del gettito conseguente ad interventi decisi liberamente dagli enti substatali⁴⁷¹) ma anche, in secondo luogo, realizzare un'analisi approfondita delle situazioni concrete, Regione per Regione, per escludere possibili compensazioni occulte. Se, da un lato, sarà più probabile che superino il test dell'autonomia finanziaria le regioni più ricche, dal momento che esse, in genere, ricevono meno fondi dallo Stato, dall'altro sarà sufficiente anche una compensazione di minore rilievo economico, purché collegata all'esercizio dell'autonomia, per far riconoscere un aiuto vietato. Va anche detto, però, che la valutazione concreta della relazione causa-effetto tra l'introduzione di agevolazioni locali che diminuiscono il

⁴⁷¹ Da parte sua G. FRANSONI, *“Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato”*, cit., pp. 54 e 55, ritiene che l'effettuazione di interventi speciali e la destinazione di risorse aggiuntive non possa essere considerata, a livello comunitario, come una forma d'intervento tale da integrare le misure compensative che inciderebbero sull'autonomia dell'ente substatale, perché l'art. 119, quinto comma, prescrive che tali interventi devono essere diretti a finanziare spese diverse da quelle necessarie per lo svolgimento delle funzioni proprie degli enti interessati (rispetto alle quali il quarto comma dispone la necessaria autosufficienza), sicché relativamente ad esse gli enti infrastatali spiegano la loro autonomia. Si veda inoltre, ID., *“Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva”*; cit., p. 260. Analogamente M. CALCAGNO, *“Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee”*, cit., p. 1168, afferma che le “risorse aggiuntive” e gli “interventi speciali”, non restringono la responsabilità finanziaria delle Regioni, in quanto essa riguarderebbe funzioni, definite come proprie dallo stesso legislatore costituzionale, diverse rispetto a quelle cui sono dirette queste forme residuali di trasferimenti erariali.

Nonostante le argomentazioni di questa autorevole dottrina, bisogna dire che la Corte di Giustizia è sempre attenta alla realtà economica sottostante, e pertanto esige una disamina accurata di tutti i flussi finanziari tra Stato e Regioni tale da escludere totalmente anche compensazioni c.d. occulte delle conseguenze finanziarie della misura fiscale adottata dalle Regioni. Come abbiamo chiarito, per la Corte non è una questione di responsabilità o meno delle Regioni, ma conta se le misure si debbano considerare imputabili al Governo centrale piuttosto che alle Regioni. Pertanto, dal punto di vista del diritto comunitario, nell'ipotesi di una regione che presenti un surplus di gettito, ad esempio, dell'addizionale IRE rispetto a quanto necessario per coprire i costi delle funzioni proprie, quindi riduca l'addizionale, e poi riceva un trasferimento per i progetti speciali che altrimenti avrebbe finanziato con l'extragettito, sarebbe possibile dimostrare (almeno in linea teorica) il nesso causa-effetto tra riduzione e trasferimento. Con la conseguenza che detta misura sarebbe imputabile allo Stato centrale, e sarebbe, quindi, coerente prendere il territorio nazionale come ambito di riferimento per la valutazione della selettività della misura stessa. Cfr. in particolare la citata *Sentenza Paesi Baschi* ai punti 133 e 134.

gettito fiscale, da un lato, e il trasferimento di fondi da parte dallo Stato, dall'altro è, senza dubbio, un'operazione di grande complessità⁽⁴⁷²⁾.

2. 4. 4. Giustificazione in base alla natura o alla struttura generale del sistema fiscale

Una volta esclusa la selettività territoriale di una misura fiscale adottata da un ente substatale che superi il “test di autonomia”, bisognerà, in ogni caso, verificare anche se sussista una selettività materiale, cioè se la misura in questione comporti differenziazioni tra imprese e/o produzioni operanti all'interno del territorio locale⁽⁴⁷³⁾.

Tuttavia, anche nel caso in cui si dimostri l'esistenza di un vantaggio fiscale di carattere eccezionale rispetto al regime fiscale comune applicabile nell'ambito territoriale dell'ente infrastatale, concesso a favore di “talune imprese o produzioni” e non a tutte quelle che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, non si è necessariamente di fronte ad un aiuto di Stato. Infatti, sia la Commissione⁽⁴⁷⁴⁾ sia la Corte di Giustizia precisano che è possibile che il carattere selettivo delle misure fiscali di vantaggio sia “giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema”⁽⁴⁷⁵⁾, in quanto esse “discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato”⁽⁴⁷⁶⁾ (o di quello dell'ente substatale che abbia superato il “test di autonomia”) ovvero “la razionalità economica le rende necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale”. Perché sia così, di norma, esse “non devono essere applicate solo in determinati campi, devono fondarsi su

⁴⁷² Cfr. le osservazioni di P. ROSSI, “*I labili confini della riduzione tributaria locale*”, Il Sole 24ore, 14 settembre 2006.

⁴⁷³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, Causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna, cit., punto 61.

⁴⁷⁴ Si vedano i punti 12, 16 e 23 della *Comunicazione 98/C 384/03* e i punti 34 e ss. della *Relazione sull'attuazione della Comunicazione 98/C 384/03*.

⁴⁷⁵ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 2 luglio 1974, Causa 173/73, Italia c. Commissione, Raccolta 1974, p. 709, punto 33; 15 dicembre 2005, Causa C-148/04, Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, cit., punto 51; 6 settembre 2006, Causa C-88/03, cit., punto 52 e del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association c. Commissione e Regno Unito*, cit., punto 83.

⁴⁷⁶ *Sentenza Azzorre*, cit., punto 81.

criteri o condizioni oggettive e orizzontali⁽⁴⁷⁷⁾, e non devono essere limitate nel tempo”⁽⁴⁷⁸⁾).

Secondo i suddetti organi comunitari, bisogna distinguere tra gli obiettivi perseguiti da un determinato regime fiscale, ma che sono esterni ad esso (i quali non potrebbero dare fondamento ad una giustificazione in base alla natura o alla struttura del sistema fiscale) e i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi⁽⁴⁷⁹⁾. Autorevole dottrina ha osservato che anche se la Corte nella *Sentenza Azzorre* non chiarisce adeguatamente quali siano tali diversi obiettivi e in quale misura essi vengano in considerazione, sembrerebbe potersi arguire che i primi corrispondano alle finalità cosiddette “extrafiscali” (ovvero agli interventi “non strutturali”). I secondi dovrebbero, invece, corrispondere alle finalità redistributive attuate come conseguenza dell’applicazione del principio di capacità contributiva⁽⁴⁸⁰⁾. Così facendo, la Corte parrebbe escludere a priori (svuotando di contenuto questa “eccezione-giustificazione”) che le agevolazioni fiscali in senso proprio (cioè, seguendo la più autorevole dottrina tributaristica italiana, quelle intese come “misure fiscali derogatorie del trattamento ordinario corrispondente, più favorevoli rispetto alla norma derogata, ispirate a principi propri in funzione promozionale⁽⁴⁸¹⁾”), possano essere “giustificate” in base alla natura o alla struttura del sistema fiscale.

⁴⁷⁷ Vale a dire definite senza delimitazione del mercato rilevante (ad esempio quando le misure fiscali fanno riferimento in generale alle piccole e medie imprese, alla ricerca e sviluppo, all’occupazione e alla formazione...).

⁴⁷⁸ Decisione della Commissione 96/369/CE, del 13 marzo 1996, sul sistema di ammortamento speciale a favore delle compagnie aeree tedesche, punto V, GU L 146 del 20.06.1996, p. 42.

⁴⁷⁹ Punto 26 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

Si vedano, *ex multis*, le citate *Sentenze Azzorre*, punti 81 e 82 e *Gibilterra*, punto 144.

⁴⁸⁰ Si veda G. FRANSONI, “*Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*”, cit., p. 261. Per l’Autore, quindi, la Corte sembra accettare in modo più o meno esplicito la centralità del principio di capacità contributiva che risulta enfaticamente dal riconoscimento della sua idoneità a costituire giustificazione dell’esistenza di regimi speciali rispetto a quello generale.

⁴⁸¹ Si veda F. FICHERA, “*Le agevolazioni fiscali*”, cit., pp. 56 e ss. Oppure queste possono essere intese come ogni misura sottrattiva espressiva (in modo principale e assorbente) di una finalità diversa da quella propria del tributo (cioè quella specificamente destinata a garantire la coerenza applicativa di un settore tributario, ovvero del sistema tributario nel suo complesso) e che pertanto implichi una deroga al normale funzionamento dello stesso (il che suppone una specifica valutazione di compatibilità costituzionale in termini di prevalenza delle ragioni extrafiscali su quelle fiscali di cui all’art. 53 Cost. con particolare ponderazione rispetto all’art. 3 Cost.); si veda ST. FIORENTINO, “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, in AA.VV., “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, cit., pp. 391 e 399.

Una diversa interpretazione è invece stata data dal Tribunale di Primo grado in un caso coinvolgente la tutela dell'ambiente. Il Tribunale, infatti, con una sentenza del 13 settembre 2006⁽⁴⁸²⁾ riguardo ad un'ecotassa istituita dal Regno Unito⁽⁴⁸³⁾, dichiarava che, in virtù delle competenze loro attribuite in materia di politica ambientale, gli Stati membri sono legittimati ad istituire ecotasse settoriali al fine di raggiungere taluni obiettivi ambientali. In particolare, sono liberi di definire le priorità in materia di tutela ambientale e di determinare di conseguenza i beni o servizi che decidono di assoggettare ad un'ecotassa. Ne deriva, dunque, in linea di principio, che la sola circostanza che un'ecotassa costituisca una misura circoscritta, che abbia ad oggetto alcuni beni o servizi specifici e non sia riconducibile ad un sistema generale di tassazione applicabile all'insieme delle attività analoghe che esercitano un impatto comparabile sull'ambiente, non permette di ritenere che le attività analoghe, non assoggettate a tale ecotassa, beneficino di un vantaggio selettivo. La sentenza è stata impugnata, e la Corte di Giustizia⁽⁴⁸⁴⁾ ha negato la tesi del Tribunale, considerando invece giurisprudenza consolidata⁽⁴⁸⁵⁾ il principio secondo il quale la meritevolezza dello scopo perseguito

Peraltro, secondo la dottrina italiana maggioritaria vanno escluse dall'area delle agevolazioni fiscali in senso proprio le misure che vanno a specificare (benché alla luce di finalità eventualmente extrafiscali, e con disposizioni di carattere derogatorio o speciale) i contenuti, gli aspetti ed i limiti della capacità contributiva di volta in volta ritenuta meritevole di tassazione. Si veda S. LA ROSA, "Le Agevolazioni tributarie", in "Trattato di Diritto Tributario" cit., pp. 401 ss., per il quale, "in tali ipotesi, vi sono situazioni finanziariamente qualificabili in termini di «erosione» della materia imponibile, o dell'imposta, per scelte normative interne alle modalità di attuazione del riparto della spesa pubblica. Si tratterebbe di misure che hanno la loro *ratio* in ragioni di *extrafiscalità interna* alla disciplina dei singoli tributi".

In altre parole, non si dovrebbe parlare di "agevolazione" in una situazione in cui si tratta semplicemente di un trattamento differenziato per una situazione diversa in quanto espressiva di una diversa capacità contributiva.

⁴⁸² Causa T-210/02, *British Aggregates Association* c. Commissione delle Comunità europee, Raccolta 2006, p. II-02789, punti 114 e 115.

⁴⁸³ Definita come misura fiscale autonoma caratterizzata dalla sua finalità ambientale e dalla sua base imponibile specifica che prevede l'imposizione di taluni beni o servizi al fine di includere i costi ambientali nel loro prezzo e/o di rendere i prodotti riciclati più competitivi e di orientare i produttori e i consumatori verso attività più rispettose dell'ambiente.

⁴⁸⁴ Sentenza del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punti 84-93.

⁴⁸⁵ Tra l'altro, seguita anche dallo stesso Tribunale di Primo grado nella sentenza del 6 marzo 2002, Cause riunite T-92/00 e T-103/00, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava* (T-92/00), *Ramondín, SA* e *Ramondín Cápsulas, SA* (T-103/00) c. Commissione, cit., punto 51, ove si dichiara che "se si dovesse ritenere che il perseguimento di un obiettivo di politica economica o industriale, quale l'incentivazione degli investimenti, sia tale da

dalla norma non è sufficiente a evitare *ipso facto* la qualificazione come aiuto ai sensi dell'art. 107 TFUE (il quale non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi di una misura statale, ma definisce tale misura in funzione dei suoi effetti). Per la Corte, un approccio basato unicamente sulla considerazione dell'obiettivo ambientale perseguito escluderebbe *a priori*, erroneamente, la possibilità di qualificare “vantaggio selettivo” il fatto che operatori che si trovano in situazioni analoghe rispetto all'obiettivo del tributo non siano assoggettati allo stesso, e ciò a prescindere dagli effetti della misura fiscale in questione⁽⁴⁸⁶⁾.

Di recente, il Tribunale di Primo grado ha avuto occasione di pronunciarsi di nuovo su un'altro tema di tutela ambientale, e questa volta ha corretto la rotta⁽⁴⁸⁷⁾ nel senso indicato dalla Corte, segnalando che la “selettività” può trovare giustificazione quando il criterio di applicazione della misura sia oggettivo, senza alcuna considerazione di carattere geografico o settoriale, e sia conforme allo scopo perseguito di tutela dell'ambiente⁽⁴⁸⁸⁾ *e alla natura ed alla struttura generale del sistema*. Il Tribunale,

sottrarre provvedimenti statali di natura selettiva all'art. 87, n. 1, CE, tale disposizione diverrebbe priva di effetto utile. Conformemente alla giurisprudenza costante, va quindi dichiarato che l'obiettivo perseguito dalla misura controversa non è sufficiente per escludere la sua qualificazione come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE”.

⁴⁸⁶ Tale conclusione –segnala la Corte– si impone a maggior ragione dal momento che nella sentenza impugnata il Tribunale dichiara che eventuali incoerenze nella definizione dell'ambito di applicazione dell'ecotassa rispetto agli obiettivi ambientali perseguiti sono giustificabili anche se motivate da obiettivi estranei alla tutela dell'ambiente, come la preoccupazione di tutelare la competitività internazionale di taluni settori; non potendosi quindi ritenere che la differenziazione tra imprese sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce. Inoltre, per la Corte, ancorché la Commissione debba prendere in considerazione le esigenze collegate alla tutela ambientale contemplate all'art. 6 TCE, oggi all'art. 11 TFUE, è anche vero che: 1) la tutela dell'ambiente costituisce uno degli obiettivi essenziali della Comunità e, a tal fine, nel Trattato si prevede l'attuazione di una “politica nel settore dell'ambiente”; 2) la necessità di tener conto delle esigenze di tutela ambientale non giustifica l'esclusione a priori di misure selettive intese a tali scopi dall'ambito di applicazione dell'art. 107, poiché la considerazione degli obiettivi ambientali può in ogni caso intervenire in modo utile in sede di valutazione della compatibilità della misura di aiuto di Stato con il mercato *comune*, conformemente all'art. 107, n. 3.

⁴⁸⁷ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2008, Causa T-233/04, Paesi Bassi c. Commissione, cit., massima e punti 88, 90 e 97-99, commentata da P. ROSSI-MACCANICO, “*European Court Clarifies Notion of Selectivity*”, in *Tax Regimes, Tax Notes International*, 2008, pp. 662-666. La sentenza riguardava una misura che istituiva un sistema di scambio di diritti di emissione per gli ossidi d'azoto e che permetteva a tutti i grandi impianti industriali, per i quali lo stesso fissava un limite di emissione, di beneficiare del vantaggio consistente nella possibilità di vendere parte dei diritti di emissione.

⁴⁸⁸ Le considerazioni di carattere ecologico giustificano la distinzione tra le imprese che emettono elevate quantità di ossidi d'azoto, sulle quali grava un parametro di riduzione specifico, e le altre imprese, che non si trovano, rispetto a tale criterio di valutazione, nella stessa situazione fattuale e giuridica.

quindi, non modifica nella sostanza la tesi della Corte di Giustizia poiché considera che la selettività può trovare giustificazione negli obiettivi particolari della misura, a patto però che il criterio di applicazione della misura sia anche conforme alla natura e struttura generale del sistema⁽⁴⁸⁹⁾. Ciò esclude che imprese che si trovino in situazioni fattuali e giuridiche analoghe a quelle delle beneficiarie dell'aiuto, rispetto all'obiettivo della norma, possano essere trattate in modo diverso, esigendosi, quindi, anche una coerenza con l'obiettivo perseguito nella norma che stabilisce il vantaggio.

La "giustificazione in base alla natura o alla struttura del sistema fiscale" dipende quindi dalle caratteristiche intrinseche del sistema considerato e spetta allo Stato membro provarne l'esistenza. Tale giustificazione, almeno nell'ambito delle azioni per infrazione⁽⁴⁹⁰⁾, è stata ammessa solo in un numero limitato di casi, sia dalla Commissione, sia, in sede di impugnazione, dalla Corte di Giustizia. Ad esempio, sono state ritenute giustificate in base alla natura o struttura generale del sistema le seguenti situazioni di tassazione "selettiva"⁽⁴⁹¹⁾:

- la previsione di esenzioni dall'imposizione sui beni immobili per le colture su substrato, con l'obiettivo dichiarato di porre fine alla disparità giuridica esistente tra i coltivatori le cui colture non mettono radici nel sottosuolo e i coltivatori di colture identiche o simili il cui apparato radicale si sviluppa invece nel sottosuolo⁽⁴⁹²⁾;
- la progressività di un sistema di imposte sui redditi o sugli utili (giustificata dalla logica redistributiva del sistema tributario⁽⁴⁹³⁾);

⁴⁸⁹ Secondo P. ROSSI MACCANICO, "Il Tribunale di Prima Istanza UE apre alla fiscalità di vantaggio", ne Il Sole 24Ore, 21 aprile 2008, il chiarimento del Tribunale restituisce ragionevolezza al controllo delle misure fiscali nazionali e legittima le misure di vantaggio generali.

⁴⁹⁰ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, Causa C-159/01, Regno dei Paesi Bassi c. Commissione, punti 46 e 47, Raccolta 2004, p. I-04461 e 6 settembre 2006, Causa C-88/03, cit., punto 83.

⁴⁹¹ Cfr. punti 24-26 della *Comunicazione 98/C 384/03* e 35-37 della *Relazione sulla Comunicazione 98/C 384/03*.

⁴⁹² Decisione della Commissione dell'11 aprile 2000, N 20/2000, Paesi Bassi, GU 17.6.2000 (in tale caso già la Commissione non aveva sollevato obiezioni).

⁴⁹³ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 6 marzo 2002, Cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Territorio Histórico de Álava -Diputación Foral de Álava-* (T-127/99), *Comunidad Autónoma del País Vasco e Gasteizko Industria Lurra, SA* (T-129/99) e *Daewoo Electronics Manufacturing España, SA* (T-148/99) c. Commissione, cit., punto 164 ("...Così una specifica misura tributaria che è giustificata dalla logica interna del sistema tributario -quale la progressività dell'imposta che è giustificata dalla logica redistributiva di quest'ultimo- esulerà dall'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato", oggi 107.1 TFUE).

- l'esenzione dall'imposta sugli utili per le imprese senza scopo di lucro, quali le fondazioni o le associazioni, se effettivamente non possono conseguire dei profitti;
- l'esenzione dall'imposta sugli utili per le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci, quando l'imposta viene riscossa in capo ai soci stessi;
- la diminuzione del carico fiscale in relazione alle imposte versate in uno Stato diverso da quello nel quale si trova la residenza fiscale dell'impresa (per evitare la doppia imposizione);
- trattamenti differenziati, ma legati al principio di neutralità fiscale⁴⁹⁴;
- i principi di eguaglianza in materia tributaria e capacità contributiva⁴⁹⁵.

Per contro, non sono stati considerati “giustificati” in base alla logica del sistema tributario⁴⁹⁶:

- una tassazione più favorevole per le imprese non residenti rispetto a quelle residenti;
- la concessione di agevolazioni fiscali per le società facenti parte di un gruppo, alle sedi centrali o alle imprese che forniscono certi tipi di servizi (ad esempio servizi finanziari);
- la concessione di agevolazioni fiscali motivate dalla necessità di rafforzare la competitività di talune imprese;
- sgravi accordati ad alcuni settori, in considerazione delle loro specificità nei casi in cui non esisteva un legame diretto tra le presunte specificità di tali settori e gli sgravi accordati⁴⁹⁷;
- sgravi fiscali in considerazione di svantaggi connessi all'insularità. Di recente la Corte di Giustizia, in occasione della pluricitata *Sentenza Azzorre*, ha affermato che non si può ritenere che misure applicabili a tutti gli operatori economici, senza differenziazioni in base alla rispettiva situazione finanziaria, possano essere considerate giustificate dal principio della capacità contributiva in una logica di redistribuzione. Se è vero che, in

⁴⁹⁴ Ad esempio, nel caso italiano delle esenzioni dalle imposte e tasse sui conferimenti nel caso di una mera trasformazione della forma giuridica di talune imprese di servizi pubblici a partecipazione pubblica (c.d. ex municipalizzate) in società per azioni, che non comportava alcun aumento di reddito o della capacità di produrre reddito e non poteva essere assimilata ad una normale costituzione di società; Decisione della Commissione del 5 giugno 2002, 2003/193/CE, GU L 77 del 24.3.2003, p. 21.

⁴⁹⁵ Si veda il punto 127 della sentenza della Corte del 15 luglio 2004, Causa C-501/00, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 2004, p. I-06717.

⁴⁹⁶ Si vedano i punti 38-42 della *Relazione sulla Comunicazione 98/C 384/03*.

⁴⁹⁷ Decisioni dell'11 dicembre 2001, GU L 184 del 13.7.2002 (aiuti a favore di operazioni di concentrazione nel settore bancario) e del 17 febbraio 2003, GU L 180 del 18.7.2003 (aiuti a favore di attività finanziarie internazionali).

linea di principio, ogni operatore economico subirebbe gli svantaggi connessi all'insularità, a prescindere dalla sua situazione finanziaria, il solo fatto che il sistema fiscale regionale sia concepito in modo da assicurare la correzione di tali disparità non consente di ritenere che qualsiasi beneficio fiscale concesso dall'ente substatale sia giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale nazionale⁴⁹⁸). Di conseguenza, aiuti di Stato selettivi concessi alle/dalle regioni isolate, in considerazione degli svantaggi derivanti dall'insularità, potranno essere ammessi unicamente sulla base delle deroghe di cui all'articolo 107.3, lettere a) e c) del Trattato⁴⁹⁹), previa dichiarazione di compatibilità con il mercato comune effettuata dalla Commissione nell'esercizio dell'ampio potere discrezionale ad essa riconosciuto⁵⁰⁰).

In dottrina non mancano, tuttavia, autorevoli opinioni a favore della possibilità di considerare l'elemento territoriale, e pertanto anche l'insularità, come "parametro di

⁴⁹⁸ *Sentenza Azzorre* cit., punto 82.

Contrariamente, V. FICARI, "Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, pp. 323 e 324, sostiene, non condivisibilmente, che dalla *Sentenza Azzorre* si potrebbe dedurre che "l'insularità è individuabile come «valore» tale da giustificare l'effetto (apparentemente) selettivo della misura ove per il suo tramite il legislatore intenda attribuire rilevanza, nel disciplinare l'an ed il quantum dell'imposta, alle «conseguenze» dell'insularità: i. e. la diversa capacità contributiva delle imprese in ragione della loro specifica localizzazione".

Da parte sua G. MELIS, "La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»: profili comunitari", cit., p. 1005, in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, osserva, giustamente, come la questione della diversa capacità contributiva "territoriale" sia già stata "considerata a livello comunitario mediante la previsione delle deroghe di cui agli artt. 87, comma 3, lettere a) e c) e 299, paragrafo 2, del Trattato [il riferimento è oggi all'art. 349 TFUE], luogo di «conciliazione» tra obiettivi di solidarietà e tutela della concorrenza".

⁴⁹⁹ L'art. 107.3 stabilisce, come abbiamo visto, che "Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

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, *nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale* (le Regioni a cui si riferisce l'art. 349 -ex articolo 299, paragrafo 2, secondo, terzo e quarto comma, del TCE- sono la Guadalupa, la Guyana francese, la Martinica, la Riunione, Saint Barthélemy, Saint Martin, le Azzorre, Madera e le isole Canarie);

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.

Le parti evidenziate in corsivo sono state aggiunte con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

⁵⁰⁰ Questa tesi è avallata dalla considerazione che proprio il criterio dell'insularità è valutato dalla Commissione al momento dell'autorizzazione (eccezionale) di aiuti regionali al funzionamento (cioè, gli aiuti destinati a ridurre le spese correnti delle imprese); si vedano gli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013", Gazzetta ufficiale C 54 del 4.3.2006, art. 80.

corretto apprezzamento della capacità contributiva” che, in quanto tale, potrebbe determinare la non qualificazione di una misura agevolativa come aiuto di stato⁽⁵⁰¹⁾.

Dall’analisi dei casi di “giustificazione” in base alla natura e struttura del sistema fiscale esaminati (ammessi e non) dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia, si possono far discendere alcune considerazioni. Innanzitutto, la “giustificazione” va data in base all’esame della natura e struttura sia dell’intero sistema fiscale (con riferimento ai principi generali informatori dello stesso) sia di un settore tributario concreto, sia del singolo istituto tributario considerato (imposta sui redditi delle persone fisiche o giuridiche, imposta fondiaria ecc.)⁽⁵⁰²⁾. In secondo luogo, la “giustificazione” in realtà finisce per coincidere con la dimostrazione dell’*inesistenza* di un vantaggio (nel senso di beneficio o misura di favore) con carattere di selettività⁽⁵⁰³⁾. Si prenda l’esempio del credito d’imposta giustificato con la necessità di evitare la doppia imposizione internazionale: da un punto di vista fattuale e giuridico, la situazione delle imprese attive in un solo Stato membro non è uguale a quella delle imprese attive su base

⁵⁰¹ Questa dottrina argomenta che, se la differenziazione su base territoriale del regime di un prelievo nazionale può trovare giustificazione in una diversa conformazione della capacità contributiva colta dal tributo, apprezzabile proprio in ragione del profilo territoriale, la predetta differenziazione di regime cessa per ciò stesso di costituire un’eccezione palesandosi invece come trasposizione, all’interno della struttura del tributo, della diversità, su base territoriale, della capacità contributiva colpita. In questo modo, tale differenziazione può essere ammessa: ma non perché non selettiva, bensì in quanto non qualificabile come aiuto, giacché risalente ai principi informatori del sistema tributario; si veda, A. CARINCI, “*Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di stato*”, cit., p. 1795. Nello stesso senso, G. FRANSONI, “*Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*”; cit., pp. 252 e 253, per il quale la rilevanza che assumono i diversi indici di capacità contributiva (reddito, consumo, patrimonio) non può non variare significativamente (a parità di grandezze monetarie) a seconda del contesto sociale ed economico di riferimento, in base ad una valutazione che dipende dalla considerazione di una molteplicità di fattori. Diverrebbe, pertanto, concretamente possibile concepire la diversa misura in cui una singola imposta può trovare applicazione a livello locale come il riflesso di un diverso apprezzamento della capacità contributiva, anche a parità (in valore monetario assoluto) dell’indice di contribuzione.

⁵⁰² Cfr. ST. FIORENTINO, “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, in “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*” cit., p. 385.

⁵⁰³ Ricordiamo che agli effetti della considerazione di una determinata disciplina fiscale come aiuto di Stato proibito ai sensi dell’art. 107 TFUE, sono rilevanti esclusivamente le misure *che favoriscano (cioè concedano un vantaggio) a talune imprese o produzioni, rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga*, tenuto conto dell’obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico di cui si tratta. Si vedano, *ex multis*, le citate sentenze della Corte di Giustizia dell’8 novembre 2001, Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* e altri, punto 41; 29 aprile 2004, Causa C-308/01, *GIL Insurance Ltd* e altri c. *Commissioners of Customs & Excise*, punto 68; 3 marzo 2005, Causa C-172/03, *Wolfgang Heiser c. Finanzamt Innsbruck*, punto 40.

transnazionale⁵⁰⁴) e il credito d'imposta è diretto ad adeguare il prelievo a questa situazione svantaggiosa, in cui l'utile delle imprese operanti anche all'estero è soggetto a prelievi operati da più stati. Ne consegue che il credito d'imposta (a meno che esso non sia determinato in modo da comportare una riduzione dell'imposta nazionale superiore alla tassazione estera) non è una regola che favorisce le imprese che operano in più paesi, ma è invece un meccanismo che serve ad eliminare una disparità di trattamento. Ciò significa anche che, nel caso del credito d'imposta, viene meno uno degli elementi fondamentali necessari per integrare il requisito della selettività, e ciò è sufficiente per qualificare la misura stessa come compatibile con il Trattato.

Di conseguenza, si può sostenere che il termine "giustificare" non viene utilizzato dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia nella sua accezione di "far venire meno il carattere antigiusdicario di un comportamento", la quale presuppone l'esistenza di una situazione potenzialmente in contrasto con l'art. 107 TFUE (nel nostro caso il vantaggio selettivo) da scusare o autorizzare. Il termine va invece inteso nella sua accezione di "spiegare in modo accettabile ciò che appare illegittimo". Infatti, nei casi esaminati si deve *escludere* l'esistenza di un vantaggio selettivo e dunque la giustificazione va intesa come chiarimento riguardo alla conformità al diritto comunitario di una disciplina che a prima vista sembra configurare la nozione di aiuto⁵⁰⁵). Il termine ha dunque senso in un'ottica procedimentale, giacché tocca allo Stato membro (oppure all'ente substatale "autonomo") fornire i chiarimenti sul proprio sistema fiscale necessari a dimostrare che la misura è "giustificata" alla luce dell'art. 107.

In sintesi, la Corte ammette la "giustificazione in base alla natura e struttura del sistema fiscale" solo al fine di dimostrare che non esiste un trattamento di vantaggio differenziato e, invece, non accetta "giustificazioni" che non escludano il carattere di

⁵⁰⁴ Come ricorda G. GRAZIANO, "La selettività e gli aiuti regionali", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 228, "la discriminazione tra fattispecie non omogenee discende da una basilare esigenza di eguaglianza".

⁵⁰⁵ Cfr. V. DI BUCCI, "Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie", cit., pp. 2328 e 2329, ove, commentando la "giustificazione in base alla natura o alla struttura generale del sistema", segnala come possa accadere che la logica intrinseca del sistema tributario imponga di trattare diversamente due situazioni tra loro diverse, cioè che vi sia una sorta di discriminazione necessaria. In tale ipotesi, quello che a prima vista potrebbe apparire come un vantaggio è in realtà l'indispensabile adattamento del sistema impositivo ad un particolare caso di applicazione, sicché la misura è solo apparentemente selettiva.

trattamento differenziato, vantaggioso rispetto a quello di altri soggetti che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga⁽⁵⁰⁶⁾.

In verità, si potrebbe ipotizzare che questa sia una scelta consapevole della Corte, volta a ricordare agli Stati membri che essi (così come gli enti infrastatali autonomi, alle condizioni esaminate) sono liberi di decidere la conformazione generale del proprio sistema tributario e compete a loro, in caso di contestazione, dimostrare la non selettività di una misura in quanto coerente con detto sistema⁽⁵⁰⁷⁾.

2. 4. 5. Limiti alla “fiscalità di vantaggio” regionale

Alla luce delle nostre considerazioni sul requisito della selettività, la problematica dei limiti alla “fiscalità di vantaggio” regionale derivanti dal divieto di aiuti di Stato impatta, in primo luogo, sull'autonomia finanziaria nel senso esaminato.

In secondo luogo, le Regioni dovranno porre grande attenzione a non stabilire agevolazioni in zone limitate all'interno del proprio territorio, che potrebbero dar luogo a una selettività territoriale e quindi all'incompatibilità di esse con il divieto di aiuti di Stato.

Infine, resta per le Regioni il divieto di introdurre nel proprio territorio degli incentivi fiscali selettivi “materialmente” perché a favore di imprese determinate o appartenenti a

⁵⁰⁶ In questa linea di pensiero, autorevole dottrina, osservando come nella *Comunicazione 98/C 384/03*, la Commissione spieghi che una misura selettiva può essere giustificata quando risulti “direttamente dai principi fondamentali o direttivi del sistema fiscale dello Stato”, richiamando l'esempio di un'impresa senza scopo di lucro, per la quale un'esenzione fiscale non porterebbe alcun beneficio, appuntava come si potrebbe obiettare, in proposito, che, se la misura è conforme alla logica del sistema, essa sarebbe *ex definizione* non derogatoria, e quindi non costituirebbe aiuto. Si veda A. ALTIERI, “*Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*”, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis, 2003, p.2356.

⁵⁰⁷ Cfr. R. FRANZE', “*Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali*”, in “*La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti ...*”, cit., p. 74. L'Autore osserva come assuma rilievo centrale, nell'individuazione del carattere selettivo di una misura, l'identificazione della struttura del sistema tributario, giacché quest'ultima potrebbe giustificare una misura che *prima facie* potrebbe apparire selettiva, perché idonea a favorire talune imprese o produzioni. Infatti, la selettività di una misura non deve essere intesa come idonea a restringere la discrezionalità degli Stati membri (o quella di entità infrastatali) nella scelta della politica economica che ritengano più appropriata e, in particolare, circa la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione nella misura che essi prescelgono. Questa discrezionalità si esprime nella conformazione generale del sistema (anche tributario) rispetto al quale occorre misurare la selettività di una misura.

certi settori economici⁽⁵⁰⁸⁾). Rimarrà dunque piuttosto limitata la capacità di manovra fiscale delle Regioni, perché esse possono adottare esclusivamente misure di fiscalità di vantaggio di carattere generale, dovendo rinunciare a modulare il prelievo fiscale all'interno del territorio secondo una funzione promozionale settoriale, salvo nei casi in cui siano ammesse deroghe al divieto di aiuti di Stato sulla base del citato Regolamento di esenzioni per categoria -*Regolamento 800/2008*⁽⁵⁰⁹⁾, c.d. *General block exemption Regulation*⁽⁵¹⁰⁾- oppure a seguito dell'autorizzazione della Commissione, in quanto misure finalizzate a promuovere altri interessi e valori tutelati dall'ordinamento comunitario, sulla base del comma 3 dell'art. 107, che esamineremo nel paragrafo 3.2.

Naturalmente, a restringere le possibilità delle Regioni di adottare politiche fiscali agevolative concorreranno anche gli ulteriori limiti imposti da:

i) i principi comunitari di non discriminazione fiscale (artt. 18 e 110 TFUE, ex artt. 12 e 90 TCE), della libertà di stabilimento (artt. 49 e ss. TFUE, ex artt. 43 e ss. TCE) e delle libertà di circolazione delle merci (artt. 28 e ss. TFUE, ex artt. 23 e ss. TCE) e delle persone, dei servizi e dei capitali (artt. 45 e ss. TFUE, ex artt. 39 e ss.)⁽⁵¹¹⁾ nella misura in cui risultino coinvolti gli scambi intracomunitari⁽⁵¹²⁾, e del divieto di introdurre dazi doganali (artt. 28 e 30 TFUE, ex artt. 23 e 25 TCE)⁽⁵¹³⁾;

⁵⁰⁸ Si veda, ad esempio, la Decisione della Commissione, del 7 febbraio 2007, 007/498/CE, relativa al regime di aiuti di cui l'Italia intende dare esecuzione mediante la legge della Regione Sicilia n.21/2003 articoli 14, 15 e 16 C 31/2005 (ex N 329/2004), Gazzetta ufficiale n. L 185 del 17/07/2007 pag. 0010 a 0017.

Cfr. A. CARINCI, "I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali", in "L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega", in Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, 2009, p. 86 e 87.

⁵⁰⁹ GU L 214 del 9/8/2008, p. 3.

⁵¹⁰ In virtù del quale si considerano compatibili con il mercato comune (alle condizioni ivi stabilite) e non soggette all'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3 del TCE (oggi art. 108.3 TFUE) le seguenti categorie di aiuti: aiuti a finalità regionale; aiuti alle piccole e medie imprese; aiuti alla ricerca e sviluppo; aiuti alla formazione; aiuti all'occupazione; aiuti per la tutela dell'ambiente; aiuti sotto forma di capitale di rischio; aiuti alla ricerca, sviluppo e innovazione anche per le grandi imprese; aiuti alla costituzione d'impresе a partecipazione femminile.

⁵¹¹ Per un quadro generale sull'interdipendenza tra libertà fondamentali e aiuti di Stato in materia fiscale si veda, W. SCHÖN, "State Aid in the Area of Taxation", in "EC State Aids", cit., pp. 245-248.

⁵¹² L'orientamento tradizionale della Corte di Giustizia circoscrive la libertà di circolazione di matrice comunitaria ai soli scambi tra Stati membri (si veda, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 5 dicembre 2000, Causa C-448/98, Guimont, punti 17 e 21, Raccolta 2000, p. I-10663) ma non è un orientamento univoco e, ad esempio, con riguardo al divieto di istituire dazi e imposte ad effetto equivalente, la Corte in alcuna occasione ha esteso la portata del divieto anche all'attraversamento di confini interni ad un Paese membro (si veda la sentenza della Corte del 16 luglio 1992, Causa C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects c. Léopold Legros* e altri, Raccolta 1992,

ii) le disposizioni senza valore giuridico vincolante, ma di grande importanza politica, del Codice di Condotta sulla Concorrenza fiscale dannosa⁽⁵¹⁴⁾ volto, tra l'altro, a prevenire l'erosione delle basi imponibili di taluni Stati membri a vantaggio di altri Stati membri⁽⁵¹⁵⁾, e del rapporto OCSE⁽⁵¹⁶⁾ *on Harmful Tax Competition* del 20 gennaio 1998⁽⁵¹⁷⁾. Tali patti vanno osservati anche dalle Regioni, le quali non dovranno attuare politiche impositive dannose e discriminatorie, in particolare, al fine di attrarre i contribuenti residenti nelle regioni limitrofe. Tuttavia, va precisato che in conformità sia con il Codice di Condotta sia con il rapporto OCSE *on Harmful Tax Competition*, la dannosità di una misura fiscale non deriva unicamente da una riduzione del livello d'imposizione⁽⁵¹⁸⁾ ma deve risultare da una valutazione circa il contesto in cui tale

p. I-04625, punto 16, ove segnala che un'imposta riscossa ad una frontiera regionale per il fatto dell'introduzione di beni in una regione di uno Stato membro costituisce un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un'imposta riscossa alla frontiera nazionale a causa dell'introduzione dei prodotti nel territorio di uno Stato membro).

Cfr. A. CARINCI, "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea", cit., pp. 1232 e 1233.

⁵¹³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 21 giugno 2007, C-173/05, Commissione c. Repubblica italiana, Raccolta 2007, p. I-04917, punti 27 e ss. per cui la Corte ha considerato illegittimo il tributo ambientale sui gasdotti introdotto dalla Regione Sicilia con la Legge regionale 26 marzo 2002, n. 2.

⁵¹⁴ Di cui abbiamo parlato nel paragrafo 2.1.

⁵¹⁵ Anche se vi è un'evidente connessione tra le misure fiscali riconducibili alla concorrenza fiscale dannosa e quelle riconducibili agli aiuti di Stato (la stessa Commissione ha chiarito nella *Comunicazione 98/C 384/03*, paragrafo 30, che nell'esame della compatibilità degli aiuti di Stato si deve tenere conto, tra l'altro, degli effetti di questi aiuti, così come emersi dall'esperienza dell'applicazione del *Codice di Condotta sulla concorrenza fiscale dannosa*) il fatto che una misura fiscale porti ad una situazione di concorrenza fiscale dannosa non implica che detta misura sia costitutiva di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE. Sulla relazione tra le misure fiscali dannose e gli aiuti di Stato si veda A. C. DOS SANTOS, "L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale", cit., pp. 545 e ss..

⁵¹⁶ *Organisation for Economic Co-operation and Development*.

⁵¹⁷ Per un confronto tra il rapporto OCSE ed il *Codice di Condotta* del Consiglio dell'UE si vedano le esaustive analisi di E. OSTERWEIL, "OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared", in *European Taxation*, giugno 1999, pp. 198 e ss. e A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, "Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias", in *Cronica Tributaria* n. 97, 2001, pp. 37 e ss..

L'ambito oggettivo del rapporto OCSE è più ristretto di quello del Codice, essendo limitato alle misure fiscali agevolative rivolte ai redditi derivanti da "geographically mobile activities" come le attività finanziarie e altri servizi.

⁵¹⁸ In conformità con il *Codice di Condotta* vanno considerate, in linea di massima, potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore (fino a zero) ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato. Tuttavia, nel valutare il carattere pregiudizievole di tali misure, si deve tener conto, tra l'altro, delle seguenti caratteristiche: 1) se le agevolazioni sono riservate esclusivamente ai non residenti o

riduzione viene adottata. Occorre cioè considerare una serie di fattori⁽⁵¹⁹⁾ quali: il fatto che la misura non sia generalizzata e miri ad agevolare particolari settori, certi soggetti (in particolare i non residenti) o determinate attività; che sia finalizzata unicamente ad erodere la base imponibile di altri paesi; che sia priva di trasparenza (anche in sede di applicazione a livello amministrativo⁽⁵²⁰⁾); che sia inadeguata alla struttura dell'economia del paese considerato, ecc.. Non è quindi corretto qualificare in via generale come situazioni di concorrenza fiscale dannosa, ad esempio, le misure regionali consistenti in abbassamenti delle aliquote fiscali nel territorio di competenza regionale. Di tutto ciò, assieme ai limiti derivanti dal principio del divieto di imposta confiscatoria⁽⁵²¹⁾, dalle regole del Titolo V della Costituzione⁽⁵²²⁾ e dalla *Legge n.*

per transazioni effettuate con non residenti; 2) se le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale; 3) se le agevolazioni sono accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre queste agevolazioni fiscali; 4) se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare le norme concordate in sede OCSE; 5) se le misure fiscali difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

⁵¹⁹ Per una lista esaustiva di fattori di cui tenere conto nella valutazione del carattere pregiudizievole delle misure fiscali si rimanda alla lettera B del *Codice di Condotta*, riportata nella precedente nota e alle pagine 26-34 (*Features of harmful preferential tax regimes, -Key factors-*) del *Report OCSE on Harmful Tax Competition*.

⁵²⁰ Perché si possa parlare di trasparenza nell'applicazione da parte dell'amministrazione tributaria della normativa fiscale, in primo luogo devono essere chiare (e pubblicate) le condizioni di applicabilità per i contribuenti in maniera tale che possano essere da tutti invocate nei confronti delle autorità amministrative. In secondo luogo, i dettagli del regime fiscale (incluse le applicazioni a casi concreti) devono essere consultabili dalle autorità fiscali delle altre nazioni interessate. La mancanza di trasparenza dà ai contribuenti dei margini di negoziazione con le autorità fiscali che possono portare ad un trattamento iniquo di contribuenti che si trovano in circostanze analoghe. Si veda il punto 63 del *Report OCSE on Harmful Tax Competition*.

⁵²¹ In tema si veda G. FALSITTA, "L'imposta confiscatoria", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008, II, p. 89 e ss., in particolare l'Autore ai punti 12 e 13 osserva, che in materia tributaria si potrebbe ragionare nello stesso modo della sentenza costituzionale n. 348/2007 (in materia di determinazione dell'indennità di espropriazione dei suoli edificabili) e ritenere che l'aliquota complessiva dell'imposizione sul reddito non dovrebbe superare il 60 per cento. Inoltre l'Autore conclude che l'imposta-confisca viola simultaneamente i principi di uguaglianza, di capacità contributiva, di progressività e di tutela della proprietà.

Nella dottrina spagnola, in tema, si veda F. ESCRIBANO LÓPEZ, "La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española", in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2009, p. 403 e ss..

⁵²² Il riferimento è, in primo luogo, ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in secondo luogo, al divieto di istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, e di adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le

Regioni (art. 120 Cost.) e, in terzo luogo, al principio dell'interesse nazionale ([rimandiamo](#) alle considerazioni fatte nel paragrafo 3 del Cap. I.).

Riguardo ai principi fondamentali di coordinamento, ricordiamo che nella fondamentale sentenza 37/2004 (che confermava le precedenti pronunce n. 16 del 2004 e 296, 297 e 311 del 2003 e che è stata successivamente confermata dalle sentenze n. 431 del 2004; nn. 455, 397 e 335 del 2005; nn. 413, 412, 75 e 2 del 2006; n. 451 del 2007 e da ultimo n. 102 del 2008), la Corte Costituzionale ha precisato che l'attuazione del nuovo Titolo V della Costituzione richiede "come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali". La dottrina, nonostante l'affermazione categorica della Corte Costituzionale, si era invece orientata nel senso di ritenere che in mancanza d'intervento da parte del legislatore statale, i principi fondamentali potessero essere rinvenuti nella legislazione vigente poiché, altrimenti, l'inerzia dello Stato avrebbe avuto l'effetto di paralizzare *sine die* l'attuazione del dettato costituzionale. Si vedano, *ex multis*, F. GALLO, "Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione", in Rassegna Tributaria, n. 2, 2002, pp. 595 e ss; L. PERRONE, "La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo", in Rivista di Diritto Tributario 2004, I, pp. 1185 e ss; A. DI PIETRO, "Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale", in Rassegna Tributaria 2006, 1, p. 253; V. FICARI, "«Scintille» di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari", in Rassegna Tributaria, n. 4, 2004, p. 1235.

La questione sarà definitivamente risolta con l'adozione, ai sensi della *Legge 42/2009*, da parte del Governo, nei prossimi mesi, dei decreti legislativi contenenti i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Ricordiamo che le Regioni a statuto speciale possono istituire tributi propri sulla base di una "generica" armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, apprezzata attraverso un'autonoma valutazione di coerenza del proprio sistema con quello statale, senza che sia necessaria una legislazione statale sui principi di coordinamento, come invece è richiesto per le Regioni a statuto ordinario; si vedano la sentenza della Corte Costituzionale n. 102 del 16 aprile 2008, cit., punto 8.1.2. (ove si afferma che "la potestà legislativa della Regione Sardegna in materia di tributi propri non è condizionata dalla previa emanazione da parte dello Stato di una legge che fissi i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario") e l'ordinanza n. 103 di pari data. Si vedano inoltre L. DEL FEDERICO, "Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento", in "L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega", cit., p. 4 e 5; G. MARONGIU, "Le tasse «Soru» e l'impatto con la Corte costituzionale", in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 7, 2008, p. 568; V. FICARI, "Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti", in "L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega", cit., pp.118 e ss.; F. DAMI, "L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all'indomani della pronuncia sulla legittimità delle c.d. «tasse sul lusso»" in Diritto e Pratica Tributaria, n. 5, 2008, II, pp. 901 e 902 e L. LETIZIA, "L'autonomia finanziaria regionale nella costituzione italiana: il caso della fiscalità di vantaggio", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p. 515 e la dottrina di riferimento ivi citata in nota 9. Si vedano, inoltre, le considerazioni di G. FALSITTA, "Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari", ne Il Corriere Giuridico, n. 7, 2008, p. 894, in merito alla differenza "più apparente che reale" tra i vincoli rappresentati dall'espressione "armonia con i principi del sistema

42/2009, dovranno tenere conto le Regioni in sede di Conferenza Stato-Regioni ed Unificata nel cercare di conseguire, nei decreti attuativi e nella loro applicazione, spazi effettivi per poter ricorrere alla fiscalità di vantaggio come mezzo per promuovere i valori considerati meritevoli e per attrarre investimenti e capitali.

3. Deroche all'incompatibilità degli aiuti di Stato.

3. 1. Agevolazioni fiscali compatibili *de iure* con il mercato comune (art. 107, comma 2 TFUE)

L'articolo 107, al secondo comma, indica una serie di aiuti che *de iure* si considerano compatibili con il mercato comune⁽⁵²³⁾. Riguarda, quindi, situazioni in cui l'adozione d'incentivi è, per definizione, inidonea a determinare distorsioni della concorrenza. Rispetto a questo tipo di aiuti, la Commissione, non ha alcun potere discrezionale nella valutazione⁽⁵²⁴⁾. Ha soltanto il potere di verificare l'effettiva rispondenza dell'intervento alla fattispecie astrattamente prevista. La Commissione si limita, quindi, ad applicare in concreto una previsione normativa che stabilisce sia la fattispecie astratta, sia il contenuto del conseguente provvedimento, essendo tenuta a dichiarare la compatibilità con il mercato comune, laddove l'aiuto integri una delle ipotesi previste⁽⁵²⁵⁾. Tuttavia, la Corte di Giustizia ha dichiarato espressamente che, trattandosi di deroghe al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, enunciato dall'art. 107, n. 1, del Trattato, devono essere oggetto di interpretazione restrittiva⁽⁵²⁶⁾.

statale" (propri degli interventi impositivi delle Regioni a statuto speciale) e quelli derivanti dal riferimento ai principi di coordinamento (riconducibili alle Regioni a statuto ordinario).

⁵²³ Che, però, sono ugualmente sottoposti all'obbligo di notifica imposto dall'art. 108.3 TFUE.

⁵²⁴ Si vedano F. TENUTA, "Deroghe al principio di incompatibilità", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 249 e M. INGROSSO, "Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato; il caso Almeria 2005", in Rassegna Tributaria, 2004, p. 1778. Tuttavia, l'uso di certe espressioni come "eventi eccezionali" oppure "compensare gli svantaggi economici provocati" (dalla divisione) comporta un potere discrezionale della Commissione quanto ai criteri interpretativi di dette nozioni.

⁵²⁵ In questo senso, A. PERSIANI, "Le fonti e il sistema istituzionale", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 22.

⁵²⁶ Si vedano gli "Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale e 2007-2013" (Gazzetta ufficiale C 319 del 27.12.2006), V.B.2., 121, ove, con riferimento agli "Aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali" segnala che la prassi costante della Commissione è quella di dare un'interpretazione restrittiva delle nozioni di "calamità naturale" e di "evento eccezionale" di cui all'articolo 107. 2, lettera b) TFUE, in quanto eccezioni al principio generale dell'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato *comune*, sancito dall'articolo 107.1. In prova che tale interpretazione è stata confermata dalla Corte di

Questi aiuti sono:

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

Si potrebbero ragionevolmente considerare inclusi in questa categoria anche gli aiuti offerti a pluralità di soggetti, quando le agevolazioni abbiano finalità sociale e le aggregazioni di soggetti siano tassativamente indicate dalla legge, senza possibilità di estensione⁽⁵²⁷⁾. Si pensi ad esempio alle agevolazioni concesse attraverso lo strumento fiscale ai soggetti disabili nel settore automobilistico⁽⁵²⁸⁾.

In verità, in questo caso non si potrebbe parlare di aiuto di stato ai sensi del comma 1 dell'art. 107, poiché gli aiuti non sono concessi a favore di *talune imprese o talune produzioni* (requisito fondamentale della fattispecie). La Corte, però, ha voluto sottolineare che tali agevolazioni non costituiscono aiuto di Stato unicamente quando siano accordate senza discriminazioni basate sull'origine dei prodotti, poiché, altrimenti, si determinerebbe un vantaggio economico per un particolare operatore, in quanto tale suscettibile di costituire aiuto di Stato proibito di cui al primo comma dell'art. 107, atteso che fossero soddisfatti tutti gli altri requisiti della fattispecie.

Sarà, quindi, necessario verificare che i consumatori beneficino dell'aiuto in questione a prescindere da chi sia l'operatore economico che fornisce il prodotto o il servizio atto a perseguire l'obiettivo sociale invocato dallo Stato membro interessato⁽⁵²⁹⁾.

giustizia rimanda alle sentenze dell'11 novembre 2004, Causa C-73/03, Spagna c. Commissione, punto 37; 23 febbraio 2006, Cause riunite C-346/03 e C-529/03, Giuseppe Atzeni e altri, punto 79).

Si veda inoltre la sentenza del 19 settembre 2000, Causa C-156/98, Germania c. Commissione C-156/98, cit., punto 5 (quest'ultima sull'interpretazione della lettera c) del art. 107, 2: "aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania").

⁵²⁷ Si veda F. TENUA, in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 250.

⁵²⁸ Ad esempio, la detrazione d'imposta del 19% in seguito all'acquisto di un mezzo necessario alla locomozione di soggetti disabili di cui all'art. 15, comma 1, lett. c) del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) oppure l'aliquota IVA agevolata del 4% in relazione all'acquisto di tali mezzi ed all'adattamento alle condizioni soggettive del disabile ai sensi del n. 31) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; o ancora, l'esenzione permanente del c.d. "bollo auto", contemplata dall'art. 17, comma 1, lett. f-bis), del Testo Unico delle Leggi sulle tasse Automobilistiche (D.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39).

⁵²⁹ Si veda la Sentenza del Tribunale di Primo grado del 5 agosto 2003, Cause riunite T-116/01 e T-118/01, *P & O European Ferries (Vizcaya), SA* (T-116/01) e *Diputación Foral de Vizcaya* (T-118/01) c. Commissione, Raccolta 2003, p. II-02957, punti 163-165. I ricorsi interposti contro la pronuncia del Tribunale di Primo grado sono stati respinti dalla Corte di Giustizia in sentenza dell'1 giugno 2006, Cause riunite C-442/03 P e C-471/03, P, *P & O*

b) Gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali, purché l'importo della compensazione non sia superiore al danno subito⁽⁵³⁰⁾.

In verità, in questi casi è dubbio che si possa parlare di vantaggi fiscali in senso proprio. Infatti, in primo luogo viene meno la condizione di confrontabilità con un regime "normale", dal momento che si tratta di misure atte a compensare una perdita di capacità contributiva derivante dai danni subiti dai beneficiari; in secondo luogo, perché gli aiuti possono essere concessi unicamente fino al limite del ritorno alla situazione precedente. Di conseguenza, tali misure non sono nemmeno idonee ad alterare la concorrenza, in quanto tese a ristabilire lo *status quo*.

Anche se, in questo caso, i compiti della Commissione si limitano alla verifica della corretta qualificazione giuridica dei fatti, attraverso la prassi quest'ultima va stabilendo parametri valutativi in relazione ai fenomeni giustificanti tale tipo di aiuti (ad esempio in relazione alla definizione dei concetti di calamità naturale o evento eccezionale, oppure riguardo la durata e tempestività delle misure fiscali adottate).

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. *Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.*

European Ferries (Vizcaya) SA (C-442/03 P) e *Diputación Foral de Vizcaya* (C-471/03 P) c. Commissione, Raccolta 2006, p. I-04845.

Si veda anche la *Comunicazione della Commissione 94/C 350/07*, relativa all'applicazione degli artt. 87 e 88 TCE [oggi 107 e 108 TFUE] e dell' art. 61 dell'*Accordo sullo Spazio economico europeo agli aiuti di Stato nel settore dell'aviazione*, GU 1994, C 350, p. 5, punto 24.

⁵³⁰ Si vedano gli "*Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013*", *Aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali*, p. 123 cit. ("Una volta dimostrata la calamità naturale o l'evento eccezionale, la Commissione autorizzerà aiuti fino al 100 % a titolo di indennizzo dei danni materiali. (...) La Commissione ammetterà inoltre aiuti destinati a indennizzare gli agricoltori delle perdite di reddito dovute alla distruzione dei mezzi di produzione agricoli, purché non vi sia compensazione eccessiva").

La deroga resta applicabile (per il momento⁽⁵³¹⁾) ai nuovi Lander tedeschi, ma tale applicazione deve intendersi alle stesse condizioni vigenti per i vecchi Lander nel periodo antecedente alla data di riunificazione della Germania: devono sussistere svantaggi economici dovuti direttamente alla divisione della Germania (quali l'interruzione delle vie di comunicazione o la perdita di sbocchi commerciali⁽⁵³²⁾). Dunque, al fine di interpretare questa deroga, si deve tener conto non soltanto del suo tenore letterale, ma anche del contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte⁽⁵³³⁾.

3. 2. Agevolazioni fiscali che possono essere dichiarate compatibili dalla Commissione (art. 107, comma 3 TFUE)

Il terzo comma dell'art. 107 TFUE elenca una serie di misure che, pur costituendo un aiuto ai sensi dell'art. 107.1, possono essere dichiarate compatibili con il mercato comune a seguito di un esame della Commissione, perché finalizzate a promuovere altri interessi e valori tutelati dall'ordinamento comunitario⁽⁵³⁴⁾. Questi aiuti sono:

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, *nonché*

⁵³¹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, Causa C-156/98, cit., punto 5, ove dichiara che, poiché l'art. 87, n. 2, lett. c), TCE non è stato abrogato successivamente alla riunificazione della Germania né dal Trattato sull'Unione europea né dal Trattato di Amsterdam, non si può presumere che tale disposizione sia divenuta priva di oggetto a seguito della riunificazione della Germania. Questa giurisprudenza è stata confermata nella nuova redazione data a questa lettera dell'art. 107.2 TFUE dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che ha aggiunto, come abbiamo indicato in precedenza, la frase evidenziata in corsivo.

⁵³² Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 30 settembre 2003, Causa C-301/96, Germania c. Commissione, punto 72, Raccolta 2003, p. I-9919; 19 settembre 2000, Causa C-156/98, cit., punti 5 e 49-55; e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 15 dicembre 1999, Causa T-132 e 143/96, *Freistaat Sachsen, Volkswagen AG e Volkswagen Sachsen GmbH* c. Commissione, punto 129 e ss., Raccolta 1999, p. II-3663.

⁵³³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, Causa C-156/98, Germania c. Commissione C-156/98, cit., punto 5.

⁵³⁴ Chiaramente, un aiuto di Stato che, in considerazione di determinate sue modalità, contrasti con altre disposizioni del Trattato, non può essere dichiarato dalla Commissione compatibile con il mercato comune. Ad esempio, un aiuto di Stato che contravvenga il principio di non discriminazione, -art. 18 TFUE- o di non restrizione alla libertà di stabilimento -artt. 49 e ss. TFUE- non può essere dichiarato dalla Commissione compatibile con il mercato comune. Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, Causa C-156/98, Germania c. Commissione, cit., punto 78 ove dichiara che secondo costante giurisprudenza della Corte, dall'economia generale del Trattato si ricava che la procedura prevista dall'art. 88 TCE (art. 108 TFUE) non deve mai pervenire ad un risultato contrario a norme specifiche del Trattato stesso.

quello delle regioni di cui all'articolo 349 tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale (esse sono: Guadalupa, la Guyana francese, Martinica, Reunion, Saint Barthélemy, Saint Martin, le Azzorre, Madera e le isole Canarie);

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo⁽⁵³⁵⁾ oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro⁽⁵³⁶⁾;

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⁽⁵³⁷⁾;

⁵³⁵ Ad esempio, gli aiuti ad investimenti per risparmi energetici e per fonti di energia rinnovabili non ancora obbligatori, per la simultanea produzione di elettricità e calore, per la gestione degli scarti, per le bonifiche di siti contaminati, ecc.. In tema di agevolazioni fiscali, le riduzioni ed esenzioni da tasse e imposte ambientali. In proposito, le imprese possono beneficiare di finanziamenti nella forma di esenzioni nella misura in cui dimostrino (negli schemi da notificare alla Commissione) una prestazione ambientale adeguata. Si veda C. BUZZACCHI, *“Aiuti di stato in forma di incentivi ed esenzioni fiscali”*, cit., pp. 337, 338 e 344.

⁵³⁶ Il Tribunale di Primo grado ha affermato che il turbamento deve colpire l'intera economia dello Stato membro interessato e non solo quella di una delle sue regioni o di una parte del territorio; sentenza del Tribunale di Primo grado, Cause riunite T-132/96 e T-143/96, *Freistaat Sachsen, Volkswagen AG e Volkswagen Sachsen GmbH c. Commissione*, Raccolta 1999, p. II-3663, punto 167.

Nella Comunicazione della Commissione *“Quadro di riferimento temporaneo comunitario per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'accesso al finanziamento nell'attuale situazione di crisi finanziaria ed economica”*, 2009/C16/01, in GUUE del 22 gennaio 2009, art. 4.1, si afferma che, vista la gravità della crisi finanziaria ed i suoi effetti sull'economia degli Stati membri, determinate categorie di aiuti sono giustificate per un tempo limitato per porre rimedio a tali difficoltà e possono essere considerate compatibili con l'art. 87.3, b), oggi 107.3, b), come misure volte a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro.

⁵³⁷ Sulla distinzione tra l'ipotesi di cui alla lettera a) e quella di cui alla lettera c), si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2002, Causa C-114/00, *Regno di Spagna c. Commissione*, Raccolta 2002, pagina I-07657, punti 79-81, dove la Corte ha precisato che l'uso dei termini “anormalmente” e “grave” nella deroga contenuta nell'art. 87. 3, lett. a) dimostra che questa riguarda solo le regioni nelle quali la situazione economica è estremamente sfavorevole rispetto alla Comunità nel suo complesso. Al contrario, la deroga di cui alla lett. c) di tale disposizione ha una portata più ampia, in quanto consente interventi volti a conseguire lo sviluppo di regioni di uno Stato membro sfavorite rispetto alla media nazionale, senza essere limitata dalle condizioni economiche contemplate dalla lett. a), purché gli aiuti in questione “non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse” Viceversa, l'assenza di quest'ultima condizione nella deroga prevista dalla lett. a) implica un più ampio potere discrezionale ai fini della concessione degli aiuti a imprese situate nelle regioni che rispondono effettivamente ai criteri fissati da tale deroga. Tuttavia, non si può ritenere che la Commissione non debba affatto prendere in considerazione l'interesse comunitario laddove essa applichi la prima di queste due disposizioni. In casi del genere, la Commissione è invece tenuta non solo a verificare che tali misure siano idonee a contribuire effettivamente allo sviluppo economico delle regioni interessate, ma anche a valutare l'impatto di tali aiuti sugli scambi interstatali e, in

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

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione⁽⁵³⁸⁾.

Ai fini del nostro lavoro non è necessario svolgere uno studio dettagliato di queste ipotesi⁽⁵³⁹⁾. È invece importante capire, da una parte, il tipo di valutazione di competenza della Commissione e, dall'altra, il tipo di controllo che compete alla Corte di Giustizia.

In quanto al primo aspetto, in tutti questi casi la Commissione deve fare una concreta valutazione di compatibilità e dispone di un ampio potere discrezionale, il cui esercizio "implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in contesto comunitario"⁽⁵⁴⁰⁾. La Commissione valuterà l'idoneità delle misure fiscali⁽⁵⁴¹⁾

particolare, ad apprezzare le ripercussioni settoriali che essi possono provocare a livello comunitario. Infatti, l'art. 87.3 conferisce alla Commissione un potere discrezionale, il cui esercizio comporta valutazioni di ordine economico e sociale da effettuarsi in un contesto comunitario.

⁵³⁸ Le parti evidenziate in corsivo sono state aggiunte con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Si noti come l'art. 87.3. e) TCE si riferiva a: "le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, *che delibera a maggioranza qualificata* su proposta della Commissione". L'art. 107.3 e) TFUE, per il contrario, non richiede la delibera a maggioranza qualificata.

⁵³⁹ Per approfondimenti sul tema si vedano F. TENUTA, "Deroghe al principio di incompatibilità", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., pp. 258 e ss. e G. PEPE e C. TOZZA, "Le deroghe al divieto di aiuti di Stato", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 255 e ss.; C. PINOTTI, "Gli aiuti di Stato alle imprese nel Diritto comunitario della concorrenza", cit., p. 116 e ss..

⁵⁴⁰ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, Causa C-156/98, Germania c. Commissione, cit., punto 67; del 8 novembre 2001, Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline et al.*, cit., punto 30; del 19 settembre 2002, Causa C-114/00, cit., punto 81 e la recente sentenza del Tribunale di Primo grado del 14 gennaio 2009, Causa T-162/06, *Kronoply GmbH & Co. KG c. Commissione*, Raccolta 2009, punto 97.

Il carattere discrezionale del potere della Commissione è unanimemente sostenuto sia in dottrina sia in giurisprudenza. Si veda A. PERSIANI, "Le fonti e il sistema istituzionale", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., pp. 23 (nota 47) e 24, il quale evidenzia, inoltre, come in ambito comunitario è dubbio che il termine discrezionalità debba intendersi quale discrezionalità pura, secondo l'accezione propria del diritto amministrativo interno italiano. Essa andrebbe invece inquadrata all'interno della categoria della discrezionalità tecnica. Al riguardo, si fa leva soprattutto sulla circostanza che la valutazione della Commissione comporta l'applicazione di regole desunte in larga misura dalle scienze economiche. Analogamente, F. TENUTA, "Deroghe al principio di incompatibilità", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 248, che, riguardo alla elaborazione dottrinale della nozione di discrezionalità tecnica, riassume che la P.A. è tenuta ad applicare la legge in base al c.d. "principio di legalità" in senso stretto. In attuazione di tale principio, la P.A. "acclara" determinati fatti della realtà, come presupposti del suo agire; in

(adottate dallo Stato o dagli enti territoriali all'interno dello stesso) a perseguire gli obiettivi di cui al comma 3 dell'art. 107 e la sua rispondenza al principio di proporzionalità. Cioè, dovrà valutare se la misura di aiuto è proporzionata (anche in termini d'intensità) al problema che cerca di risolvere e idonea (nel senso di meno distorsiva della concorrenza rispetto ad altri strumenti) alla realizzazione dei suddetti obiettivi. In sintesi, per l'autorizzazione dell'aiuto ai sensi del comma 3, la Commissione esige (avallata dalla giurisprudenza comunitaria) la soddisfazione di due condizioni fondamentali: l'effetto incentivante e la necessità. Tali condizioni rappresentano due pilastri autonomi, nel senso che l'assenza di una sola giustificerebbe di per sé la mancata autorizzazione dell'aiuto in questione⁽⁵⁴²⁾.

Il relazione al secondo aspetto, la valutazione della Commissione può essere sottoposta al giudizio della Corte di Giustizia⁽⁵⁴³⁾, la quale, però, nell'effettuare il controllo di legittimità sull'esercizio di tale libertà, non può sostituire la propria valutazione in materia a quella della Commissione⁽⁵⁴⁴⁾. Trattandosi di una valutazione economica complessa, la Corte deve limitarsi, secondo costante giurisprudenza, alla verifica dell'osservanza delle norme relative alla procedura e alla motivazione, dell'esattezza materiale dei fatti considerati nella decisione, dell'insussistenza di errore manifesto di

determinate situazioni, tale "acclaramento" della realtà comporta un'attività tecnicamente complessa, espletata mediante l'uso di discipline specialistiche: è in questo caso che si ritiene che la P.A. abbia un potere discrezionale, ma a contenuto tecnico.

⁵⁴¹ Ci riferiamo esclusivamente alle misure fiscali in quanto costituiscono specificamente l'oggetto del nostro lavoro.

⁵⁴² Si vedano il considerando 20 della Decisione della Commissione 21 settembre 2005, 2006/262/CE, relativa all'aiuto di Stato n. C 5/2004 (ex N 609/2003) –GU 2006, L 94, p. 50 e la Sentenza del Tribunale di Primo grado del 14 gennaio 2009, Causa T-162/06, *Kronoply GmbH & Co. KG* c. Commissione, cit., punti 59-62.

⁵⁴³ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH* e altri c. *Finanzlandesdirektion für Tirol* e altri, punto 38, Raccolta 2006, p. I-9957 ("...la valutazione della compatibilità di misure di aiuto con il mercato comune rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo dei giudici comunitari").

⁵⁴⁴ Si veda l'Ordinanza della Corte di Giustizia del 24 luglio 2003, Causa C-297/01, *Sicilcassa SpA* c. *IRA Costruzioni SpA* e *Francesco Gaetano Restivo Graci* e altri e *Francesco Gaetano Restivo Graci* e altri c. *IRA Costruzioni SpA*, Amministrazione straordinaria della Holding personale Graci Gaetano e Sicilcassa SpA, Raccolta 2003, p. I-07849, punto 47, ove la Corte ricorda che "secondo una giurisprudenza costante, la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario. (...) Di conseguenza, un giudice nazionale non può, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale ex art. 234 CE, interrogare la Corte sulla compatibilità con il mercato comune di un aiuto di Stato o di un regime di aiuti".

valutazione di tali fatti o dell'insussistenza di sviamento di potere⁵⁴⁵). La Corte ha voluto chiarire che ciò non significa che la stessa debba astenersi dal controllare l'interpretazione, da parte della Commissione, di dati di natura economica, poiché è tenuta "non solo a verificare l'esattezza materiale degli elementi di prova addotti, la loro attendibilità e la loro coerenza, ma altresì ad accertare se tali elementi costituiscano l'insieme dei dati rilevanti che devono essere presi in considerazione per valutare una situazione complessa e se siano di natura tale da corroborare le conclusioni che ne sono state tratte". Inoltre, aggiunge, nei casi in cui le istituzioni comunitarie dispongono di un ampio potere discrezionale, è di fondamentale importanza il controllo del rispetto di talune garanzie procedurali, fra cui si annovera l'obbligo dell'istituzione competente di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e di motivare la decisione in modo sufficiente⁵⁴⁶).

Il dovere di motivazione in capo alla Commissione, è, quindi, condizione necessaria della validità della decisione presa. Il fondamento di questa motivazione è opinabile e corrisponde all'ambito della discrezionalità della Commissione⁵⁴⁷), ma, in ogni caso, essa deve essere coerente, così come deve essere chiaro l'iter logico che porta alla decisione, in modo tale che gli interessati siano in grado di conoscere le ragioni della stessa. La Corte di Giustizia ha inoltre dichiarato espressamente⁵⁴⁸) che, in assenza di chiarimenti che consentano di comprendere in che modo l'aiuto soddisfi tutti i presupposti di cui all'art. 107.1 TFUE, la decisione della Commissione deve essere annullata per violazione dell'obbligo di motivazione ad essa incombente in forza dell'art. 296, par. 2 TFUE, ex art. 253 TCE⁵⁴⁹).

⁵⁴⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer presentate il 17 maggio 2001, Causa C-310/99, Repubblica italiana c. Commissione, punto 13.

Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia Azzorre, cit., punto 99 (e le sentenze a cui rimanda) e del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punti 109 e ss..

⁵⁴⁶ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 22 novembre 2007, Causa C-525/04 P, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 2007, p. I-09947, punti 56-59.

⁵⁴⁷ Cfr. M. T. SOLER ROCH, "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", cit., p. 19.

⁵⁴⁸ Si veda la Sentenza del Tribunale di Primo grado del 22 febbraio 2006, Causa T-34/02, *EURL Le Levant 001* et al. c. Commissione, Raccolta 2006, p. II-00267, punti 112-123, e 132.

⁵⁴⁹ L'art. 296, par. 2 TFUE stabilisce che, "Gli atti giuridici sono motivati e fanno riferimento alle proposte, iniziative, raccomandazioni, richieste o pareri previsti dai trattati".

3. 3. Agevolazioni fiscali costitutive di aiuto di Stato ma dispensate dell'obbligo di notifica e pertanto autorizzate -dichiarazione di compatibilità a priori-, (art. 109 TFUE)

Gli Stati membri sono obbligati a comunicare alla Commissione ogni progetto diretto ad istituire o modificare aiuti (c.d. *obbligo di notifica*) -quindi anche di natura fiscale-suspendendone l'erogazione fino alla decisione finale della Commissione (c.d. *obbligo di standstill*).

L'articolo 109 TFUE prevede che il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, possa stabilire tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli articoli 107 e 108 (relativo alla procedura di controllo) e fissare, in particolare, le condizioni per l'applicazione degli obblighi di notifica e di *standstill*, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate di tali obblighi⁽⁵⁵⁰⁾. La *ratio* di questa previsione risiede nella convinzione che determinate tipologie di aiuti non incidano sugli scambi né siano in grado di produrre effetti discorsivi della concorrenza oppure si dirigano alla promozione (sotto certe condizioni) di valori considerati particolarmente meritevoli dai Trattati.

In applicazione di tale articolo, il 7 maggio 1998 il Consiglio ha adottato il *Regolamento 994/98 sull'applicazione degli articoli 92 a 93* (successivamente 87 a 89 TCE e attualmente 107 a 109 TFUE) *a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali*⁽⁵⁵¹⁾. In esso⁽⁵⁵²⁾ si stabilisce che la Commissione può, mediante regolamenti adottati secondo

⁵⁵⁰ Come abbiamo accennato, nel nuovo art. 109 TFUE non si esige la deliberazione del Consiglio a maggioranza qualificata.

⁵⁵¹ GU L 142 del 14.05.1998, pp. 1- 4.

⁵⁵² Considerando “che la Commissione ha applicato gli articoli 92 e 93 del Trattato in numerose decisioni ed ha inoltre illustrato la sua politica in varie comunicazioni; che, alla luce della considerevole esperienza acquisita dalla Commissione nell'applicazione degli articoli 92 e 93 del Trattato e tenuto conto dei testi di carattere generale che essa stessa ha emanato in attuazione di tali disposizioni, è opportuno, per garantire un controllo efficace e semplificare le formalità amministrative, senza indebolire il controllo della Commissione, che quest'ultima sia autorizzata a dichiarare, mediante regolamenti, nei settori in cui dispone di esperienza sufficiente a definire criteri generali di compatibilità, che determinate categorie di aiuti sono compatibili con il mercato comune a norma di una o più disposizioni dell'articolo 92, paragrafi 2 e 3 del Trattato e sono dispensate dalla procedura di cui all'articolo 93, paragrafo 3 del Trattato”; e considerando inoltre che “i regolamenti di esenzione per categoria accrescono la trasparenza e la certezza del diritto” e “che essi possono essere direttamente applicati dai giudici nazionali, fatti salvi gli articoli 5 e 177 del Trattato”.

una procedura determinata nel regolamento stesso e a norma dell'articolo 87 del Trattato (oggi 107 TFUE), dichiarare che determinate categorie di aiuti sono compatibili con il mercato comune e non soggette all'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3 del TCE (oggi art. 108. 3 TFUE)⁵⁵³). Dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, si potrebbe intendere che la competenza della Commissione rispetto a queste categorie di aiuti sia stata ampliata, potendo attualmente, in virtù dell'aggiunto comma 4 dell'art. 108 TFUE, adottare regolamenti nelle stesse materie che sembrano andare oltre la mera dichiarazione di compatibilità e non soggezione all'obbligo di notifica. Altrimenti, il nuovo comma 4, potrebbe considerarsi superfluo⁵⁵⁴).

Inoltre, nel *Regolamento 994/98*, si stabilisce che La Commissione può, mediante regolamenti adottati secondo la procedura di cui sopra, decidere che, “visto lo sviluppo e il funzionamento del mercato comune, alcuni aiuti non soddisfano tutti i criteri di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del Trattato (art. 107 TFUE) e sono pertanto dispensati dalla procedura di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3 (art. 108.3 TFUE), a condizione che gli aiuti concessi ad una stessa impresa in un determinato arco di tempo non superino un importo prestabilito”.

Sulla base di queste previsioni la Commissione ha adottato, in primo luogo, dei regolamenti di esenzione per i seguenti tipi di aiuti:

- aiuti a finalità regionale: Regolamento (CE) n. 1628/2006 della Commissione del 24 ottobre 2006;

⁵⁵³ Ai sensi dell'art. 1 del *Regolamento 994/98*, le categorie di aiuti che la Commissione può dichiarare compatibili con il mercato comune ed esentare dall'obbligo di notifica sono le seguenti: a) gli aiuti a favore: i) delle piccole e medie imprese, ii) della ricerca e dello sviluppo, iii) della tutela dell'ambiente, iv) dell'occupazione e della formazione; b) gli aiuti che rispettano la mappa approvata dalla Commissione per ciascuno Stato membro per l'erogazione degli aiuti a finalità regionale. Il 5 maggio 2006 la Commissione ha presentato al Consiglio una Proposta di Regolamento del Consiglio recante modifica del regolamento (CE) n. 994/98, in conformità con la quale si aggiungerebbero alla lettera a) i seguenti punti: (aiuti a favore): v) della promozione della cultura e della conservazione del patrimonio; vi) dei danni causati dalle calamità naturali; vii) della produzione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli. Inoltre si aggiungerebbe anche una nuova lettera, c), comprensiva degli aiuti a carattere sociale nel settore dei trasporti.

⁵⁵⁴ L'art. 108.4 TFUE stabilisce che “La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'articolo 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al paragrafo 3 del presente articolo”.

- aiuti alle piccole e medie imprese (PMI): Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001⁽⁵⁵⁵⁾. Regolamento n. 1857/2006 per le Pmi agricole;
- aiuti alla ricerca e sviluppo: Regolamento (CE) n. 364/2004 della Commissione del 25 febbraio 2004, relativo all'estensione dell'esenzione Pmi agli aiuti alla ricerca e sviluppo⁽⁵⁵⁶⁾;
- aiuti alla formazione: Regolamento (CE) n. 68/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001⁽⁵⁵⁷⁾;
- aiuti all'occupazione: Regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione del 12 dicembre 2002⁽⁵⁵⁸⁾.

Il 6 agosto 2008 questi Regolamenti sono stati sostituiti da un unico Regolamento di esenzione per categoria -*Regolamento 800/2008*, c.d. *General block exemption Regulation* -GBER- che ha riunito in un unico atto i diversi Regolamenti di esenzione già esistenti, a cui si sono aggiunte le norme applicabili anche ai seguenti tipi di aiuto⁽⁵⁵⁹⁾:

- aiuti per la tutela dell'ambiente;
- aiuti sotto forma di capitale di rischio;
- aiuti alla ricerca, sviluppo e innovazione anche per le grandi imprese;
- aiuti alla costituzione d'impresa a partecipazione femminile.

Questo Regolamento -la cui applicabilità è definita in relazione agli scopi perseguiti e non ai mezzi utilizzati- si applica anche agli aiuti concessi sotto forma di misure fiscali, per le quali sono inoltre previste alcune condizioni specifiche.

⁵⁵⁵ GU L 10 del 31/1/2000, p. 33, prorogato fino al 30/06/2008 dal Regolamento (CE) n. 1976/2006.

⁵⁵⁶ GU L 63 del 28/2/2004, p. 25.

⁵⁵⁷ GU L 10 del 13/1/2001, p. 20, prorogato fino al 30/06/2008 dal Regolamento (CE) n. 1976/2006.

⁵⁵⁸ GU L 337 del 13/12/2002, p. 3, prorogato fino al 30/06/2008 dal Regolamento (CE) n. 1976/2006.

⁵⁵⁹ Per approfondimenti si vedano K. DEIBEROVA, H. NYSSSEN, "*The new General Block Exemption Regulation (GBER): What Changed?*", in *European State Aid Law Quarterly* -EStAL-, 2009, pp. 27 ss.; M.BEGHOFER, "*The General Block Exemption Regulation: a giant on Feet of Clay*", *European State Aid Law Quarterly* -EStAL-, 2009, pp. 323 ss.; G. GOGLIA, "*Le categorie di aiuti di Stato esenti da notifica*", in *Corriere Tributario*, n. 6, 2008, pp. 3671 e ss.; P. COPPOLA, "*Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*" in "*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*", cit., pp. 577 e ss..

In secondo luogo, la Commissione ha adottato il cosiddetto Regolamento “*de minimis*”⁵⁶⁰), esonerando gli Stati membri dall’obbligo di notificare alla Commissione gli aiuti di entità modesta (che soddisfano le condizioni stabilite nel regolamento stesso), ritenendo tali aiuti poco distorsivi della concorrenza e quindi compatibili con il Trattato. Uno dei principi di base in materia di aiuti di Stato è che minore è la dimensione degli aiuti, minore è la distorsione della concorrenza. Sulla base di questa considerazione, la Commissione, nel *Regolamento “de minimis”*, ha fissato una soglia di duecentomila euro nell’arco di tre esercizi finanziari (per le imprese attive nel settore del trasporto su strada l’importo si fissa in centomila euro) al di sotto della quale le agevolazioni non costituiscono aiuti di Stato.

L’interpretazione dei casi compresi nel *Regolamento 800/2008* e nel *Regolamento “de minimis”* è diversa, in quanto, per i primi si tratta di una sorta di dichiarazione di compatibilità a priori di un aiuto di Stato in principio proibito, mentre, per i secondi, si tratta di una dichiarazione d’inesistenza di aiuto per mancanza del fondamentale requisito della distorsione (potenziale o reale) della concorrenza.

L’analisi dettagliata delle discipline poste dai regolamenti citati esula dall’ambito d’indagine del presente lavoro. E’ invece importante rilevare come la Commissione, attraverso tali regolamenti, abbia consolidato la propria esperienza in materia di compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune in atti aventi forza normativa, che influenzano in modo incisivo le scelte di politica di sviluppo basate su strumenti agevolativi degli Stati membri e degli enti territoriali all’interno di questi.

Infatti, i governi, prevedendo il comportamento della Commissione di fronte alle diverse tipologie di agevolazioni, tendono naturalmente a convergere verso misure che sono considerate a priori compatibili con il mercato comune, poiché rientranti tra le esenzioni previste negli stessi regolamenti (alle condizioni ivi indicate).

⁵⁶⁰ Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006 relativo all’applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti d’importanza minore (“*de minimis*”) -GU n. L 379 del 28.12.2006- (che sostituisce il Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, relativo all’applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti d’importanza minore (“*de minimis*”) -GU L 10 del 13.1.2001, p. 30-); Regolamento n. 1860/2004 della Commissione del 6 ottobre 2004, relativo all’applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato *de minimis* nei settori dell’agricoltura e della pesca -GU, n. L 325 del 28.10.2004-; Regolamento (CE) n. 875/2007 della Commissione del 24 luglio 2007 relativo all’applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e recante modifica del regolamento (CE) n. 1860/2004 -GU n. L 193 del 27.7.2007-.

La politica fiscale degli Stati membri appare, quindi, limitata e indirizzata dai precedenti della Commissione europea in merito alla compatibilità degli aiuti ex art. 107.1 TFUE alla luce delle deroghe dei comma 2 e 3 dello stesso articolo, e, con più forza, dai regolamenti che consolidano questi precedenti.

Infine, merita segnalare che il *Regolamento di esenzione per categoria* è stato adottato nell'ambito del denominato "*Piano d'Azione nel settore degli aiuti di stato*"⁽⁵⁶¹⁾, già citato, proposto dalla Commissione, a seguito del quale, a partire dal 2005, la Commissione stessa sta rivedendo i propri documenti relativi agli aiuti di Stato. Il "Piano d'Azione" ha l'obiettivo, tra l'altro, di adottare un approccio "più economico"⁽⁵⁶²⁾, al fine di individuare gli aiuti di Stato realmente distorsivi ed indirizzare le risorse statali nelle aree in cui possono effettivamente migliorare il funzionamento del mercato (o correggerne le disfunzioni o i c.d. fallimenti). Il "Piano d'azione", alla luce dello slogan "*less aids, but better targeted aids*", si focalizza su quattro obiettivi: la riduzione del livello generale degli aiuti; l'adozione di un approccio economico più preciso; l'adozione di procedure più efficaci in termini di attuazione, prevedibilità e trasparenza; una maggiore collaborazione tra Commissione e Stati membri.

Nel Piano sono delineati i principi guida della riforma delle regole sugli aiuti di Stato (da attuare nell'arco di 5 anni) e, in particolare, viene indicato il modo in cui la Commissione intende utilizzare le norme del TCE (oggi TFUE) in materia di aiuti di

⁵⁶¹ E' stato pubblicato come documento di consultazione (anziché come Comunicazione) con l'intento di procedere ad una riforma consensuale da realizzare in collaborazione con gli Stati membri e con tutte le parti interessate, pubbliche e private (le quali potevano proporre entro il 15 settembre 2005 i contributi e le osservazioni considerati opportuni). La Commissione ha sistematizzato e riassunto il contenuto delle osservazioni, che si è riservata di valutare, in un documento del 9 febbraio 2006 consultabile all'URL:

http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/action_plan/consult/saap.pdf.

La posizione dello Stato italiano, che riflette le opinioni espresse dalle amministrazioni pubbliche e locali (anche se alcune Regioni, come il Veneto e la Puglia, hanno presentato autonomamente le loro osservazioni) è reperibile all'indirizzo:

http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/action_plan/consult/37378.pdf.

⁵⁶² Per quanto riguarda l'approccio economico nella definizione degli aiuti di Stato delle istituzioni comunitarie, L. GRECO e A. ZANARDI, "*Federalismo fiscale e mercato unico europeo: una prospettiva economica*", cit., indicano che l'attuale politica di controllo delle misure fiscali a sostegno delle imprese aumenta il rischio sia di falsi positivi (esclusioni di misure in realtà compatibili con il mercato comune), che di falsi negativi (autorizzazione di aiuti lesivi per la concorrenza): propongono quindi un maggior uso del metodo economico nell'analisi degli aiuti di Stato fiscali.

Stato per incoraggiare gli Stati membri a contribuire alle strategie per la crescita e l'occupazione, riducendo il livello complessivo degli aiuti e concentrandoli sul miglioramento della competitività dell'industria europea, sulla creazione di posti di lavoro duraturi, sulla coesione sociale e regionale e sul miglioramento dei servizi pubblici.

Rispetto agli aiuti di Stato concessi attraverso misure fiscali, il Piano prevede che la Commissione valuti l'opportunità di rivedere la *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in particolare per valutare se occorra estendere l'applicazione della comunicazione alla tassazione indiretta.

E' chiaro, quindi, come quest'opera di influenza e di indirizzo della Commissione sugli Stati membri in materia di politiche agevolative, non sia qualcosa d'incidentale, bensì risponda ad un piano preciso dalla stessa Commissione, la quale, in questo modo, entra pericolosamente nella zona di autonomia degli Stati membri in materia fiscale.

Poiché è naturale che gli Stati membri evitino i modelli negativi di agevolazione (modelli di aiuti incompatibili disegnati dalla prassi della Commissione avallata dalla Corte di Giustizia)⁵⁶³ e tendano verso i modelli positivi di agevolazione (modelli di aiuti compatibili disegnati dalla prassi della Commissione, dagli atti di *soft law* -come gli orientamenti e comunicazioni- e dagli atti di *hard law*, come i regolamenti esaminati), vengono in essere le condizioni per una autoerosione (peraltro favorita dalla Commissione) dell'autonomia tributaria degli Stati stessi.

4. Breve raffronto tra le nozioni di agevolazione fiscale e aiuto di Stato fiscale

Dal confronto tra il concetto di agevolazione fiscale nel diritto interno (realizzato nel Capitolo I) e quello di aiuto di Stato elaborato dal diritto comunitario (in questo Capitolo), risulta con chiarezza che questa ultima nozione è più ampia della prima, comprendendo anche misure di tipo sovvenzionale. D'altra parte, la prima ha una maggiore portata poiché esistono agevolazioni fiscali che non rientrano nella nozione di aiuto di Stato proibito di cui all'art. 107 TFUE, perché riferibili a soggetti diversi dalle

⁵⁶³ D'altra parte un orientamento di questo tipo risulta naturale se si tiene conto delle gravi conseguenze per gli Stati membri, e soprattutto per i beneficiari, nel caso di erogazione di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune da parte della Commissione. Infatti, in questi casi è previsto, come vedremo in dettaglio, il recupero degli stessi.

imprese⁵⁶⁴) o perché non selettive nel senso esaminato oppure perché non sono in grado di falsare o minacciare di falsare la concorrenza negli scambi tra gli Stati membri.

Infine, per l'ordinamento comunitario, il fatto che le finalità extrafiscali promozionali dell'agevolazione fiscale siano tutelate da una norma costituzionale non rileva ai fini della considerazione della stessa come aiuto di Stato proibito, a meno di rientrare nelle deroghe discrezionali previste dall'art. 107.3 TFUE oppure tra i regimi di esenzione previsti dal Regolamento di esenzione per categoria (*Regolamento 800/2008*). Nell'ordinamento interno è invece rilevante e, addirittura, requisito di legittimità dell'agevolazione fiscale, il fatto che le finalità extrafiscali promozionali siano tutelate da una norma costituzionale.

⁵⁶⁴ Nel senso ampio inteso nell'ambito del diritto della concorrenza.

CAPITOLO III

I. PROCEDURA DI CONTROLLO DELLA COMPATIBILITÀ DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI

1. Obblighi di notifica e di *standstill*

L'articolo 108 TFUE (ex art. 88 del TCE) affida alla Commissione il compito di esaminare in via preliminare i nuovi progetti d'aiuto e di monitorare in via permanente gli aiuti esistenti, compito che -come abbiamo visto nel capitolo precedente- si estende anche agli aiuti concessi sotto forma di misure fiscali. Il funzionamento del sistema richiede la cooperazione degli Stati membri, i quali hanno l'obbligo di notificare ogni progetto⁽⁵⁶⁵⁾ diretto ad istituire o modificare aiuti, sospendendo l'erogazione dell'aiuto prefigurato nella legge o nell'atto amministrativo nazionali fino alla decisione di autorizzazione dell'aiuto da parte della Commissione⁽⁵⁶⁶⁾ (cosiddetti obblighi di notifica e di *standstill*)⁽⁵⁶⁷⁾.

Non è previsto obbligo di notifica né di *standstill* unicamente quando si tratti di aiuti esistenti, oppure nei casi in cui l'aiuto rientri nel *Regolamento generale di esenzione per categoria 800/2008*.

La Corte di Giustizia ha chiarito che soltanto l'obbligo di *standstill* è dotato di effetto diretto, nel senso di creare direttamente per i singoli un diritto soggettivo, direttamente applicabile nei singoli ordinamenti nazionali⁽⁵⁶⁸⁾. La sua violazione si esaurisce in un

⁵⁶⁵ Gli Stati dovranno quindi notificare i progetti (dunque prima dell'approvazione definitiva) di normativa (anche fiscale) istitutiva di aiuti, eventualmente utilizzando una clausola sospensiva in virtù della quale dell'agevolazione non si potrà fruire fino all'autorizzazione della Commissione.

⁵⁶⁶ In virtù dell'art. 3 del *Regolamento di Procedura*: "Agli aiuti soggetti a notifica non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato ritenere che abbia adottato una decisione di autorizzazione dell'aiuto".

⁵⁶⁷ L'art. 108.3 TFUE 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 interno a norma dell'articolo 107, 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".

⁵⁶⁸ Si veda la sentenza della Corte di giustizia del 15 luglio 1964, Causa 6-64, Costa c. Enel, cit., ove dichiara che con l'art. 88 [oggi 108 TFUE] gli Stati membri hanno soltanto convenuto di sottoporsi ad appropriate procedure, sia per eliminare gli aiuti esistenti, sia per istituirne di nuovi. Obbligandosi in modo così preciso ad informare "in tempo

vizio dell'atto che istituisce l'aiuto o ne dispone l'erogazione. Pertanto un singolo che subisca un pregiudizio dall'aiuto conferito prematuramente (cioè prima dell'esito del controllo da parte della Commissione), ad esempio, ad un'impresa concorrente, può 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, a meno, appunto, che la misura non rientri nell'ambito di applicazione del *Regolamento di esenzione per categoria*⁵⁶⁹).

Inoltre, l'effetto diretto implica che sia il giudice nazionale, sia la pubblica amministrazione⁵⁷⁰ hanno il potere-dovere di disapplicare, anche d'ufficio, le norme di diritto interno contrastanti con l'obbligo di *standstill*⁵⁷¹. D'altra parte, esso implica anche l'obbligo per il beneficiario di tener conto⁵⁷² dello *standstill* all'atto di

utile" la Commissione dei loro progetti di aiuti e accettando di sottoporsi alle procedure contemplate nell'art. 88, gli Stati hanno quindi assunto, verso la Comunità, un impegno che li vincola in quanto Stati, ma non crea direttamente per i singoli dei diritti soggettivi, eccezion fatta per l'ultima frase del paragrafo 3 di detto articolo.

⁵⁶⁹ Ricordiamo che in questi casi il giudice nazionale deve e può valutare unicamente se sono soddisfatte tutte le condizioni stabilite dal regolamento di esenzione.

⁵⁷⁰ Nel caso delle imposte "autoliquidabili" (quali le imposte dirette e l'IVA), gli uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria potrebbero direttamente accertare (e se del caso, porre in riscossione) a carico dei contribuenti la maggiore imposta che dovesse scaturire dalla disapplicazione dell'agevolazione concessa in violazione dell'art. 108.3 TFUE che dovrebbe essere sospesa in applicazione di tale articolo. Nel caso invece di imposte non autoliquidabili (come l'imposta di registro) è onere dell'Amministrazione finanziaria disconoscere le agevolazioni costitutive di un aiuto di Stato non notificato, in sede di liquidazione dell'imposta. Cfr. F. GALLO, "Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", in *Rassegna Tributaria*, n. 6-bis, 2003, p. 2280.

⁵⁷¹ Si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 389/1989. Inoltre, si veda Cass. 10 dicembre 2002, n. 17564, con note di P. LAROMA JEZZI, "Aiuti fiscali e adattamento all'ordinamento comunitario: profili sostanziali e processuali" e ST. DORIGO, "L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale", in *Rassegna Tributaria*, I, n. 3, 2003, pp. 1043 e ss. e 1099 e ss.. Si veda anche M. R. VIVIANO, "L'ordine di recupero", in AA.VV., "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p. 306 e ss..

⁵⁷² Nel senso di essere consci di non poter fare legittimo affidamento sulla compatibilità dell'aiuto erogato e della conseguente precarietà dello stesso. Su questo tema approfondiremo nel corso del lavoro.

applicazione concreta della misura⁽⁵⁷³⁾ (per alcuni, addirittura, astenendosi dall'applicare l'aiuto non notificato)⁽⁵⁷⁴⁾.

Non è invece dotato di effetto diretto l'obbligo di notifica. Tuttavia, la mancata notifica ha rilievo nei casi in cui coincida con l'inosservanza dell'obbligo di *standstill* (altrimenti, almeno in via di principio, mancherebbe l'interesse ad invocare la norma dinanzi al giudice⁽⁵⁷⁵⁾).

Si è discusso in dottrina sugli effetti della decisione di autorizzazione dell'aiuto da parte della Commissione rispetto all'atto interno (legge o atto amministrativo nazionali) costitutivo dell'aiuto. Nella prassi, gli Stati tendono ad emanare atti astrattamente perfetti secondo il diritto interno, ma accompagnati da una clausola che ne rinvia l'efficacia all'autorizzazione della Commissione. In queste ipotesi la decisione di autorizzazione si presenta, per volere espresso del legislatore nazionale, come un atto integrativo dell'efficacia dell'atto interno⁽⁵⁷⁶⁾. Dunque, la dichiarazione della Commissione di compatibilità con il mercato comune (l'autorizzazione) determina l'efficacia *ex nunc* dell'atto interno. Per contro, l'emanazione di una decisione negativa

⁵⁷³ Si veda A. FANTOZZI, "Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione", in *Rassegna Tributaria*, 6-bis, 2003, p. 2256; e F. FEOLA e V. VIGLIOTTI, "La procedura di controllo", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 284 e 285.

⁵⁷⁴ Si veda F. GALLO, "Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., pp. 2279 e ss.. Per l'autore, l'obbligo di sospensione delle agevolazioni relative ad imposte "autoliquidabili" ha come primo destinatario il contribuente, il quale, autoliquidando il tributo da lui dovuto, deve altresì operare la verifica della riconducibilità della misura interna alla nozione comunitaria di aiuto di Stato. Quindi, per l'autore, il "meccanismo di salvaguardia" dell'effettività della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato rappresentato dalla clausola di *standstill* sembra affidarsi in prima istanza al comportamento responsabile del contribuente destinatario dell'aiuto. Analogamente, C. CIAMPOLILLO, "Incompatibilità e recupero degli aiuti", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 408, per il quale il contribuente, in sede di autoliquidazione, deve astenersi dal godere delle agevolazioni nel caso percepisca un potenziale contrasto con le norme sugli aiuti di Stato.

In questa linea, per G. PIZZONIA, "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 Diritto Finanziario e scienze delle finanze*, I, n. 3, 2005, p. 385, per la Corte di Giustizia, il cittadino è tenuto a disapplicare la normativa interna costituente aiuto se e nella misura in cui egli sia chiamato in qualche modo dalla legge ad applicarla autonomamente; se ciò non avvenisse, si potrebbe addirittura ipotizzare la responsabilità per danni del cittadino beneficiario di aiuti indebiti (verso i concorrenti).

Tuttavia, in ogni caso si tratterebbe di un obbligo senza sanzione poiché l'eventuale recupero a carico del beneficiario non è mai concepito quale sanzione, ma quale semplice ritorno allo *status quo ante*.

⁵⁷⁵ Cfr. G. TESAURO, "Diritto Comunitario", cit., p. 828, nota 156.

⁵⁷⁶ Così anche per G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., pp. 74 e ss..

(di incompatibilità con il mercato comune e, per tanto, la non autorizzazione) da parte della Commissione produrrebbe la caducazione della disposizione interna, che sarebbe inefficace *ab origine*⁽⁵⁷⁷⁾.

Nei casi invece in cui la norma interna non operi questo rinvio esplicito si produce una situazione parzialmente diversa.

In virtù dell'effetto diretto della clausola comunitaria di *standstill*, l'atto interno che ha reso efficace l'aiuto prima che lo Stato abbia ottenuto la pertinente autorizzazione della Commissione deve essere considerato illegittimo da parte dei giudici e dalla pubblica amministrazione nazionali. Si tratterebbe di un atto non efficace (invalido, per la Corte di Giustizia⁽⁵⁷⁸⁾) perché in contrasto con una norma comunitaria dotata di effetto diretto. Come vedremo nel capitolo relativo alla procedura di controllo degli aiuti illegali, la successiva decisione di compatibilità della Commissione non è in grado di sanare l'iniziale illegalità dell'aiuto determinata dall'inosservanza degli obblighi di notifica e di *standstill*⁽⁵⁷⁹⁾. Indipendentemente dall'esito positivo o negativo del controllo da parte della Commissione, il vizio dell'aiuto sussiste ed è rilevante ad ogni effetto, ivi compreso quello dell'eventuale recupero dei benefici illegittimamente attribuiti.

In caso di decisione della Commissione di compatibilità con il mercato comune (autorizzazione), in alcune ipotesi l'atto interno può acquistare, parzialmente, efficacia *ex nunc*. Ad esempio in quelle di aiuti con effetto continuato i quali produrranno effetti a partire dall'autorizzazione della Commissione. Altrimenti, l'aiuto concesso in violazione dell'obbligo di *standstill* resta invalido e lo Stato membro potrà solo emanare un nuovo atto interno, identico al precedente, costitutivo dello stesso tipo di aiuto che, in quanto già dichiarato compatibile con il mercato comune, sarà senz'altro valido ed efficace (anche senza aver subito modifica alcuna). Resta, cioè, fermo il diritto dello Stato membro di dare nuovamente esecuzione all'aiuto in un momento successivo.

⁵⁷⁷ Cfr. ID..

⁵⁷⁸ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 21 novembre 1991, Causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, Raccolta 1991, p. I-5505, punto 12.

⁵⁷⁹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, Causa C-199/06, Raccolta 2008, pagina I-00469, punto 40.

Di recente, come abbiamo visto nel Capitolo II, la giurisprudenza della Corte Costituzionale è stata chiara nell'affermare che nei giudizi promossi in via principale in cui si dubiti della compatibilità di una legge regionale⁽⁵⁸⁰⁾ con norme comunitarie dotate di efficacia diretta, queste ultime fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa all'art. 117, primo comma, della Costituzione. Se le suddette leggi fossero incompatibili con la norma comunitaria interposta, esse dovrebbero essere dichiarate costituzionalmente illegittime (con efficacia *erga omnes*), per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost.⁽⁵⁸¹⁾.

Stando così le cose, non potendosi dubitare dell'effetto diretto della clausola di *standstill*, pare chiaro che la violazione della stessa porterebbe (in giudizi di costituzionalità promossi in via principale dallo Stato contro una legge regionale) alla dichiarazione dell'incostituzionalità della legge regionale dettata in violazione dell'art. 108.3 TFUE.

Tutto ciò avverrebbe nonostante l'incostituzionalità possa apparire come una sanzione eccessiva, dato il carattere formale del vincolo comunitario disatteso⁽⁵⁸²⁾.

Ricordiamo che nei giudizi pendenti davanti al giudice comune, questo ultimo semplicemente dovrà “disapplicare” le leggi statali o regionali dettate in violazione della clausola di *standstill*. Infatti, il giudice nazionale deve tutelare i soggetti lesi dalla violazione del divieto di erogazione degli aiuti in mancanza di notifica (a ciò non ostando l'eventuale avvio della procedura di verifica della compatibilità dell'aiuto da parte della Commissione)⁽⁵⁸³⁾. A tal fine il giudice nazionale, di fronte alla richiesta di

⁵⁸⁰ Come noto, per quanto riguarda il parametro costituzionale fatto valere nei giudizi sulle leggi promossi in via principale, permane -dopo la riforma operata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001- una asimmetria tra Stato e Regioni, in conseguenza della quale lo Stato può impugnare la legge regionale per violazione di qualsiasi norma della Costituzione, mentre la Regione può impugnare la legge o un atto avente forza di legge dello Stato invocando unicamente la lesione delle proprie competenze costituzionalmente riconosciute (si veda la sentenza della Corte costituzionale n. 274 del 24 luglio 2003, punto 2.1, reperibile all'URL: www.giurcost.org).

⁵⁸¹ Si vedano le citate sentenze della Corte Costituzionale n. 216/2010; n. 102/2008; n. 129/2006; n. 406/2005; n. 166/2004 e n. 7/2004 e l'Ordinanza n. 103/2008.

⁵⁸² A favore della tesi dell'inefficacia dell'atto interno *versus* la tesi dell'incostituzionalità si veda G. FRANSONI, “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, cit., p. 76 e ss..

⁵⁸³ Il dovere del giudice nazionale di trarre le conseguenze giuridiche della violazione della clausola di *standstill* non è subordinato alla decisione di incompatibilità della Commissione, non dovendo attendere la decisione di recupero da parte della stessa. Si veda la sentenza della Corte di Giustizia 11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI* e altri c. *La Poste* e altri, Raccolta 1996, p. I-3547, punto 53 (“... un giudice nazionale, cui è stato chiesto di trarre le conseguenze della

un concorrente dell'impresa beneficiaria di un aiuto illegale, dovrà accertare se la misura in questione costituisca o meno un aiuto proibito, interpretando a questo proposito la nozione di aiuto di cui all'art. 107 TFUE⁵⁸⁴).

Nel caso in cui debba verificare se la misura rientri nell'ambito di un regolamento di esenzione per categoria, il giudice nazionale dovrà e potrà valutare solamente (come già segnalato) se siano state soddisfatte tutte le condizioni stabilite dal regolamento di esenzione, senza poter argomentare altrimenti se vi sia violato il divieto di aiuti di Stato. Il giudice nazionale può avvalersi, nel suo compito interpretativo, sia della collaborazione della Commissione, sia dell'assistenza della Corte di Giustizia attraverso un rinvio pregiudiziale. Qualora, cioè, i giudici nazionali nutrano dubbi in merito ad un

violazione dell' art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato, in pendenza di un ricorso parallelo alla 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 e ad applicare la nozione di aiuto. In caso di dubbio, può chiedere chiarimenti alla Commissione. Inoltre, può o deve, in conformità all'art. 177, secondo e terzo comma, del Trattato, 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 la salvaguardia degli interessi delle parti in attesa della sua pronuncia definitiva”).

Il recupero provvisorio può essere uno strumento particolarmente efficace nei casi in cui il procedimento dinanzi al giudice nazionale si svolga in parallelo alla procedura d'indagine della Commissione. In questi casi, il giudice nazionale, qualora preferisca attendere l'esito della valutazione di compatibilità della stessa, dovrà almeno, quando procedente, adottare le necessarie misure provvisorie (cioè ordinare il versamento dei fondi su un conto bloccato dall'autorità giudiziaria) da confermare poi, eventualmente, con un ordine finale e irreversibile di recupero. Cfr. P. ROSSI-MACCANICO, “*Riflessi fiscali dell'applicazione a livello nazionale delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato*”, cit., p. 217.

⁵⁸⁴ Nonostante ciò, come chiarito in precedenza, né il giudice nazionale, né la Corte eventualmente investita di un quesito pregiudiziale limitatamente alla sussistenza dell'aiuto in funzione dell'osservanza dell'art. 108.3, sono competenti a valutare nel merito la compatibilità dell'aiuto, valutazione che spetta in prima battuta esclusivamente alla Commissione, sotto il controllo di legittimità del Tribunale di Primo grado e, in secondo grado, della Corte di Giustizia. Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* et altri, cit., punti 26-29 che rimanda inoltre ai punti 12 e 14 della sentenza 21 novembre 1991, Causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, cit..

Cfr., G. TESAURO, “*Diritto Comunitario*”, cit., p. 829. Si vedano inoltre i punti 16, 19 e 20 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

Dunque, il giudice nazionale può (e deve) valutare l'esistenza dei criteri costitutivi di aiuto di Stato solo al fine di decidere se la misura doveva essere notificata alla Commissione, ma ad esso non compete la decisione sulla compatibilità o meno di tale misura con il mercato comune.

aiuto di Stato, possono chiedere il parere (non giuridicamente vincolante a differenza della pronuncia della Corte sul rinvio pregiudiziale⁽⁵⁸⁵⁾) della Commissione su questioni economiche, di fatto e di diritto, che considerino pertinenti, quali: se una determinata misura configuri aiuto di Stato; se esista un certo elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato; quale sia l'importo esatto dell'aiuto o degli interessi dovuti; se la misura rientri tra gli aiuti esentati dall'obbligo di notifica oppure in un regime di aiuto previamente notificato e autorizzato dalla Commissione; se detta misura configuri un "aiuto esistente"; se esistano circostanze eccezionali tali da impedire il recupero in base al diritto comunitario; ovvero si possono chiedere informazioni sui requisiti giuridici fissati dal diritto comunitario per le domande di risarcimento danni e il calcolo dei danni subiti⁽⁵⁸⁶⁾. La Commissione dovrà adoperarsi per emettere il parere richiesto entro quattro mesi dalla data di ricevimento della richiesta o, in caso ritenga necessari chiarimenti, dal momento in cui essa riceve le informazioni complementari richieste⁽⁵⁸⁷⁾.

La richiesta di questi pareri non pregiudica la possibilità o l'obbligo (qualora si tratti di giudici di ultima istanza in base al diritto nazionale⁽⁵⁸⁸⁾) di chiedere alla Corte di Giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale su questioni relative all'interpretazione del Diritto comunitario ai sensi dell'art. 267 TFUE (ex art. 234 TCE).

D'altra parte, in caso di richiesta, la Commissione ha l'obbligo di trasmettere ai giudici nazionali informazioni rilevanti in suo possesso⁽⁵⁸⁹⁾ quali, tra l'altro, tutte quelle relative ad un procedimento pendente dinanzi alla Commissione stessa nonché dati fattuali, statistiche, studi di mercato, analisi economiche ecc.. La Commissione dovrà adoperarsi per fornire le informazioni richieste entro un mese dalla data di ricevimento della richiesta oppure, qualora la Commissione debba ottenere ulteriori chiarimenti dai giudici

⁵⁸⁵ Si veda il punto 93 della *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁵⁸⁶ Idem, punto 91.

⁵⁸⁷ Si veda il punto 94 della *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁵⁸⁸ Tuttavia, quando l'interpretazione del diritto comunitario possa essere chiaramente dedotta dalla giurisprudenza esistente o quando non lasci adito ad alcun ragionevole dubbio, il giudice nazionale di ultima istanza non è tenuto ad adire la Corte (sebbene possa comunque farlo). Si veda, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 settembre 2008, Cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja* (UGT-Rioja) e altri c. *Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya* e altri, cit., punti 42 e 43. Si veda inoltre il punto 90 della *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁵⁸⁹ Si veda, *ex multis*, la sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI* e altri c. *La Poste* e altri, cit., punto 50.

nazionali o da terzi interessati alla trasmissione, dal momento in cui essa riceverà la risposta o dalla conclusione della consultazione⁽⁵⁹⁰⁾.

Nonostante il divieto di divulgazione di informazioni protette dal segreto d'ufficio che incombe sulla Commissione in virtù dell'art. 339 TFUE (ex art. 287 TCE), il dovere di leale collaborazione le impone di comunicare ai giudici nazionali qualsiasi informazione da essi richiesta, incluse quelle protette dall'obbligo di segreto d'ufficio, a meno che possa giustificare il rifiuto per l'esistenza di motivi imperativi attinenti alla necessità di salvaguardare gli interessi delle Comunità, oppure per evitare che siano compromessi il loro funzionamento e indipendenza⁽⁵⁹¹⁾. In ogni caso, la comunicazione ai giudici nazionali di informazioni riservate da essi richieste è fatta a condizione che questi siano in grado e intendano impegnarsi ad assicurare il segreto⁽⁵⁹²⁾.

2. Procedura di controllo

I procedimenti di controllo sia degli aiuti esistenti⁽⁵⁹³⁾, sia degli aiuti nuovi⁽⁵⁹⁴⁾ notificati oppure non notificati (procedimenti in parte coincidenti), sono previsti in linea generale dall'art. 108 TFUE (ex 88 del TCE) e disciplinati nel dettaglio dal *Regolamento (CE) N. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999 recante modalità di applicazione*

⁵⁹⁰ Si veda, la *Comunicazione 2009/C 85/01*, cit., punti 13 e 82 e ss..

⁵⁹¹ Si veda l'Ordinanza della Corte del 13 luglio 1990, Causa C-2/88, *J.J. Zwartveld* e altri, Raccolta 1990, p. I-03365, punti, 16 e ss, in particolare 25 e 26.

⁵⁹² Si vedano i punti 84-88 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁵⁹³ In generale, ai sensi dell'art. 1 b) del *Regolamento di procedura*, si considerano aiuti esistenti: i) tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del trattato (ossia, alle quali sia stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato e che siano ancora applicabili dopo tale entrata in vigore); ii) gli aiuti autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio; iii) gli aiuti che si suppongono autorizzati alle condizioni stabilite nel Regolamento di procedura quando la Commissione non provveda ad adottare una decisione entro i termini ivi stabiliti; iv) gli aiuti per i quali sia scaduto il periodo limite di 10 anni perché la Commissione possa esigerne il recupero; v) gli aiuti per i quali possa essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo siano diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. (Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione). Per approfondimenti sulla nozione di aiuto esistente si veda G. COTTANI, "La procedura di controllo", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 309 e ss..

⁵⁹⁴ Sono aiuti nuovi tutti gli aiuti che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti (art. 1 c) del *Regolamento di Procedura*).

dell'articolo 93 del trattato CE (oggi art. 108 TFUE)⁽⁵⁹⁵⁾, di seguito *Regolamento di Procedura*⁽⁵⁹⁶⁾, che codifica la prassi già seguita dalla Commissione nelle procedure in materia di aiuti di Stato.

Al Regolamento di Procedura ha fatto seguito l'emanazione del *Regolamento 794/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del Regolamento 659/1999*, di seguito *Regolamento attuativo*, che stabilisce disposizioni dettagliate relativamente alla forma, al contenuto e ad altre modalità delle notificazioni e delle relazioni annuali di cui al regolamento (CE) n. 659/1999 e, inoltre, stabilisce disposizioni per il calcolo dei termini in tutti i procedimenti relativi agli aiuti di Stato e del tasso d'interesse per il recupero di aiuti illegittimi⁽⁵⁹⁷⁾. Tuttavia, la giurisprudenza comunitaria (del Tribunale di Primo grado e della Corte di Giustizia), continua a svolgere un ruolo fondamentale nel dirimere i dubbi interpretativi che possano suscitare detti Regolamenti.

Esamineremo brevemente le procedure di controllo previste per gli aiuti nuovi, notificati e non notificati, per gli aiuti esistenti, e per gli aiuti attuati in modo abusivo, per poi concentrarci sul problema, più interessante agli effetti del nostro lavoro, del recupero degli aiuti di Stato.

2. 1. Procedura relativa agli aiuti nuovi notificati⁽⁵⁹⁸⁾

Questo procedimento si apre con la notifica e si articola in due fasi. Una fase necessaria di esame preliminare e una fase eventuale, d'indagine formale.

⁵⁹⁵ Gazzetta Ufficiale n. L 083 del 27/03/1999, pp. 0001-0009.

⁵⁹⁶ Modificato dal *Regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio del 20 novembre 2006*.

⁵⁹⁷ Art. 1 del *Regolamento attuativo*. In particolare detto Regolamento contiene: i moduli di notificazione degli aiuti; le schede di informazioni complementari per valutare se la misura sia conforme ai regolamenti, alle linee direttrici, alle discipline, agli altri testi applicabili agli aiuti di Stato; specifica le modalità di trasmissione della notificazione; fissa una procedura di notificazione semplificata per determinate modifiche ad aiuti esistenti; indica la forma e il contenuto che devono assumere le relazioni annuali secondo un modello standard; stabilisce la procedura di trasmissione e pubblicazione delle relazioni annuali; fissa i termini; e infine indica il metodo di fissazione e applicazione dei tassi d'interesse per il recupero degli aiuti illegittimi. Il Regolamento è stato modificato dal *Regolamento (CE) n. 1627/2006 della Commissione del 24 ottobre 2006* relativamente ai moduli standard per la notifica degli aiuti e dal *Regolamento (CE) n. 1147/2008 della Commissione, del 31 ottobre 2008*, per quanto concerne la parte III.10 dell'allegato I (scheda di informazioni complementari sugli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente).

⁵⁹⁸ Art. 2-9 del *Regolamento di Procedura*.

Trattandosi di aiuti nuovi notificati, dopo la notifica da parte dello Stato membro interessato (che deve contenere tutte le informazioni atte a consentire alla Commissione di adottare una decisione) la Commissione procede all'*esame preliminare* della misura.

In questa fase non è previsto un contraddittorio formale e la Commissione valuta l'aiuto sulla base delle informazioni generali fornite dallo Stato membro.

Una parte della dottrina ha criticato la mancanza di trasparenza di questa fase che consente "negoziazioni" fra le istituzioni comunitarie e gli Stati membri⁽⁵⁹⁹⁾. Altri autori⁽⁶⁰⁰⁾ invece, concependo il procedimento quale fase di cooperazione fra istituzioni⁽⁶⁰¹⁾, considerano la possibilità di una negoziazione come un carattere naturale ed ineliminabile dello stesso.

Ovviamente, è ammissibile unicamente una negoziazione diretta ad apportare le opportune modifiche all'aiuto statale in modo tale che non possa più essere considerato contrario all'art. 107 TFUE e pertanto al mercato comune. Ciò perché l'articolo 107 non è una norma dispositiva e pertanto deve essere rispettata senza possibilità di negoziazioni che, tra l'altro, rischierebbero di favorire gli Stati con più peso all'interno dell'Unione, a detrimento degli altri.

L'esame preliminare può concludersi con una delle seguenti decisioni, che devono essere adottate entro due mesi a decorrere dal giorno successivo a quello di ricezione della notifica completa⁽⁶⁰²⁾:

- i) dichiarazione che la misura notificata non costituisce aiuto⁽⁶⁰³⁾;
- ii) dichiarazione che la misura notificata, pur costituendo aiuto, è, senza dubbio⁽⁶⁰⁴⁾, compatibile con il mercato comune poiché è riconducibile ad una

⁵⁹⁹ Si veda C. PINOTTI, "Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza", cit., p. 196. Inoltre, in questo senso, è anche stato fatto notare che, non essendoci pubblicità alcuna del suo avvio, i concorrenti dell'impresa beneficiaria sono informati degli aiuti solo in un successivo momento, quando viene pubblicata la decisione che statuisce sulla necessità di aprire o meno la fase contraddittoria. Si veda G. COTTANI, "La procedura di controllo", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., pp. 327 e 334.

⁶⁰⁰ Si veda G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 64.

⁶⁰¹ E, infatti, si tratta di un procedimento che non ha natura propriamente contenziosa, ma che si caratterizza per la cooperazione fra Stato membro e Commissione.

⁶⁰² La notifica è ritenuta completa se entro 2 mesi dalla sua ricezione, o dalla ricezione di ogni informazione supplementare richiesta, la Commissione non richiede ulteriori informazioni. Il termine può essere prorogato con il consenso della Commissione e dello Stato membro interessato. Se opportuno, la Commissione può fissare scadenze più ravvicinate; art. 4. 5 del *Regolamento di Procedura*.

⁶⁰³ Questa decisione non necessita di motivazione.

specifica deroga prevista dai commi 2 e 3 dell'art. 107 TFUE (c.d. *decisione di non sollevare obiezioni*);

iii) *decisione di avviare il procedimento d'indagine formale*, poiché sussistono dubbi in ordine alla compatibilità con il mercato comune.

Quest'ultima decisione, implicando la scelta, da parte della Commissione, di una procedura di controllo che comporta, fra l'altro, la sospensione dell'esecuzione dell'aiuto progettato, costituisce un atto impugnabile da parte dei destinatari⁽⁶⁰⁵⁾.

Se la Commissione non provvede ad adottare una decisione entro il termine suindicato di due mesi, si ritiene che l'aiuto sia stato autorizzato dalla stessa (silenzio-assenso) e lo Stato membro interessato, dopo averne informato la Commissione, può quindi attuare le misure in questione, a meno che quest'ultima non adotti una decisione entro 15 giorni lavorativi dalla ricezione della suddetta informativa⁽⁶⁰⁶⁾.

In verità, dal combinato disposto degli artt. 4.5 e 4.6 del *Regolamento di Procedura* risulta, da una parte, che il termine di due mesi entro il quale la Commissione deve adottare la decisione inizia a decorrere dal giorno successivo alla ricezione di una notifica completa; da l'altra, che la notifica si considera completa se la Commissione non richiede ulteriori informazioni entro due mesi da allora. Da ciò, come osservato dalla più autorevole dottrina⁽⁶⁰⁷⁾, risulta che nell'ipotesi d'inerzia della Commissione, lo Stato interessato deve attendere due mesi perché la sua notifica sia considerata completa e che solo successivamente inizieranno a decorrere gli ulteriori due mesi entro i quali

⁶⁰⁴ Deve quindi esservi la certezza che la misura sia compatibile; cfr. G. FRANSONI, "*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*", cit., p. 64.

⁶⁰⁵ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 30 giugno 1992, Causa C-312/90, Spagna c. Commissione, Raccolta 1992, p. I- 04117, punti 11, 17, 23 e 24.

In generale, perché una decisione sia impugnabile essa deve produrre effetti giuridici autonomi ovvero deve trattarsi di un provvedimento "produttivo di effetti giuridici obbligatori idonei ad incidere sugli interessi" della ricorrente, "modificando in misura rilevante la situazione giuridica di quest'ultima"; si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 22 ottobre 1996, Causa T-330/94, *Salt Union Ltd* c. Commissione, Raccolta 1996, p. II-01475, punto 34.

⁶⁰⁶ Già nel 1973, la Corte di Giustizia aveva fissato in due mesi il termine per l'adozione di una decisione da parte della Commissione, precisando che qualora fosse stata effettuata una notifica completa del progetto di aiuto e la Commissione non si fosse pronunciata nel termine di due mesi, l'aiuto notificato si poteva intendere implicitamente autorizzato e poteva pertanto essere erogato dallo Stato membro dopo averne dato comunicazione alla Commissione (sentenza della Corte dell'11 dicembre 1973, Causa 120-73, *Gebr. Lorenz GmbH* c. Repubblica federale di Germania e *Land Rheinland-Pfalz*, Raccolta 1973, p. 01471, punto 4).

⁶⁰⁷ Si veda F. GALLO, "*Inosservanza delle norme comunitari sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*", cit., p. 2274.

l'esame preliminare deve essere concluso. Quindi solo se la Commissione non replica in alcun modo alla notifica, l'aiuto dovrà considerarsi autorizzato trascorsi complessivamente quattro mesi dalla ricezione dalla notifica stessa. In seguito, come abbiamo detto, lo Stato potrà dare attuazione alla misura, se dopo averne dato formale comunicazione alla Commissione, quest'ultima non adotta decisione alcuna nei quindici giorni successivi alla ricezione di tale comunicazione.

L'autorizzazione implica che all'aiuto si può da quel momento applicare la disciplina relativa agli aiuti "esistenti" (e pertanto non può essere oggetto di recupero), ma non equivale ad una dichiarazione di esistenza dell'aiuto o di compatibilità dello stesso con il mercato comune⁽⁶⁰⁸⁾.

Nelle ipotesi di decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, la Commissione espone sinteticamente i punti di fatto e di diritto pertinenti, realizza una valutazione preliminare relativa al carattere di aiuto della misura prevista ed espone i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune. Inoltre, invita lo Stato membro e tutti gli altri interessati⁽⁶⁰⁹⁾ a formulare le loro osservazioni entro un termine stabilito, di norma non superiore a un mese⁽⁶¹⁰⁾. Lo Stato membro (quindi non gli altri interessati) può a sua volta rispondere alle osservazioni entro un termine stabilito, di norma non superiore a un mese.

Il procedimento si svolge quindi in contraddittorio con lo Stato membro notificante e "tutti gli altri interessati" (altri Stati membri e imprese che si ritengano avvantaggiate ovvero pregiudicate dall'eventuale introduzione della misura in esame: quindi, tutti coloro che abbiano un interesse effettivo all'esito del procedimento⁽⁶¹¹⁾). L'espressione "tutti gli altri interessati" implica che la Commissione non è tenuta a procedere all'individuazione nominativa di tali soggetti (il che peraltro parrebbe impossibile).

La Commissione può concludere il *procedimento d'indagine formale* con una delle seguenti decisioni (che devono intervenire non appena risultino eliminati i dubbi in ordine alla compatibilità con il mercato comune della misura notificata e, per quanto

⁶⁰⁸ Cfr. G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 66.

⁶⁰⁹ Emanando una decisione resa nota agli interessati mediante pubblicazione nella GUUE.

⁶¹⁰ In casi debitamente giustificati, può essere prorogato dalla Commissione.

⁶¹¹ Cfr. G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 66.

possibile, entro 18 mesi dall'avvio della procedura⁽⁶¹²⁾, termine che può essere prorogato di comune accordo)⁽⁶¹³⁾:

- i) dichiarazione che la misura notificata non costituisce aiuto;
- ii) dichiarazione che l'aiuto è compatibile con il mercato comune (specificando quale sia la deroga applicata a norma del Trattato) poiché i dubbi relativi alla compatibilità della misura notificata con il mercato comune non sussistono più: c.d. *decisione positiva*;
- iii) subordinazione della decisione positiva a condizioni che consentano di considerare l'aiuto compatibile con il mercato comune e ad obblighi che consentano di controllare il rispetto della decisione stessa: c.d. *decisione condizionale*;
- iv) dichiarazione che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune e che non può essere data esecuzione allo stesso: c.d. *decisione negativa*.

Ai sensi dell'art. 108. 2 TFUE, a richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito (quindi, la regola vale anche per gli aiuti non notificati) o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato comune, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di esenzione per categorie di aiuti di cui all'articolo 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione.

Tale richiesta sospende il procedimento d'indagine formale fino alla pronuncia del Consiglio che dovrà essere resa entro tre mesi dalla data della richiesta. Se il Consiglio non si è pronunciato entro questo periodo, la decisione spetta di nuovo alla Commissione. Tuttavia, il Consiglio non ha questa facoltà (ovvero, in ogni caso, la sua

⁶¹² Il termine deve ritenersi indicativo, ma ciò non autorizza la Commissione a non osservare un termine ragionevole o ad agire in maniera eccessivamente tardiva. In tal senso sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 novembre 2004, Causa T-176/01, Ferriere Nord SpA c. Commissione, Raccolta 2004, p. II-03931, punto 69 (confermata dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'8 maggio 2008, Causa C-49/05, Raccolta 2008, p. I-00068) e sentenza del Tribunale del Primo Grado del 15 giugno 2005, Causa T-171/02, Regione autonoma della Sardegna c. Commissione, Raccolta 2005, p. II-02123, punto 57.

⁶¹³ Scaduto il termine indicato, se lo Stato membro interessato ne fa richiesta, la Commissione, entro 2 mesi, prende una decisione in base alle informazioni in suo possesso. Se del caso, qualora le informazioni fornite non siano sufficienti per stabilire la compatibilità, la Commissione prende una decisione negativa; art. 7.6 del *Regolamento di Procedura*.

decisione non produce effetti) qualora sia già intervenuta una decisione negativa da parte della Commissione⁽⁶¹⁴⁾.

2. 2. Procedura relativa agli aiuti illegali⁽⁶¹⁵⁾

Nel caso venga a conoscenza di aiuti nuovi attuati in violazione dell'art 108.3 TFUE, vale a dire degli obblighi di notifica e di *standstill* (i cosiddetti *aiuti illegali* nella terminologia del *Regolamento di procedura*⁽⁶¹⁶⁾) la Commissione esamina senza indugio⁽⁶¹⁷⁾ le informazioni di cui sia in possesso, in merito ai presunti *aiuti illegali*, da qualsiasi fonte esse provengano, e può chiedere le informazioni pertinenti allo Stato membro interessato.

Se lo Stato membro interessato non fornisce le informazioni richieste nel termine stabilito dalla Commissione o fornisce informazioni incomplete, quest'ultima invia un

⁶¹⁴ Si veda G. FRANSONI, “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, cit., pp. 68 e 69.

⁶¹⁵ Art. 10-15 del *Regolamento di Procedura*. Sulla distinzione tra incompatibilità e illegalità degli aiuti di Stato si veda A. C. DOS SANTOS, “*L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*”, cit., pp. 395 e ss..

⁶¹⁶ Art. 1, lettera f) del *Regolamento di Procedura*.

⁶¹⁷ Le imprese concorrenti dei beneficiari di un aiuto illegale (o di un aiuto attuato in modo abusivo) in caso d'inattività della Commissione, hanno il diritto di invocare l'intervento diretto della stessa al fine di indagare su tali aiuti, con richiesta di ottemperare all'obbligo di controllo e di porre fine all'eventuale distorsione della concorrenza, ai sensi dell'articolo 265 TFUE (ex articolo 232 del TCE). Questo prevede che qualora, in violazione dei trattati, la Commissione si astenga dal pronunciarsi, gli Stati membri e le altre istituzioni dell'Unione possono adire la Corte di giustizia dell'Unione europea per far constatare tale violazione. Il ricorso è ricevibile soltanto quando la Commissione sia stata preventivamente richiesta di agire. Se, allo scadere di un termine di due mesi da tale richiesta, essa non ha preso posizione, il ricorso può essere proposto entro un nuovo termine di due mesi. Inoltre, ogni persona fisica o giuridica può adire la Corte alle condizioni stabilite per contestare alla Commissione di avere omesso di emanare nei suoi confronti un atto che non sia una raccomandazione o un parere.

Per quanto riguarda la legittimazione processuale attiva, secondo la giurisprudenza i singoli possono proporre ricorso per “carezza” contro un atto delle istituzioni di cui non sono destinatari se questo atto li riguarda direttamente ed individualmente: si ritengono legittimati da questa regola i concorrenti del beneficiario dell'aiuto. Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 26 novembre 1996, *T. Port GmbH & Co. KG c. Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung*, Causa C-68/95, punto 59, Raccolta 1996, p. I-06065, punto 59 e del Tribunale di Primo grado del 10 maggio 2006, Causa T-395/04, *Air One SpA c. Commissione*, Raccolta 2006, p. II-01343, punti 25 e 27.

A seguito dell'accertamento dell'esistenza dell'inerzia da parte della Corte di Giustizia, la Commissione, ai sensi dell'art. 266 TFUE, è tenuta a “prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza della Corte di giustizia” comporta. Tale obbligo non pregiudica quello dell'Unione di risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni ai sensi dell'art. 340 TFUE.

sollecito fissando un adeguato termine supplementare entro il quale le informazioni stesse devono essere fornite. Nel caso in cui, ciò nonostante, lo Stato membro interessato non fornisca le informazioni richieste nel termine stabilito o fornisca informazioni incomplete, la Commissione può adottare una decisione con la quale richiede tali informazioni (cosiddetta “*ingiunzione di fornire informazioni*”). La decisione specifica le informazioni richieste e stabilisce un termine adeguato entro il quale esse devono essere fornite. Qualora lo Stato membro ometta di fornire le informazioni richieste, nonostante l’ingiunzione della Commissione, quest’ultima ha il potere di porre fine al procedimento e di emanare la decisione che dichiara la compatibilità o l’incompatibilità dell’aiuto col mercato comune in base agli elementi di cui dispone. Se del caso, la Commissione può decidere di esigere il recupero dell’importo dell’aiuto già versato⁽⁶¹⁸⁾.

Dopo aver dato allo Stato membro interessato l’opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione *può*⁽⁶¹⁹⁾ decidere:

- i) di ordinare a detto Stato membro di sospendere l’erogazione dell’aiuto concesso illegalmente fino a che essa non abbia deciso in merito alla compatibilità dell’aiuto con il mercato comune («*ingiunzione di sospensione*»);
- ii) di ordinare a detto Stato membro di recuperare a titolo provvisorio l’aiuto concesso illegalmente, fino a che essa non abbia deciso in merito alla compatibilità dell’aiuto con il mercato comune («*ingiunzione di recupero*»), ma sempre che vengano rispettati i seguenti criteri: i) in base a una pratica consolidata non sussistano dubbi circa il carattere di aiuto della misura in questione; ii) occorra affrontare una situazione di emergenza; iii) esista un grave rischio di danno consistente e irreparabile ad un concorrente.

⁶¹⁸ Si veda la sentenza della Corte del 14 febbraio 1990, Repubblica francese c. Commissione, Causa C-301/87, Raccolta 1990, p. I-00307, punti 19 e, in particolare, 22.

⁶¹⁹ Si tratta, quindi, di una facoltà e non di un obbligo della Commissione. Si veda la Sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 settembre 1995, *Société internationale de diffusion et d’édition (SIDE)* c. Commissione, Causa T-49/93, Raccolta 1995, p. II-02501, punti 83, 84 e 86 ove si precisa inoltre che “laddove la Commissione non eserciti i propri poteri ingiuntivi al fine di esigere la ripetizione di un aiuto non notificato, l’ultima frase del n. 3 dell’art. 93 del Trattato non viene per questo privata di effetto utile. Atteso che la Corte ha riconosciuto l’efficacia diretta di tale disposizione, gli amministratori possono ottenere la salvaguardia dei propri diritti presso i giudici nazionali”.

Come si vede, i criteri, che devono concorrere cumulativamente⁽⁶²⁰⁾, sono molto stringenti, per cui si tratta di una decisione che non può essere adottata automaticamente dalla Commissione. Quindi, questa possibilità è stata configurata soltanto con una finalità di salvaguardia preventiva della concorrenza e unicamente per i casi gravi con rischio di danno consistente e irreparabile, e non come deterrente automatico rispetto a queste pratiche “abusive” degli Stati membri.

Il recupero verrebbe eseguito secondo la procedura di recupero prevista per il caso di *decisioni negative* della Commissione (cioè quando questa constata che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune). Dopo l'effettivo recupero dell'aiuto⁽⁶²¹⁾, la Commissione adotta una decisione entro i termini applicabili per gli aiuti notificati.

Se uno Stato membro non si conforma ad un'ingiunzione di sospensione o ad un'ingiunzione di recupero, la Commissione, pur continuando a esaminare il caso nel merito in base alle informazioni a sua disposizione, può adire direttamente la Corte di giustizia perché essa dichiari che il mancato rispetto della decisione configura una violazione del trattato e imponga allo Stato membro il pagamento di una somma forfettaria o di una penalità⁽⁶²²⁾.

Come succede con gli aiuti notificati, il meccanismo di controllo si articola in due momenti: i) l'esame preliminare e, se la Commissione procede oltre ii) l'indagine formale. L'esame preliminare, come nel caso di aiuti notificati, può dare luogo a una delle seguenti decisioni:

- i) dichiarazione che la misura notificata non costituisce aiuto;

⁶²⁰ Per G. FRANSONI, “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, cit., pp. 71 e 72, non avendo la norma stabilito espressamente se i tre criteri debbano concorrere cumulativamente oppure alternativamente, e poiché tali criteri si collocano su un diverso piano, si potrebbe considerare che debba sempre ricorrere il convincimento che la misura costituisca aiuto ed al tempo stesso debba sussistere la situazione di emergenza, oppure, alternativamente, di grave rischio di un danno consistente ed irreparabile per un concorrente. Secondo noi, la lettera dell'art. 11.2: “se vengono rispettati i seguenti criteri”, permette di concludere che tali requisiti debbano concorrere cumulativamente.

⁶²¹ La Commissione può autorizzare lo Stato membro ad abbinare il recupero dell'aiuto alla corresponsione di un aiuto di emergenza all'impresa in questione.

⁶²² Secondo la procedura d'infrazione che approfondiremo nel paragrafo 7.1 della sezione II di questo Capitolo, ex art. 260 TFUE.

- ii) *decisione di non sollevare obiezioni*;
- iii) *decisione di avviare il procedimento d'indagine formale*.

Il *procedimento d'indagine formale*, può, a sua volta, concludersi con una delle seguenti decisioni:

- i) dichiarazione che la misura notificata non costituisce aiuto;
- ii) *decisione positiva* (l'aiuto è compatibile con il mercato comune poiché i dubbi sulla compatibilità della misura con esso non sussistono più⁽⁶²³⁾);
- iii) *decisione condizionale* (si subordina la decisione positiva a certe condizioni che consentano di considerare l'aiuto compatibile con il mercato comune e ad obblighi volti a controllare il rispetto della decisione stessa);
- iv) *decisione negativa* (dichiarazione che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune)⁽⁶²⁴⁾.

Trattandosi, però, di presunti aiuti illegali, la Commissione non è vincolata al rispetto dei termini stabiliti per l'esame preliminare dell'aiuto e per la conclusione dell'indagine formale nel caso di aiuti notificati⁽⁶²⁵⁾. Quindi, non si può neanche pensare ad una tacita approvazione nel caso del silenzio oltre i normali termini da parte della Commissione, come succede invece nelle ipotesi di aiuti regolarmente notificati. Tuttavia, la Commissione non è abilitata a protrarre all'infinito le sue decisioni, dovendo concludere le sue indagini in un termine ragionevole, essendo un principio generale del diritto comunitario l'osservanza di un termine ragionevole nello svolgimento dei procedimenti amministrativi in materia di politica della concorrenza⁽⁶²⁶⁾. Inoltre la fondamentale esigenza di certezza del diritto osta a che la Commissione possa ritardare

⁶²³ Specificandosi quale sia la deroga applicata a norma del Trattato.

⁶²⁴ Nel quadro dell'effetto diretto, le decisioni della Commissione con le quali è stata dichiarata l'incompatibilità di un aiuto con mercato comune sono vincolanti, oltre che per gli Stati membri, per tutti i soggetti dell'ordinamento nazionale. Tale principio affermato dalla Corte di Giustizia è stato applicato dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 17564 del 2002. Si veda A. ALTIERI, "*Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*", cit., p. 2340.

⁶²⁵ Con un'eccezione: una volta effettuato il recupero degli aiuti illegali, la Commissione è di nuovo soggetta ai termini applicabili agli aiuti notificati (art. 11 del *Regolamento di Procedura*).

⁶²⁶ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 15 settembre 1998, Causa T-95/96, *Gestevisión Telecinco c. Commissione*, Raccolta 1998, p. II-03407, punto 73.

indefinitamente l'esercizio dei suoi poteri⁽⁶²⁷⁾. Infatti, come vedremo, un ritardo della Commissione nel decidere che un aiuto è illegittimo e che deve essere eliminato e recuperato da uno Stato membro può, in talune circostanze, giustificare nei beneficiari del detto aiuto un legittimo affidamento tale da impedire alla Commissione di intimare allo Stato membro di ordinare la restituzione di questo aiuto⁽⁶²⁸⁾.

Nel caso di *decisioni negative* relative ad aiuti illegali, la Commissione impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (c.d. *decisione di recupero*)⁽⁶²⁹⁾. In questi casi, la Commissione non è tenuta ad esporre specifici motivi per giustificare l'esercizio del potere di ingiungere alle autorità nazionali di ordinare la restituzione dell'aiuto⁽⁶³⁰⁾. Lo Stato membro interessato è inoltre obbligato a rimuovere il provvedimento istitutivo dell'aiuto stesso⁽⁶³¹⁾.

In conformità con la *Comunicazione della Commissione sui tassi d'interesse da applicarsi in caso di aiuti illegali*⁽⁶³²⁾, e con la *Comunicazione della Commissione*

⁶²⁷ Si vedano la sentenza del Tribunale del Primo Grado del 15 giugno 2005, Causa T-171/02, Regione autonoma della Sardegna c. Commissione, cit. punto 53 (e le sentenze ivi richiamate) e la sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio 2008, Causa C-521/06 P, *Athinaiki Techniki AE* c. Commissione, Raccolta 2008, p. I-05829, punto 40.

⁶²⁸ Si veda, per tutte, la sentenza della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, Causa C-372/97, Italia c. Commissione, Raccolta 2004, p. I- 3679, punti 116 e 117.

⁶²⁹ Il potere della Commissione di ordinare il recupero inizialmente venne concepito come una mera facoltà (si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 12 luglio 1973, Causa 70/72, Commissione c. Germania, Raccolta 1973, p. 00813, punto 13 e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 settembre 1995, *Société internationale de diffusion et d'édition* (SIDE) c. Commissione, Causa T-49/93, cit., punto 86). Successivamente, con la Codificazione nel *Regolamento di Procedura* (art. 14, primo comma) tale potere si configura come un obbligo nel caso di decisioni negative.

⁶³⁰ Si veda il punto 106 della citata sentenza della Corte di Giustizia del 7 marzo 2002, Causa C-310/99 che rimanda alle sentenze 14 settembre 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna c. Commissione, Raccolta 1994, p. I-4103, punto 78 e 17 giugno 1999, Causa C-75/97, Regno del Belgio c. Commissione, Raccolta 1999, p. I-03671, punto 82.

⁶³¹ Analogamente segnala A. ALTIERI, "*Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*", cit., p. 2342, che "la misura di recupero degli aiuti incompatibili e/o illegali deve sempre accompagnarsi, per esigenze di certezza giuridica, all'eliminazione o modificazione dell'atto che prevede un regime di aiuti e di quello con cui l'aiuto sia stato concretamente erogato". Osserva l'autore che, quando l'illegittimità dell'atto consiste in una violazione del diritto comunitario in tema di aiuti di Stato, il dovere dello Stato di rimozione dell'atto non può subire la limitazione della concreta esistenza di un pubblico interesse all'annullamento (come avviene di norma).

⁶³² *Comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione* 2008/C14/02 (GUUE n. C/14 del 19 gennaio 2008) che sostituisce la *Comunicazione* 2003/C110/08 (GUUE C 110 dell'8 maggio 2003, rettificata dalla GUUE C 150 del 27 giugno 2003). Per i tassi di base calcolati ai

relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (2009/C 85/01) –di seguito *Comunicazione 2009/C 85/01*⁽⁶³³⁾ all'aiuto da recuperare si aggiungono gli interessi calcolati in base a un tasso adeguato stabilito dalla Commissione a decorrere dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data di recupero⁽⁶³⁴⁾. Ciò perché, al fine di ristabilire lo *status quo ante*, si deve tener conto di tutti i vantaggi finanziari accessori all'aiuto illegale goduti dall'impresa beneficiaria.

Gli interessi da recuperare devono essere commisurati al vantaggio finanziario effettivo derivante dalla disponibilità dei fondi in questione, a titolo gratuito⁽⁶³⁵⁾. Per questo motivo si applica il tasso d'interesse di mercato (equivalente al tasso applicabile all'impresa nel caso in cui ottenga in prestito una somma di denaro sul mercato dei capitali) e non il tasso legale (generalmente più basso)⁽⁶³⁶⁾.

Anche in caso di decisione positiva della Commissione, sussiste l'obbligo del recupero degli interessi dovuti per la durata della violazione dell'art. 108.3 (obbligo di *standstill*). In questi casi, pertanto, si calcoleranno gli interessi dalla data in cui l'aiuto illegale è stato messo a disposizione del beneficiario, fino alla data della decisione positiva della Commissione. Inoltre, gli interessi dovranno essere applicati anche per il periodo

sensi della comunicazione della Commissione di cui sopra si veda la *Comunicazione della Commissione sui tassi di interesse per il recupero degli aiuti di Stato e di riferimento/attualizzazione in vigore per i 27 Stati membri con decorrenza 1o marzo 2010*.

⁶³³ GUUE del 9 aprile 2009, punti 37 e ss..

⁶³⁴ Nel capitolo V del *Regolamento (CE) n. 794/2004* si definisce il metodo di fissazione del tasso di interesse e il metodo di applicazione di detto interesse.

Nella sentenza del 12 ottobre 2000, Causa C-480/98, Spagna c. Commissione, Raccolta 2000, p. I-8717, punti 38 e 39, la Corte tuttavia ha ammesso l'applicazione di una normativa nazionale che prevedeva che i debiti delle imprese dichiarate fallite cessassero di produrre interessi a partire dalla data della dichiarazione di fallimento (in quanto norma giustificata dal comune interesse dei creditori a non gravare il patrimonio dell'impresa in stato di fallimento di nuove obbligazioni suscettibili di pregiudicare ulteriormente la sua situazione, e applicabile indistintamente a tutti i creditori, pubblici o privati, in tutte le procedure di questo tipo).

⁶³⁵ Si veda la Sentenza del Tribunale d Primo grado dell'8 giugno 1995, Causa T-459/93, Siemens SA c. Commissione, Raccolta 1995, p. II-01675, punti 97-100.

⁶³⁶ Si veda in concreto il punto 37 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

intercorso tra l'adozione di una decisione positiva della Commissione e il successivo annullamento di detta decisione da parte del giudice comunitario⁽⁶³⁷⁾.

In ogni caso, gli interessi non hanno carattere sanzionatorio. Tra l'altro, la violazione degli obblighi di notifica e *standstill* è stata commessa dallo Stato membro per cui essa non dovrebbe ricadere sul beneficiario dell'aiuto⁽⁶³⁸⁾.

Nel caso di aiuti di Stato sotto forma di misure fiscali, l'importo da recuperare si calcola sulla base di un raffronto tra le imposte effettivamente pagate e l'importo che avrebbe dovuto essere versato se fosse stata applicata la regola generale⁽⁶³⁹⁾.

La Commissione, qualora siano soddisfatte certe condizioni, può inoltre ordinare agli Stati membri (per evitare una distorsione di concorrenza contraria al comune interesse) di sospendere il pagamento di un nuovo aiuto (compatibile) ad un'impresa fintantoché quest'ultima non abbia rimborsato il precedente aiuto illegale e incompatibile, oggetto di una decisione di recupero⁽⁶⁴⁰⁾.

Infine bisogna segnalare che, in conformità con il *Regolamento di procedura*⁽⁶⁴¹⁾, la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un

⁶³⁷ Idem, punti 40 e ss.. Si veda inoltre la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, Causa C-199/06, cit., punti 52, 55 e 69.

⁶³⁸ Cfr. P. ROSSI-MACCANICO, "Riflessi fiscali dell'applicazione a livello nazionale delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato", cit., p. 218.

⁶³⁹ Punto 35 della *Comunicazione 98/C 384/03*.

⁶⁴⁰ Si vedano i punti 12 e 71 della *Comunicazione 2007/C 272/05*, cit. che si fonda sulla giurisprudenza comunitaria ex sentenza del Tribunale di Primo grado del 13 settembre 1995, Cause riunite T-244/93 e T-486/93, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Commissione*, Raccolta 1995, p. II-02265, punto 56.

L'Italia, in applicazione di questa giurisprudenza, ha inserito una specifica clausola "*Deggendorf*" nella legge finanziaria 2007, cit. (legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 1223) in base alla quale i beneficiari di nuove misure di aiuti di Stato possono avvalersi di tali misure "solo se dichiarano, ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione". L'art. 1, comma 1223 è stato poi abrogato dall'art. 6, L. 25.2.2008, n. 34, e da questa reintrodotta all'art. 16-bis, comma 11, L. 4.2.2005, n. 11, ed infine ribadito in sede attuativa dai D.P.C.M. 23.5.2007 e 3.6.2009 (si veda la nota Pres. Cons. Min. -Dip. Pol. Comun., 21.7.2009, n. 961); cfr. L. DEL FEDERICO, "*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*", Milano, Giuffrè, 2010, p. 211, nota, 74.

⁶⁴¹ All'art. 14.

principio generale del diritto comunitario⁽⁶⁴²⁾. Normalmente, come vedremo nel paragrafo 3.2. della sezione relativa al recupero degli aiuti di Stato, tale principio sarà quello della tutela del legittimo affidamento. Quindi, la Commissione dispone di un certo margine di apprezzamento per quanto riguarda la decisione di recupero, non essendo obbligata ad ogni costo ad imporlo⁽⁶⁴³⁾.

2. 2. 1. Effetti della decisione di compatibilità degli aiuti di stato illegali. Distinzione tra aiuti illegali e aiuti incompatibili

Prima di entrare nel merito della procedura di recupero degli aiuti illegali, bisogna precisare che è giurisprudenza consolidata che una decisione della Commissione che dichiara compatibile con il mercato comune un aiuto erogato non notificato, non ha però l'effetto di sanare, a posteriori, gli atti di esecuzione invalidi in quanto adottati in violazione degli obblighi di notifica e di *standstill*. Pertanto, la decisione di compatibilità della Commissione ha efficacia *ex nunc*, non essendo in grado di sanare l'iniziale illegalità dell'aiuto determinata dall'inosservanza dei suddetti obblighi⁽⁶⁴⁴⁾. Qualsiasi altra interpretazione condurrebbe a favorire l'inosservanza, da parte degli Stati membri, dei suddetti obblighi, svuotandoli della loro efficacia pratica⁽⁶⁴⁵⁾. Ad ulteriore

⁶⁴² Il che semplicemente conferma la regola generale per cui la Commissione è sempre vincolata ai principi generali del diritto comunitario. In questo senso anche A. SINNAEVE & P. J. SLOT, "The new regulation on state aid procedures", in *Common Market Law Review*, 1999, p. 1178.

⁶⁴³ Si veda, ad esempio, l'Ordinanza della Corte di Giustizia del 24 luglio 2003, Sicilcassa SpA c. IRA Costruzioni SpA e Francesco Gaetano Restivo Graci e altri e Francesco Gaetano Restivo Graci e altri c. IRA Costruzioni SpA, Amministrazione straordinaria della Holding personale Graci Gaetano e Sicilcassa SpA, Causa C-297/01, cit., punto 40 e la Decisione della Commissione (2001/212/CE) del 16 maggio 2000, concernente il regime di aiuto posto in essere dall'Italia in favore delle grandi imprese in difficoltà (legge n. 95/1979 di conversione del decreto-legge n. 26/1979 recante interventi urgenti per l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi), notificata con il numero C(2000) 1403, GU n. L 079 del 17/03/2001 pp. 0029-0044.

⁶⁴⁴ Contrariamente P. RUSSO, "Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale". Atti del Convegno di Studi "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione", in *Rassegna Tributaria*, n. 1-bis, 2003, pp. 339 e 348, ID., "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*, cit., p. 245; e A. FANTOZZI, "Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE", cit., p. 2262.

⁶⁴⁵ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 21 novembre 1991, Causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* et al., cit., punti 16 e 17; la sentenza del Tribunale di Primo grado del 18 settembre 1995, *Société internationale de diffusion et d'édition* (SIDE) c. Commissione, Causa T-

conferma della non sanabilità del vizio dell'atto interno, c'è il fatto che il giudice nazionale è obbligato ad ordinare al beneficiario dell'aiuto illegale il pagamento degli interessi per il periodo d'illegalità intercorrente fra l'esecuzione dell'aiuto illegale e la dichiarazione di compatibilità⁽⁶⁴⁶⁾.

Infatti, qualora per un determinato regime di aiuti, compatibile o meno con il mercato comune, l'inosservanza dell'art.108.3 TCE non comportasse rischi o svantaggi superiori rispetto alla sua osservanza, l'incentivo per gli Stati membri a procedere alla notifica e ad attendere la decisione sulla compatibilità sarebbe assai ridotto e, di conseguenza, lo sarebbe anche la portata del controllo della Commissione⁽⁶⁴⁷⁾. Ne consegue dunque, che, indipendentemente dall'esito positivo o negativo del controllo da parte della Commissione, il vizio dell'aiuto sussiste ed è rilevante ad ogni effetto, ivi compreso quello dell'eventuale recupero dei benefici illegittimamente attribuiti⁽⁶⁴⁸⁾.

Tuttavia, il *Regolamento di Procedura* prevede la possibilità per la Commissione di emettere una *decisione di recupero* unicamente per il caso di decisioni negative (ove si configura, come abbiamo visto, come un obbligo)⁽⁶⁴⁹⁾ e non nelle ipotesi di decisioni

49/93, cit., punto 86; le sentenze della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2003, *Belgische Staat c. Eugène van Calster e Felix Cleeren* (C-261/01) e *Openbaar Slachthuis NV* (C-262/01), Cause riunite C-261/01 e C-262/01, Raccolta 2003, p. I-12249, punti 62 e 63; del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung*, cit., punti 41 e 59; e del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, cit., punto 40.

⁶⁴⁶ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, cit. punti 52, 55 e Dispositivo 1.

⁶⁴⁷ Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, cit., punto 42. Per di più, la stessa Corte di Giustizia, in sentenza del 14 febbraio 1990, *Repubblica francese c. Commissione*, Causa C-301/87, cit., punto 17, ha dichiarato che l'ultima frase del comma n. 3 dell' art. 88 del Trattato (art. 108 TFUE) costituisce la salvaguardia del sistema di controllo istituito da questo articolo, il quale, a sua volta, è essenziale per garantire il funzionamento del mercato comune.

⁶⁴⁸ Si veda anche il punto 59 della sopra citata sentenza: "Poiché una decisione della Commissione che dichiara un aiuto non notificato compatibile con il mercato comune non ha la conseguenza di regolarizzare a posteriori gli atti di esecuzione che erano invalidi in quanto erano stati adottati nell'inosservanza del divieto di cui all'art. 88, n. 3, ultima frase, CE, [art. 108.3 TFUE] poco importa che una domanda sia proposta prima o dopo l'adozione della decisione che dichiara l'aiuto compatibile con il mercato comune, in quanto tale domanda riguarda la situazione illegittima che deriva dalla mancata notifica".

⁶⁴⁹ All'art. 14: "*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 (in seguito denominata «decisione di recupero»)*". *La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario*".

positive o condizionali. Pare quindi, che, pur nella sussistenza dei vizi dell'aiuto, nel caso di decisioni *positive o condizionali*, sarà soltanto il giudice nazionale⁽⁶⁵⁰⁾, e non la Commissione⁽⁶⁵¹⁾, a poter/dover salvaguardare gli obblighi di notifica e di *standstill* stabiliti nell'art. 108.3 TFUE e tutelare direttamente i diritti degli interessati, disponendo, se del caso, il recupero degli aiuti illegali. In ogni caso, per rafforzare questi obblighi formali, la tutela si configura per i giudici nazionali come un obbligo⁽⁶⁵²⁾. Questi ultimi, secondo la Corte, devono garantire ai singoli la possibilità di far valere in giudizio la violazione dell'obbligo di notifica, da cui discenderanno tutte le conseguenze del caso, conformemente al diritto interno, sia per quanto concerne la validità degli atti che comportano l'attuazione delle misure d'aiuto, sia per quanto attiene al recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale norma o di eventuali misure provvisorie⁽⁶⁵³⁾.

Tuttavia, il giudice nazionale, qualora la Commissione abbia adottato una decisione finale che dichiari la compatibilità dell'aiuto con il mercato comune, non è tenuto a

Ciò è confermato dalla stessa Commissione nella Comunicazione del 15 novembre "Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili", 2007/C 272/05, GU, C/272/4 del 15 novembre 2007, di seguito Comunicazione 2007/C 272/05, al punto 2 dell'introduzione.

⁶⁵⁰ Si veda il punto 44 della cit. sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung*.

⁶⁵¹ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 5 giugno 2001, ESF *Elbe-Stahlwerke Feralpi GmbH c. Commissione*, Causa T-6/99, Raccolta 2001, p. II-01523, punto 177 ove si dichiara che il recupero degli aiuti, che la Commissione può imporre allo Stato membro interessato, è la conseguenza della loro incompatibilità con il mercato comune ed esso non può essere giustificato dal solo motivo che l'aiuto considerato non sia stato notificato alla Commissione (e rimanda, in tal senso, alle sentenze della Corte 14 febbraio 1990, causa C-301/87, *Francia/Commissione*, cit., punti 11-22; 21 marzo 1990, Causa C-142/87, *Belgio c. Commissione*, cit., punti 15-20; 11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI e altri c. La Poste e altri*, cit., punto 43; sentenza del Tribunale 18 settembre 1995, causa T-49/93, *SIDE c. Commissione*, raccolta 1995, p. II-2501, punto 85).

⁶⁵² Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2003, *Belgische Staat c. Eugène van Calster e Felix Cleeren* (C-261/01) e *Openbaar Slachthuis NV* (C-262/01), Cause riunite C-261/01 e C-262/01, Raccolta 2003, p. I-12249, punti 64 e 75 e del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, cit., punto 38.

⁶⁵³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, cit., punto 47 (e le sentenze di riferimento ivi citate: sentenze *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, punti 12 – e aggiungiamo noi, 13; *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punti 26 e 27, nonché *Van Calster e altri*, punto 64, nonché 21 luglio 2005, Causa C-71/04, *Xunta de Galicia*, Raccolta 2005, p. I-7419, punto 50 e sentenza 20 settembre 1990, Causa C-5/89, *Commissione c. Germania*, Raccolta 1990, p. I-3437, punto 19).

ordinare il recupero dell'aiuto versato in violazione dell'obbligo di *standstill*. In forza del diritto comunitario, egli è unicamente tenuto ad ordinare al beneficiario dell'aiuto il pagamento degli interessi per il periodo d'illegalità⁽⁶⁵⁴⁾. Nell'ambito, invece, del suo diritto nazionale, all'occorrenza, egli può inoltre ordinare il recupero dell'aiuto illegittimo, fermo restando il diritto dello Stato membro di dare nuovamente esecuzione a quest'ultimo in un momento successivo⁽⁶⁵⁵⁾. Egli può altresì essere indotto ad accogliere le domande di risarcimento dei danni causati per via dell'illegalità dell'aiuto⁽⁶⁵⁶⁾. In ogni caso, però, nella salvaguardia degli interessi dei singoli, il giudice nazionale deve anche prendere in piena considerazione l'interesse comunitario⁽⁶⁵⁷⁾.

D'altra parte, simmetricamente, la nozione di aiuto illegale non è sinonimo di aiuto incompatibile. Infatti, la violazione dell'art. 108.3 TFUE non influisce in alcun modo sulla valutazione della compatibilità dell'aiuto con il mercato comune ai sensi dell'art. 107. Ciò nonostante, in alcune occasioni, la Commissione ha tentato di far valere la tesi contraria per cui l'irregolarità cagionata dall'esecuzione dell'aiuto prima della conclusione della procedura ex art. 108.3 (quindi un vizio formale), determina l'illegittimità dell'aiuto in questione (pregiudicando *ab origine* la sua validità) e rende quindi superflua la valutazione della compatibilità dell'aiuto⁽⁶⁵⁸⁾.

La Corte di Giustizia, già dall'inizio degli anni '90, ha dichiarato (e si tratta di giurisprudenza ormai consolidata) che la Commissione ha in ogni caso l'obbligo di procedere alla verifica della compatibilità dell'aiuto, nonostante la violazione degli

⁶⁵⁴ A questo riguardo, bisogna segnalare che il metodo di calcolo degli interessi utilizzato dal giudice nazionale non può essere meno rigoroso di quello fissato nel cit. *Regolamento attuativo* (si veda il capo V: "Tassi di interesse per il recupero di aiuti illegittimi"). Pertanto, gli interessi dovranno essere calcolati su base composta e il tasso di interesse applicabile non può essere inferiore al tasso di riferimento. Quando il metodo nazionale di calcolo del tasso di riferimento sia più rigoroso di quello stabilito dal regolamento attuativo, il giudice nazionale dovrà applicare le norme nazionali più severe. Si veda il punto 41, lettere c) e d) della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁵⁵ Si vedano i punti 34 e 35 della *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁵⁶ Si veda la citata sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, punto 55 e dispositivo primo.

⁶⁵⁷ Si veda, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, cit., punto 48.

⁶⁵⁸ Si vedano le sentenze della Corte di giustizia del 14 febbraio 1990, Repubblica francese c. Commissione, Causa C-301/87, Causa C-301/87, cit., punti 9-11, e del 21 marzo 1990, Belgio c. Commissione, cit., punto 20, ove si dichiara che non può essere accolta questa tesi della Commissione.

obblighi di notifica e di *standstill*⁽⁶⁵⁹⁾. Infatti, come è stato sostenuto in dottrina, l'adempimento formale della previa notifica, per quanto imperativo, non è fine a sé stesso ma disposto nell'ottica di prevenire distorsioni alla concorrenza⁽⁶⁶⁰⁾. A questo punto, dato che la eventuale decisione di compatibilità con il mercato comune non è in grado di sanare l'iniziale illegalità dell'aiuto determinata dall'inosservanza dei suddetti obblighi, la conclusione del procedimento di esame dell'aiuto è comunque utile, come ha precisato l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni nella causa C-368/04⁽⁶⁶¹⁾, perchè: i) se l'aiuto ha effetto continuato, la decisione, qualunque ne sia il contenuto, produrrà tutti i suoi effetti per il futuro; ii) il giudizio della Commissione su un determinato tipo di aiuto, anche se quest'ultimo non è più in vigore, consente agli Stati membri di stabilire se saranno ammissibili aiuti dello stesso tipo progettati in futuro; iii) le conseguenze procedurali potrebbero ancora variare per effetto della decisione della Commissione, anche in relazione al periodo precedente la sua adozione, nel senso, ad esempio, che qualora sia stata data esecuzione all'aiuto in violazione dell'art. 108.3 TFUE, i giudici nazionali devono trarre tutte le conseguenze da tale illegittimità (nel caso in cui la decisione finale della Commissione richieda il recupero degli aiuti in questione, la conseguenza sarà, appunto, che i giudici nazionali dovranno chiedere ugualmente il recupero).

2. 2. 2. Rimedi dinanzi alle giurisdizioni nazionali per la tutela di concorrenti e terzi interessati lesi dall'aiuto di Stato illegale

I rimedi disponibili per la tutela di concorrenti e terzi interessati lesi dall'aiuto di Stato illegale dinanzi alle giurisdizioni nazionali includono: i) la sospensione del pagamento dell'aiuto illegale; ii) il recupero dell'aiuto illegale (indipendentemente dalla

⁶⁵⁹ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 14 febbraio 1990, Repubblica francese c. Commissione, cit., punti 11 e ss.; 21 marzo 1990, Causa C-142/87, Belgio c. Commissione, punto 20, cit.; 21 novembre 1991, Causa C-354/90 *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, cit., punto 13 e le sentenze del Tribunale di Primo grado del 18 settembre 1995, *Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE) c. Commissione*, Causa T-49/93, cit., punto 84 e del 5 giugno 2001, *ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi GmbH c. Commissione*, Causa T-6/99, cit., punto 177.

Tesi accolta espressamente dalla Commissione nella *Comunicazione 2009/C 85/01*, punto 25.

⁶⁶⁰ Si veda G. STROZZI, "Gli aiuti di Stato", in "Diritto dell'Unione Europea", a cura di G. Strozzi, Parte speciale, II, Torino, Giappichelli, 2006, pp. 407 e 408.

⁶⁶¹ Conclusioni dell'avvocato generale F. G. JACOBS presentate il 29 novembre 2005, punti, 52-54.

compatibilità); iii) il recupero degli interessi calcolati in base alla durata dell'aiuto illegale; iv) il risarcimento dei danni; v) l'adozione di misure provvisorie contro gli aiuti illegali⁽⁶⁶²⁾.

Prima di entrare nell'esame concreto di tali rimedi, occorre precisare che la legittimazione attiva spetta, innanzitutto, ai concorrenti del beneficiario (ed alle organizzazioni di categoria⁽⁶⁶³⁾) che hanno subito un pregiudizio di carattere sostanziale (ad esempio, un mancato guadagno). Tuttavia, le norme nazionali non possono limitare la legittimazione ad agire soltanto ai concorrenti del beneficiario, essendo sufficiente un mero interesse giuridico, come, ad esempio, quello ad ottenere la restituzione del versamento di un tributo con il quale si è finanziato l'aiuto illegale, insieme al risarcimento dei danni subiti. Infatti, la Corte di Giustizia ha affermato che quando le modalità di finanziamento di un aiuto mediante tributo costituiscono parte integrante della misura di aiuto (cioè, quando l'aiuto proibito sia stato finanziato con il tributo), le conseguenze derivanti dalla violazione, da parte delle autorità nazionali, del divieto di esecuzione sancito dall'art.108.3 TFUE devono trovare applicazione anche relativamente a tale aspetto della misura di aiuto⁽⁶⁶⁴⁾.

i) Sospensione del pagamento dell'aiuto illegale

Laddove sia imminente l'erogazione di un aiuto illegale, il giudice nazionale è tenuto ad impedire che il pagamento abbia luogo. Quest'obbligo può sorgere in diverse situazioni procedurali, a seconda dei vari tipi di azioni esperibili in base all'ordinamento giuridico nazionale. Ad esempio, nei casi di impugnazione dell'atto nazionale che concede l'aiuto di Stato illegale.

ii) Il recupero dell'aiuto illegale

⁶⁶² Si vedano i punti 27 e ss. della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁶³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 22 dicembre 2008, Causa C-487/06 P, *British Aggregates Association* c. Commissione e Regno Unito, cit., punto 29.

⁶⁶⁴ "Il contribuente potrà quindi agire per contestare l'incompatibilità comunitaria del tributo di scopo qualora esso concreti un aiuto illegale, a prescindere dalla esistenza di una sua legittimazione quale concorrente contro interessato, pregiudicato dall'alterazione delle regole di mercato"; si veda L. DEL FEDERICO, "Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea", cit., p. 166.

In tali circostanze, le autorità nazionali sono tenute, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario; si veda il punto 72 della cit. *Comunicazione 2009/C 85/01* e la sentenza della Corte di Giustizia del 13 gennaio 2005, Causa C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant* c. *Staatssecretaris van Financiën*, cit. punti 14-21 (in tema di aiuti di Stato fiscali attuati mediante tributi di scopo ambientali).

Come abbiamo visto, i giudici nazionali devono ordinare il recupero integrale dell'aiuto illegale indipendentemente dalla sua compatibilità. Questo determina una maggior celerità del recupero attraverso il ricorso ad una giurisdizione nazionale anziché attraverso la denuncia presentata alla Commissione. Infatti, a differenza della Commissione (la quale è tenuta a dichiarare che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune per poterne ordinare il recupero⁽⁶⁶⁵⁾), il giudice nazionale può e deve limitarsi a determinare se la misura costituisca aiuto di Stato e se a essa si applichi o meno l'obbligo di *standstill*.

Il giudice nazionale non può astenersi dall'ordinare il recupero integrale dell'aiuto, salvo che concorrano le circostanze che osterebbero ugualmente a un ordine di recupero da parte della Commissione e nei limiti in cui si applicherebbero a questa⁽⁶⁶⁶⁾. Queste circostanze, come approfondiremo nei paragrafi corrispondenti⁽⁶⁶⁷⁾, possono consistere nel contrasto del recupero con un principio generale del diritto comunitario (quali il legittimo affidamento o la certezza del diritto), oppure nel verificarsi di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione al recupero.

iii) Il recupero degli interessi dovuti per la durata dell'aiuto illegale

Come sopra indicato, il giudice nazionale ha l'obbligo di ordinare la riscossione degli interessi dovuti per la durata della violazione derivante dall'esecuzione prematura dell'aiuto, sia in caso di decisione negativa da parte della Commissione, sia in caso di decisione positiva. Gli interessi saranno calcolati nel modo e per i periodi che abbiamo già indicato.

iv) Domande di risarcimento danni

Il principio della responsabilità dello Stato per danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili⁽⁶⁶⁸⁾ è inerente al sistema del Trattato⁽⁶⁶⁹⁾.

⁶⁶⁵ Si vedano le sentenze citate nella nota 654.

⁶⁶⁶ Vale a dire, nella rigorosa interpretazione del giudice comunitario.

⁶⁶⁷ Paragrafi da 3.1 a 3.3, sez.II, Cap III..

⁶⁶⁸ Lo Stato è concepito in senso ampio, comprendendo, quindi, tutti gli organi depositari del potere legislativo, amministrativo e giudiziario. Per approfondimenti sul principio di unità dello Stato si veda S. DE MARIA, "Recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria in materia di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto comunitario", in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2004, II, pp. 885 e ss..

⁶⁶⁹ Per approfondimenti sul tema della responsabilità dello Stato per la violazione del diritto comunitario si vedano M. INGROSSO, "La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danno alle persone", in

Dunque, alla luce del ruolo che essi svolgono ai sensi dell'art. 108.3 TFUE, i giudici nazionali possono essere chiamati a pronunciarsi su domande di risarcimento di danni causati dall'aiuto di Stato illegale presentate da concorrenti del beneficiario e da terzi⁽⁶⁷⁰⁾, al fine di ottenere una compensazione finanziaria per il pregiudizio subito (danno emergente e lucro cessante).

Per quanto riguarda i beneficiari degli aiuti, questi, come abbiamo accennato e approfondiremo nel corso del nostro lavoro, non possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto qualora quest'ultimo sia stato concesso in violazione dell'obbligo di notifica, poiché hanno l'onere di accertarsi che la procedura di notifica sia stata effettuata⁽⁶⁷¹⁾. Per questo motivo, è escluso che possano esigere dallo Stato il risarcimento dei danni, posto che già dovevano sapere della precarietà dell'aiuto illegittimo. Per di più, in caso contrario, la somma concessa a titolo di risarcimento equivarrebbe, in certo senso, ad un nuovo aiuto illegittimo, riproducendosi di nuovo gli stessi effetti anticoncorrenziali censurati dalla normativa comunitaria in caso di violazione degli obblighi di notifica e di *standstill*. Conseguentemente, la

“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”, cit., pp. 615 e ss.; R. MICELI, “La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria da illecito comunitario” in, “La responsabilità civile dell’amministrazione finanziaria”, a cura di P. Rossi, in Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Giuffrè, 2009, pp. 91 e ss., e la dottrina ivi citata a pagina 96; L. FUMAGALLI, “La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario”, Milano, Giuffrè, 2000.

⁶⁷⁰ Si vedano i punti 43 e ss. della citata Comunicazione 2009/C 85/01. Si vedano inoltre le sentenze del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, *Centre d’exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d’édition (SIDE)*, cit., punti 53 e 55; del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung* cit., punto 56 e dell’11 dicembre 2008, Causa C-334/07 P, Commissione c. *Freistaat Sachsen*, Raccolta 2008, p. I-09465, punto 54.

⁶⁷¹ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 20 settembre 1990, Causa C-5/89, Commissione c. Germania, cit., punto 14; sentenza della Corte del 14 gennaio 1997, Causa C-169/95, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 1997, p. I-00135, punto 51; del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, cit., punto 25; del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, cit., punto 104; del 23 febbraio 2006, Cause riunite C-346/03 e C-529/03, Giuseppe Atzeni e altri, Raccolta 2006, p. I-1875, punto 64 e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2003, Causa T-369/00, *Département du Loiret* c. Commissione, Raccolta 2003, p. II-1789, punto 58.

Come segnalato da C. CIAMPOLILLO, “Le Commissioni tributarie tornano sulla problematica del recupero degli aiuti fiscali nei confronti delle cd. «ex municipalizzate» -Nota a Comm. Trib. Prov. di Teramo, sez. III, 14 novembre 2007, n. 164 -Nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX, 21 aprile 2008, n. 91 -Nota a Comm. Trib. Prov. di Savona, sez. V, 30 giugno 2008, n. 285”, in *Giustizia Tributaria*, n. 4, 2008, p. 738, “il principio sembra ormai cristallizzato: «il recupero di un aiuto concesso in violazione della procedura prevista dall’art. 88, n. 3 CE costituisce un rischio prevedibile per l’operatore che ne trae vantaggio»”.

concessione di un simile ristoro ai beneficiari degli aiuti porterebbe ad una situazione in contrasto con il principio di effettività delle norme comunitarie.

In dottrina alcuni hanno ammesso che in casi eccezionali si possa configurare una responsabilità aquiliana dello Stato verso il beneficiario, allorché la condotta della Pubblica Amministrazione abbia assunto connotazioni tali da sollevare ed esonerare il destinatario da ogni naturale e autonomo dovere di diligenza (come nelle ipotesi di beneficiario espressamente assicurato dallo Stato che non si tratta di aiuti rilevanti ai sensi dell'art. 107, o che le misure possono considerarsi compatibili con il mercato comune per effetto di regolamenti generali di esenzione per categoria)⁽⁶⁷²⁾. In questi casi, sempre che tale qualificazione sia stata argomentata in maniera ineccepibile dallo Stato (con i riferimenti normativi opportuni), può essere ragionevole pensare che il contribuente possa eventualmente invocare il legittimo affidamento per evitare il recupero degli aiuti di Stato⁽⁶⁷³⁾. Tuttavia, sembra molto difficile che possa configurarsi una responsabilità dello Stato per i danni causati. Infatti, per aver generato nel beneficiario la convinzione che non si tratta di un aiuto rilevante ai sensi dell'art. 107 TFUE, lo Stato deve aver commesso un errore di diritto scusabile⁽⁶⁷⁴⁾, scusabilità che però esclude la nascita del dovere di indennizzare il beneficiario ai sensi dell'art. 2043 c.c.. (come vedremo in seguito).

Il principio generale comunitario della responsabilità da illecito civile è previsto specificamente nell'art. 340, paragrafo 2, TFUE (ex art. 288 TCE) per gli organi comunitari⁽⁶⁷⁵⁾ e tale principio è poi stato esteso in via interpretativa, dalla Corte di Giustizia, agli Stati membri⁽⁶⁷⁶⁾, fondamentalmente nella giurisprudenza

⁶⁷² Si veda A. TEDOLDI, *“La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali”*, in AA.VV., *“Concorrenza e aiuti di Stato”*, a cura di A. Santa Maria, Torino, Giappichelli, 2006, p. 323 e O. PORCHIA, *“Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno”*, Jovene, Napoli, 2001, p. 231, nota 98.

⁶⁷³ Cfr. A. FANTOZZI, *“Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della commissione CE”*, cit., p. 2269.

⁶⁷⁴ Se fosse inescusabile, il beneficiario diligente non potrebbe neppure invocare il legittimo affidamento.

⁶⁷⁵ L'art. 340 paragrafo 2 TFUE stabilisce che *“In materia di responsabilità extracontrattuale, l'Unione deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni”*.

⁶⁷⁶ Come osserva, M. P. CHITI, *“La responsabilità dell'amministrazione nel diritto comunitario”*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2009, vol. 19, fasc. 1, p. 3 dell'estratto della rivista on-line, la Corte di Giustizia ha *“letteralmente «creato» -quale problema comunitario- il tema della responsabilità extracontrattuale degli Stati membri*

“*Francoovich*”⁽⁶⁷⁷⁾, e “*Brasserie du Pêcheur*”⁽⁶⁷⁸⁾, successivamente confermata⁽⁶⁷⁹⁾. In questa giurisprudenza la Corte di Giustizia ha delineato i presupposti che, sulla base dell’attuale art. 4, paragrafo 3, TUE⁽⁶⁸⁰⁾, determinano il sorgere di un diritto al risarcimento del danno. Gli Stati non possono intervenire su tali presupposti, dovendo rispettarne i contenuti essenziali.

Per la Corte, dunque, la piena efficacia delle norme comunitarie sarebbe messa a repentaglio e la tutela dei diritti da esse riconosciuti sarebbe inficiata se i singoli non avessero la possibilità di ottenere un risarcimento ove i loro diritti siano stati lesi da una violazione del diritto comunitario imputabile ad uno Stato membro (comprendendo in tale nozione i poteri legislativo, esecutivo e giudiziario⁽⁶⁸¹⁾).

per violazione del diritto comunitario; senza base diretta nel TCE, se si esclude il riferimento -di limitato rilievo- nell’art. 228 alla eventuale sanzionabilità degli Stati membri che non si siano pienamente conformati alle sentenze della Corte pronunciate nei loro confronti”. L’Autore osserva molto acutamente come paia corretto affermare che la Corte “abbia voluto in un colpo solo perseguire una serie di obiettivi di rilevante interesse: a) allontanare da sé e in genere dalla Comunità l’azione di responsabilità, valorizzando il rapporto diretto dei singoli con gli Stati membri e le loro corti/tribunali; b) strumentalizzare i singoli quali indiretti guardiani della correttezza comunitaria delle proprie amministrazioni nazionali; c) condizionare i giudici nazionali, ad onta dell’affermato principio dell’autonomia procedurale degli Stati membri”.

⁶⁷⁷ Sentenza della Corte di Giustizia del 19 novembre 1991, Cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Andrea Francoovich e altri c. Repubblica italiana*, Raccolta 1991, p. I-05357.

⁶⁷⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 marzo 1996, Cause riunite C-46/93 e C-48/93, *Brasserie du Pêcheur SA c. Bundesrepublik Deutschland e The Queen c. Secretary of State for Transport*, ex parte: *Factortame Ltd* e altri, Raccolta 1996, p. I-01029. In questa sentenza, al punto 42, si afferma che “i presupposti del sorgere della responsabilità dello Stato per i danni cagionati ai singoli in conseguenza della violazione del diritto comunitario non debbono essere diversi, in mancanza di specifica giustificazione, da quelli che disciplinano la responsabilità della Comunità in circostanze analoghe. Infatti, la tutela dei diritti attribuiti ai singoli dal diritto comunitario non può variare in funzione della natura, nazionale o comunitaria, dell’organo che ha cagionato il danno”.

⁶⁷⁹ Si vedano le sentenze della Corte di giustizia del 13 giugno 2003, Causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo c. Italia*, Raccolta 2003, p. I-5177, punti 41 e ss.; e del 30 settembre 2003, Causa C-224/01, *Gerhard Köbler c. Republik Österreich*, Raccolta 2003, p. I-10239, punti 51 e ss..

⁶⁸⁰ In forza di tale articolo (che riproduce ed amplia il contenuto del vecchio art. 10 TCE) gli Stati membri devono in primo luogo “adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l’esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell’Unione” e, in secondo luogo, “astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell’Unione”.

Tale articolo, come è stato detto, è fonte di una vera obbligazione di risultato a carico degli Stati membri; si veda R. MICELI, “*La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria da illecito comunitario*” cit., p. 93 e la dottrina ivi citata in nota 4.

⁶⁸¹ Così, ai punti 31 e 32 della sentenza *Brasserie du Pêcheur* si sottolinea che “il principio della responsabilità dello Stato per danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è inerente al sistema del

I presupposti per l'insorgere di un diritto al risarcimento dipendono dalla natura della violazione del diritto comunitario che è all'origine del danno provocato, riconoscendosi tale diritto ove ricorrano le tre seguenti condizioni:

i) che la norma violata sia destinata a conferire diritti a favore dei singoli (quindi, che sia dotata di effetto diretto);

ii) che la violazione della norma sia sufficientemente grave; in quanto alla gravità della violazione, fra gli elementi che il giudice competente può eventualmente prendere in considerazione, figurano il grado di chiarezza e di precisione della norma violata, l'ampiezza del potere discrezionale che tale norma consente alle autorità nazionali o comunitarie⁶⁸²), il carattere intenzionale o involontario della trasgressione commessa o del danno causato, la scusabilità o l'inescusabilità di un eventuale errore di diritto, la circostanza che i comportamenti adottati da un'istituzione comunitaria abbiano potuto concorrere all'omissione, all'adozione o al mantenimento in vigore di provvedimenti o di prassi nazionali contrari al diritto comunitario.

iii) che esista un nesso di causalità diretta tra la violazione dell'obbligo a carico dello Stato e il danno subito dai soggetti lesi. Ciò implica l'esistenza di un danno economico (danno emergente o lucro cessante) reale e certo che deve essere provato dal ricorrente.

Trattato” e tale principio “ha valore in riferimento a qualsiasi ipotesi di violazione del diritto comunitario commessa da uno Stato membro, qualunque sia l'organo di quest'ultimo la cui azione od omissione ha dato origine alla trasgressione”.

Come segnala L. DEL FEDERICO, “*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*”, cit., p. 165, è configurabile una responsabilità risarcitoria dello Stato membro, sotto tutti e tre i profili: della funzione legislativa, per l'introduzione dell'aiuto senza previa notifica del progetto; della funzione amministrativa, per l'attuazione dell'aiuto in violazione dello *standstill*; della funzione giurisdizionale, laddove, in caso di controversia, il giudice non disapplichì la misura di aiuto.

Osserva M. P. CHITI, “*La responsabilità dell'amministrazione nel diritto comunitario*”, cit., p. 7 dell'estratto della rivista on-line, “che l'estensione dei principi sulla responsabilità a tutte le funzioni dello Stato allontana sensibilmente il diritto comunitario dal diritto nazionale, non solo italiano. Infatti, di regola la responsabilità del legislatore è, in principio, non configurabile e la responsabilità del giudiziario è disciplinata in termini strettamente soggettivi, quale responsabilità del singolo magistrato; esemplare è la legge italiana n. 117/1988”.

⁶⁸² Se lo Stato membro non ha nessun potere discrezionale, il semplice fatto della violazione implica l'esistenza di una violazione sufficientemente grave. In più, la violazione della norma comunitaria è di per sé sufficientemente grave quando si persista in tale violazione nonostante l'esistenza di giurisprudenza consolidata che dichiara l'illegalità di detto comportamento; cfr. D. GRESPAN, “*The role of national courts*”, in AA.VV., “*EU Competition Law*”, volume IV, Claeys & Casteels, 2008, p. 640.

Tali condizioni sono necessarie e sufficienti per attribuire ai singoli un diritto al risarcimento, senza tuttavia escludere che la responsabilità dello Stato possa essere accertata a condizioni meno restrittive in base al diritto nazionale⁽⁶⁸³⁾.

Nel caso specifico della violazione della clausola di *standstill*, si può affermare che le due prime condizioni sono immediatamente soddisfatte. In primo luogo, perché la norma violata è destinata a conferire diritti agli individui, essendo dotata di effetto diretto. In secondo luogo, la violazione della norma è sufficientemente grave, essendo la norma stessa chiara e precisa, con la conseguenza che un eventuale errore di diritto sarebbe inescusabile (non sussiste discrezionalità in capo agli Stati membri, che sono infatti tenuti all'obbligo assoluto di notificare qualsiasi misura di aiuto prima di darvi esecuzione).

Per quanto riguarda l'ultima condizione, il ricorrente deve dimostrare che il danno certo e attuale è una conseguenza diretta della violazione comunitaria⁽⁶⁸⁴⁾.

In mancanza di una disciplina comunitaria, lo Stato è tenuto a riparare le conseguenze del danno provocato secondo le norme del diritto nazionale relative alla responsabilità. Sono quindi oggetto di riserva di legge nazionale sia la definizione delle procedure e dei criteri puntuali per la quantificazione del danno sia la designazione del giudice competente o la determinazione del sistema di ricorsi giurisdizionali. Tuttavia, le condizioni, formali e sostanziali, stabilite dalle diverse legislazioni nazionali in materia di risarcimento dei danni per tali violazioni non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi reclami di natura interna (principio di equivalenza⁽⁶⁸⁵⁾) e non possono essere congegnate in modo da rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile ottenere il risarcimento (principio di effettività)⁽⁶⁸⁶⁾. Questi

⁶⁸³ Sentenza della Corte di giustizia del 13 giugno 2003, Causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo c. Italia*, cit., punto 45 e del 30 settembre 2003, Causa C-224/01, *Gerhard Köbler c. Republik Österreich*, cit., punto 57.

⁶⁸⁴ Ai fini della quantificazione dell'importo effettivo dei danni da risarcire al ricorrente, il giudice nazionale può anche basarsi su stime ragionevoli. Si veda il punto 51 della *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁸⁵ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado dell'8 giugno 1995, Causa T-459/93, *Siemens S.A. c. Commissione*, Raccolta 1995, p. II-1675, punti 82 e 83.

⁶⁸⁶ Oltre alle citate sentenze Francovich, *Brasserie du Pêcheur*, *Tragetti del Mediterraneo* e *Köbler*, si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 13 marzo 2007, Causa C-432/05, *Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd c. Justitiekanslern*, Raccolta 2007, p. I-02271, punti 37-44 e 54; del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung* cit., punto 45; del 7 settembre 2006, Causa C-526/04, *Laboratoires Boiron SA c. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, subentrata nei diritti e negli obblighi dell'*Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)*, Raccolta 2006, p. I-07529, punto 51; del 4 luglio

principi rappresentano le premesse alla cui stregua va valutata la conformità degli istituti nazionali con il diritto comunitario. Dunque, i presupposti dell'azione di risarcimento sono rinvenuti nell'ordinamento comunitario, ma la tutela è lasciata allo Stato membro. Spetta, inoltre, ai giudici nazionali interpretare le modalità procedurali applicabili ai ricorsi di cui essi sono investiti, per quanto possibile in modo tale che dette modalità possano ricevere un'applicazione che contribuisca al perseguimento dell'obiettivo di garantire una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto comunitario⁽⁶⁸⁷⁾.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare, il giudice nazionale non può, nell'ambito della normativa nazionale che esso applica, subordinare il risarcimento del danno all'esistenza di una condotta dolosa o colposa dell'organo statale al quale è imputabile l'inadempimento, che vada oltre la violazione sufficientemente caratterizzata del diritto comunitario. Per la Corte, il criterio decisivo per rilevarne l'esistenza è quello della violazione grave e manifesta, da parte dello Stato membro, dei limiti posti al suo potere discrezionale. A questo riguardo, è chiaro che nel caso di violazione degli obblighi di notifica e *standstill*, da un lato, non si può comunque negare l'esistenza di una condotta, quanto meno, colposa, e, dall'altro, occorre riconoscere che si tratta di violazioni gravi e manifeste (si ricordi che lo Stato, riguardo a tali obblighi, non ha alcun potere discrezionale), con la conseguenza che in ogni caso sarebbero soddisfatti i requisiti per la risarcibilità del danno⁽⁶⁸⁸⁾.

2000, Causa C-424/97, *Salomone Haim c. Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*, Raccolta 2000, p. I-05123. punto 33 e del 2 aprile 1998, Causa C-127/95, *Norbrook Laboratories Ltd c. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food*, Raccolta 1998, p. I-01531, punti 111 e 112 e del 14 dicembre 1995, Causa C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Stato belga*, Raccolta 1995, p. I-04599, punto 12.

⁶⁸⁷ Si veda il punto 44 della sopra citata sentenza della Corte di Giustizia del 13 marzo 2007, Causa C-432/05, *Unibet (London) Ltd e Unibet (International) Ltd c. Justitiekanslern*.

⁶⁸⁸ Come osserva A. TEDOLDI, "La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali", in "Concorrenza e aiuti di Stato", cit., p. 319, l'art. 108.3 TFUE è norma tanto cogente e precisa (imponendo agli Stati membri un chiaro obbligo di non fare) che ogni violazione della stessa da parte di uno Stato membro può ben essere ritenuta "manifesta e grave" di per se stessa. "L'elemento soggettivo del dolo o della colpa può inoltre ritenersi insito e, *de facto*, va presunto tutte le volte che sia posto in essere un atto normativo o amministrativo illegittimo, perché contrario a norme comunitarie o a una decisione della Commissione, vuoi in considerazione del carattere indubbiamente volontario degli atti emanati dai pubblici poteri, vuoi in considerazione della violazione di principi di legalità, alla cui osservanza i pubblici poteri sono indefettibilmente tenuti".

Per quanto riguarda il diritto italiano, la colpa rappresenta una componente essenziale della fattispecie di responsabilità aquiliana; principio ribadito dalla SS.UU della Cassazione nella sentenza n. 500/1999 (che ha stabilito

Il risarcimento posto a carico degli Stati membri dei danni cagionati ai singoli dalla violazione del diritto comunitario (nel nostro caso degli obblighi di notifica e *standstill*) deve essere adeguato al danno subito. In mancanza di norme comunitarie in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro fissare i criteri che consentono di determinare l'entità del risarcimento, fermo restando, come detto, il rispetto dei principi comunitari di equivalenza ed effettività.

In base al diritto comunitario, il danno può sussistere sia nel fatto che la violazione abbia causato al ricorrente una perdita patrimoniale, sia che gli abbia impedito di migliorare la sua situazione. Pertanto, non è conforme al diritto comunitario una disciplina nazionale che, in via generale, escluda la risarcibilità del lucro cessante subito dai singoli⁽⁶⁸⁹⁾: qualora essa esistesse, il giudice nazionale sarebbe obbligato a disapplicarla a norma dell'art. 108.3 TFUE⁽⁶⁹⁰⁾.

Possono inoltre sussistere circostanze in cui il danno subito ecceda il lucro cessante, ad esempio nei casi in cui, in seguito alla concessione ad altri dell'aiuto illegale, il ricorrente sia stato costretto ad abbandonare la propria attività (ad esempio per insolvenza)⁽⁶⁹¹⁾.

In virtù del principio di effettività, le regole sulla prova del danno subito, pur lasciate al diritto nazionale, non possono rendere impossibile o eccessivamente difficile alla parte lesa la dimostrazione dello stesso⁽⁶⁹²⁾.

che “la lesione dell'interesse legittimo è condizione necessaria, ma non sufficiente, per accedere alla tutela risarcitoria ex art. 2043 c.c., poiché occorre altresì che risulti lesa, per effetto dell'attività illegittima (e colpevole) della P.A., l'interesse al bene della vita al quale l'interesse legittimo si correla, e che il detto interesse al bene risulti meritevole di tutela alla luce dell'ordinamento positivo”). Al contrario, nel diritto comunitario c'è un'obiettivizzazione della responsabilità: ciò che rileva è il dato obiettivo dell'illegittimità dell'azione pubblica. Si veda M. P. CHITI, “*La responsabilità dell'amministrazione nel diritto comunitario*”, cit., pp. 5 e 6 dell'estratto della rivista on-line.

⁶⁸⁹ Per quanto concerne la determinazione del lucro cessante, il giudice nazionale nelle situazioni in cui il beneficiario dell'aiuto si sia aggiudicato un contratto o una specifica opportunità commerciale in pregiudizio del ricorrente, potrebbe calcolare il guadagno che il ricorrente avrebbe verosimilmente tratto da tale contratto, e -se si tratta di un contratto che esso abbia già adempiuto- tenere conto dell'utile effettivo realizzato dal beneficiario. Se invece l'aiuto causa puramente una perdita globale della quota di mercato, il giudice nazionale potrebbe confrontare il reddito effettivo del ricorrente con il reddito ipotetico ottenibile se l'aiuto illegale non fosse stato concesso (punto 49 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*).

⁶⁹⁰ Si veda il punto 49, a) della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁹¹ Idem.

⁶⁹² Ad esempio, nei casi in cui gli elementi di prova non sono in possesso della parte lesa, il giudice nazionale è tenuto a ricorrere a tutti i mezzi procedurali messi a sua disposizione dal diritto nazionale per garantire all'interessato

Non è esclusa la ricevibilità delle domande di risarcimento dei danni qualora la Commissione abbia già approvato l'aiuto al momento in cui il giudice nazionale adotta la sua decisione, poiché il ricorrente potrebbe essere in grado di dimostrare di aver subito un danno a causa dell'esecuzione prematura dell'aiuto illegale e, più specificamente, in conseguenza del vantaggio temporale goduto dal beneficiario⁽⁶⁹³⁾.

L'azione di risarcimento del danno è autonoma e indipendente rispetto ai ricorsi per annullamento e per carenza, in modo da rendere effettiva la tutela dei danneggiati⁽⁶⁹⁴⁾.

I giudici nazionali dovranno applicare il procedimento previsto dal rispettivo diritto interno più idoneo al riconoscimento delle posizioni giuridiche comunitarie, segnatamente il procedimento nazionale previsto per la tutela di situazioni giuridiche analoghe. Dunque, nel caso di agevolazione fiscale italiana, appare logico utilizzare il procedimento per la tutela del diritto al risarcimento dei danni cagionati dall'Amministrazione finanziaria ex art. 2043 c.c.. Infatti, sembra delinearsi la responsabilità extracontrattuale dello Stato ex art. 2043 c.c. nei confronti dei concorrenti dei beneficiari che hanno subito danni a causa degli aiuti illegittimi. Tale norma soddisfa i principi di equivalenza ed effettività laddove stabilisce che *“qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”*⁽⁶⁹⁵⁾.

l'accesso alle prove, fra cui quello di ordinare le necessarie misure istruttorie, inclusa, ove sia stabilito dal diritto interno, la produzione di un atto o di un documento ad opera di una delle parti o di un terzo; si veda la citata sentenza della Corte di Giustizia del 7 settembre 2006, Causa C-526/04, *Laboratoires Boiron SA c. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, subentrata nei diritti e negli obblighi dell'*Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)*, punti 55 e 57.

⁶⁹³ Si veda il punto 50 della sopra citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁶⁹⁴ Tale autonomia è stata affermata dalla Corte di Giustizia sin dalle prime sentenze in materia; si vedano per tutte le sentenze della Corte di Giustizia del 2 dicembre 1971, Causa 5-71, *Aktien-Zuckerfabrik Schöppenstedt c. Consiglio delle Comunità europee*, Raccolta 1971, p. 00975, punto 3 e del 28 aprile 1971, Causa 4-69, *Alfons Lütticke GmbH c. Commissione*, Raccolta 1971, p. 00325, punto 6.

Per approfondimenti sul tema si veda M. P. CHITI, *“La responsabilità dell'amministrazione nel diritto comunitario”*, cit., pp. 7 e ss. dell'estratto della rivista on-line.

⁶⁹⁵ I tradizionali elementi dell'illecito sono: i) come elementi oggettivi riguardanti il fatto e le sue conseguenze: il danno ingiusto (condotta o situazione che lede ingiustificatamente -cioè in assenza di cause giustificative del fatto dannoso- un interesse altrui protetto dall'ordinamento giuridico) e il nesso di causalità tra fatto e danno prodotto (nel senso che il danno deve essere l'effetto, sul piano causale, della condotta illecita; a tal fine si considerano provocati dall'illecito quei danni che possano considerarsi conseguenze dell'illiceità secondo una valutazione dei rapporti tra cause ed effetti condotta in base al criterio di ciò che normalmente accade, pur laddove costituiscano, sul piano

Come abbiamo già segnalato, in base al diritto comunitario, la normativa nazionale non può subordinare il risarcimento del danno all'esistenza di una condotta dolosa o colposa dell'organo statale al quale è imputabile l'inadempimento, che vada oltre la violazione sufficientemente caratterizzata del diritto comunitario. In ogni caso, nelle ipotesi di violazione dell'obbligo comunitario di *standstill*, non vi sarebbe contrasto con l'applicazione dell'art. 2043 cc. perché, da un lato, è da ritenersi evidente la colpa dello Stato, il quale deve conoscere e rispettare detto obbligo, e, dall'altro, nell'applicazione dell'art. 2043 non è necessaria la prova della colpa perché, come già segnalato, quando l'imputazione di responsabilità è data dall'inosservanza di leggi, la prevedibilità che la

logico-temporale, conseguenza indiretta e mediata dell'illecito); ii) come elementi soggettivi, in riferimento al soggetto responsabile, l'imputabilità e la colpevolezza.

Per quanto riguarda il requisito dell'ingiustizia del danno, è da reputarsi realmente "ingiusto" solo il danno che si concretizza nella lesione di una situazione soggettiva meritevole di tutela e, quindi, protetta dall'ordinamento con il divieto del *neminem laedere*, tenuto conto dei principi e della scala di valori accolti dall'ordinamento in un dato momento storico. Proprio in ossequio alla progressiva tendenza ad allargare il raggio delle situazioni soggettive oggetto di tutela, recentemente sono state incluse nel novero delle posizioni garantite dall'art. 2043 c.c. anche una serie di fattispecie che, fino a quel momento, la dottrina faticava a ricomprendervi (come i diritti alla *privacy*, all'identità personale, alla salute, alla salubrità dell'ambiente). Costituisce manifestazione evidente di tale ampliamento delle situazioni tutelate anche la pronuncia della Suprema Corte (Cass. Civ., Sezioni Unite, sentenza del 22 luglio 1999, n. 500), in base alla quale sono risarcibili, a certe condizioni, perfino gli interessi legittimi. Da ciò deriva che, quando una Pubblica Amministrazione, mediante l'emanazione di un atto illegittimo, posto in essere con dolo o colpa, provoca un danno ingiusto a terzi, il giudice potrà condannarla a risarcire i danni ex art. 2043 c.c..

Riguardo la colpevolezza (*fatto doloso o colposo*), nel caso del dolo la condotta è voluta con l'intento di cagionare l'evento (dolo diretto) o è voluta con l'accettazione dell'evento previsto come sua possibile conseguenza (dolo indiretto o eventuale). Nel caso della colpa, invece, la condotta è voluta, mentre non è voluto, né accettato, anche nel caso (non necessario) che sia previsto, l'evento come conseguenza della stessa. L'imputazione di responsabilità è data dalla prevedibilità dell'evento, che si verifica -contro l'intenzione dell'agente- per negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. Quando l'imputazione di responsabilità è data dall'inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline, la prevedibilità che la condotta, attiva od omissiva (vietata o prescritta, sconsigliata o suggerita dalla manifestazione di volontà imperativa ovvero dalla scienza, dalla tecnica, ovvero, ancora, dalla normativa) abbia in sé la potenzialità di causare l'evento pregiudizievole, deve considerarsi presunta. Si vedano P. ZATTI, "Manuale di Diritto Civile", Cedam, Padova, 2007, pp. 915 e ss.; L. RUBINI, (a cura di), "Codice della responsabilità civile", Pirola editore, 1999, pp. 19 e ss.; P. GALLO, "Introduzione alla responsabilità civile", Giappichelli, Torino, 2000, pp. 3 e ss.. Per approfondimenti sui concetti di dolo e colpa nella giurisprudenza e nelle analisi della dottrina, si veda G. ALPA e M. BESSONE, "La responsabilità civile", Milano, Giuffrè, 2001, pp. 210 e ss.; M. FRANZONI, "Fatti illeciti", in "Comentario del Codice Civile Scialoja-Branca, a cura di Francesco Galgano, Zanichelli editore e soc. ed. del Foro Italiano, 1943-2007, p. XL, 1302 e ss..

condotta prescritta dalla normativa abbia in sé la potenzialità di causare l'evento pregiudizievole, deve considerarsi presunta.

Inoltre il danno è ingiusto sia in quanto prodotto in assenza di cause giustificative della violazione del diritto comunitario, sia in quanto inferto ad un soggetto che vanta una situazione giuridica soggettiva tutelata dal diritto comunitario (perché l'obbligo di *standstill* è dotato di effetto diretto) e pertanto, anche dall'art. 117 della Costituzione italiana.

Come osservato da autorevole dottrina, “la legge tributaria interna può determinare pregiudizi a diritti soggettivi o interessi legittimi del contribuente e il principio dell'irresponsabilità dello Stato impositore per fatto del legislatore indietreggia di fronte a norme e principi comunitari che vincolano il legislatore interno nell'esplicazione dei suoi compiti istituzionali”⁽⁶⁹⁶⁾.

Infine, possono esistere circostanze in cui il ricorrente preferisce reclamare i danni direttamente dal beneficiario dell'aiuto. La Corte di giustizia ha espressamente esaminato la questione dell'esperibilità di azioni di risarcimento danni contro il beneficiario in forza del diritto comunitario e ha concluso con sentenza dell'11 luglio 1996⁽⁶⁹⁷⁾ che l'articolo 108.3 TFUE non impone alcun obbligo diretto al beneficiario⁽⁶⁹⁸⁾ e, quindi, che il diritto comunitario non offre una base giuridica sufficiente per siffatti ricorsi. Tuttavia, ciò non preclude affatto la possibilità di intentare con successo azioni di risarcimento danni contro il beneficiario in base all'ordinamento interno. A tal proposito, la Corte di Giustizia ha specificamente indicato la possibilità per i potenziali ricorrenti di invocare le disposizioni nazionali in materia di responsabilità extracontrattuale. Quindi, se -alla luce dei principi del diritto nazionale- l'operatore economico che accetta un sostegno illegittimo idoneo a provocare un danno ad altri operatori economici può, in talune circostanze, essere considerato civilmente responsabile, il giudice nazionale può affermare, in virtù del principio di non

⁶⁹⁶ Si veda M. INGROSSO, “La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danno alle persone”, in “Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”, cit., p. 674.

⁶⁹⁷ Causa C-39/94, *SFEI* e altri c. *La Poste* e altri, cit., punti 72-75.

⁶⁹⁸ In primo luogo, l'obbligo di notifica e il divieto di attuazione immediata dei progetti di aiuto previsti dall'art. 108.3 TFUE hanno come destinatario lo Stato membro. In secondo luogo, è sempre a quest'ultimo che è diretta la decisione con la quale la Commissione dichiara un aiuto incompatibile e invita a sopprimerlo entro un dato termine.

discriminazione, la responsabilità dei beneficiari di un aiuto di Stato corrisposto in violazione dell'art. 108.3 TFUE⁽⁶⁹⁹⁾.

Tuttavia, secondo autorevole dottrina, l'ordinamento italiano non appartiene a quelli in cui possa darsi una responsabilità extracontrattuale del beneficiario, e pertanto appare impossibile configurare un'azione diretta nei confronti di questi da parte di un terzo che si reputi danneggiato dalla concessione dell'aiuto⁽⁷⁰⁰⁾.

Altra dottrina, invece, si è espressa nel senso di ammettere l'applicabilità sia dell'art. 2043 c.c., sia dell'art. 2598, n. 3 c.c. (il quale stabilisce che "... *compie atti di concorrenza sleale chiunque: ... 3) si vale direttamente o indirettamente di ogni altro mezzo non conforme ai principi della correttezza professionale e idoneo a danneggiare l'altrui azienda*"), sia dell'art. 2599 c.c. (in forza del quale "*La sentenza che accerta atti di concorrenza sleale ne inibisce la continuazione e dà gli opportuni provvedimenti affinché ne vengano eliminati gli effetti*"⁽⁷⁰¹⁾), sia, infine, dell'art. 2600 c.c. (il quale stabilisce che "*Se gli atti di concorrenza sleale sono compiuti con dolo o con colpa, l'autore è tenuto al risarcimento dei danni. (omissis) Accertati gli atti di concorrenza, la colpa si presume*"⁽⁷⁰²⁾).

⁶⁹⁹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 luglio 1996, Causa C-39/94, *SFEI* e altri c. *La Poste* e altri, cit., punto 75.

⁷⁰⁰ Cfr. P. RUSSO, "*Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*", cit., p. 347. D'altra parte, per l'autore solo nel caso in cui lo Stato sia inottemperante alla decisione di recupero della Commissione è possibile configurare una responsabilità aquiliana dell'ente nei confronti dei terzi; mai per violazione degli obblighi di notifica e *standstill* (pp. 348 e ss.).

⁷⁰¹ In questo senso O. PORCHIA, "*Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*", cit., p. 216.

⁷⁰² Si veda M. INGROSSO, "*La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danno alle persone*", in "*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*", cit., pp. 657 e 658 e la dottrina ivi citata.

Da parte sua A. TEDOLDI, "*La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*", in AA.VV., "*Concorrenza e aiuti di Stato*", a cura di A. Santa Maria, cit., p. 315, considera che "il concorrente non potrà proporre contro il beneficiario dell'aiuto un'azione extracontrattuale per atto illecito, se non quando l'utilizzo, diretto o indiretto che il beneficiario faccia dell'aiuto integri gli estremi della condotta contraria ai principi della correttezza professionale e sia idoneo a danneggiare l'altrui azienda" (pur riconoscendo che non c'è una coerente applicazione giurisprudenziale del divieto di utilizzare aiuti non previamente notificati in danno dei concorrenti).

Si vedano inoltre, E. FONTANA, "*Aiuti di Stato e diretta efficacia*", Napoli, 2006, p. 172 e ss.; per l'Autrice sarebbe la consapevolezza del beneficiario di ricevere un aiuto non notificato ad integrare la fattispecie dei "mezzi non conformi ai principi di correttezza professionale", e a costituire il possibile fondamento di una richiesta di risarcimento da parte del concorrente che si ritenga direttamente leso dal comportamento del beneficiario. Sul dibattito apertosi in dottrina e in giurisprudenza sui requisiti della "*condotta contraria ai principi della correttezza*"

Da parte nostra, riteniamo che dal punto di vista del diritto interno, nonostante l'obbligo di *standstill* ricada esclusivamente sullo Stato e, quindi, la violazione dell'art. 108.3 TFUE non possa essere imputata ai beneficiari⁽⁷⁰³⁾, tuttavia, potrebbe essere applicabile l'art. 2043 c.c, se si considera: i) che il beneficiario accettando l'aiuto, realizza una condotta che lede ingiustificatamente un interesse dei concorrenti protetto dall'ordinamento comunitario; ii) che si può ravvisare un nesso di causalità tra tale condotta del beneficiario e il danno prodotto; iii) che, dovendo il beneficiario sapere che l'aiuto gli è stato concesso in violazione dell'obbligo di *standstill*, è ravvisabile una colpa dello stesso. Certamente, il danno causato non è soltanto l'effetto della sua condotta illecita, ma è anche in parte attribuibile allo Stato erogatore dell'aiuto, dovendosi quindi applicare le norme pertinenti in materia di concorso di colpa.

Per contro, non riteniamo applicabili gli articoli 2598, comma 3 e 2599 c.c. In primo luogo, il connotato rilevante e qualificante dei comportamenti considerati dall'art. 2598, comma 3 come atti di concorrenza sleale è unicamente la loro difformità dai principi della correttezza professionale⁽⁷⁰⁴⁾. In questo senso, nel richiamare i principi di correttezza professionale, il legislatore non si è limitato alla mera formulazione di un concetto assolutamente generico, ma si è riferito a consuetudini affermate, quali quelle del buon costume commerciale, cioè, in sostanza, ad una valutazione sociale negativa (storicamente variabile) osservata in concreto, nei confronti di tutti quei mezzi che, secondo il buon costume commerciale, non devono essere impiegati negli atti di concorrenza⁽⁷⁰⁵⁾. Inoltre, l'interpretazione più esatta dei principi di correttezza professionale di cui all'art. 2598, comma 3, è quella che fa riferimento non già ad una consuetudine accettata dal ceto dei commercianti, ma piuttosto ad un principio etico universalmente seguito da tale categoria, sì da divenire costume, che il giudice deve adeguare ai fatti mutevoli della vita economica, in modo da trarre, in relazione al caso

professionale" e "l'idoneità a danneggiare l'altrui azienda" si veda O. PORCHIA, "Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno", cit., p. 211 e ss., nonché a pp. 206 e ss. per il caso in cui un giudice belga ha osservato che il godimento anticipato di aiuti in violazione dell'art. 88.3 può dare luogo ad un atto contrario ai principi della correttezza professionale nelle ipotesi in cui gli aiuti siano incompatibili con il mercato comune (o presunti tali).

⁷⁰³ Una cosa è che i beneficiari non possano fare legittimo affidamento sull'aiuto erogato senza previa notifica alla Commissione, altra cosa è far ricadere su di essi obblighi giuridici rilevanti sul piano del diritto comunitario.

⁷⁰⁴ Si veda Cassazione Civile del 6 maggio 1980, n. 2996, reperibile nella banca dati "leggeditalia.it".

⁷⁰⁵ Si veda Cassazione Civile del 15 dicembre 1983, n. 7399, reperibile nella banca dati "leggeditalia.it".

sottoposto al suo esame, le conseguenze valutative che rispondano alla coscienza collettiva in quel particolare momento⁽⁷⁰⁶⁾.

Riteniamo che, almeno al momento attuale, non sia possibile dimostrare che nel contesto italiano costituisca un comportamento “etico” da seguire, secondo la “coscienza collettiva” nel settore imprenditoriale⁽⁷⁰⁷⁾, il rifiuto, da parte del beneficiario, di un aiuto illegale: non ci sembra cioè che egli dovrebbe astenersi dal ricevere ed utilizzare l’aiuto stesso⁽⁷⁰⁸⁾.

2. 3. Procedura relativa agli aiuti attuati in modo abusivo⁽⁷⁰⁹⁾

Gli “aiuti attuati in modo abusivo”, sono gli aiuti utilizzati dal beneficiario nonostante una decisione della Commissione di avviare il procedimento d’indagine formale, oppure in violazione di una “decisione condizionale” (quando la Commissione subordina la decisione positiva a condizioni che consentano di considerare l’aiuto compatibile con il mercato comune e ad obblighi che consentano di controllare il rispetto della decisione stessa), o di una “decisione negativa” (quando la Commissione, constatando che l’aiuto notificato non è compatibile con il mercato comune, decide che ad esso non può essere data esecuzione). La fattispecie ricorre inoltre qualora un beneficiario autorizzato all’attuazione di una misura non si conformi ai criteri fissati nell’autorizzazione.

Fatta salva la possibilità della Commissione di adire direttamente la Corte di giustizia ai sensi dell’articolo 108.2 TCE, la stessa può avviare il procedimento d’indagine formale applicandosi, per quanto compatibili, le relative norme riferite agli aiuti di stato

⁷⁰⁶ Si vedano Cassazione 17 aprile 1962, n. 752, e 15 febbraio 1999, n. 1259, reperibili nella banca dati “leggiditalia.it”. Per la giurisprudenza sul principio di correttezza professionale si vedano: “*Codice Civile annotato*” a cura di P. CENDON e A. BALDASSARI, UTET, 2007; A. PALAZZO e A. SASSI (a cura di), “*Diritto privato del mercato*”, Istituto per gli studi economici e giuridici “Gioacchino Saduto”, spin-off della Università degli Studi di Perugia, 2007, p. 342 e ss..

⁷⁰⁷ Non costituisce un “costume eticamente inteso” per usare le parole utilizzate in Cass. 15 febbraio 1999, n. 1259, reperibile nella banca dati “leggiditalia.it”.

⁷⁰⁸ Da parte sua, O. PORCHIA, “*Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*”, cit., pp. 213 e 214, afferma che i principi della correttezza professionale possono essere intesi nel senso di imporre al beneficiario di astenersi dal ricevere e soprattutto utilizzare gli aiuti illegali. Tuttavia, l’Autrice ammette che la condanna del beneficiario al risarcimento del danno a favore del concorrente ai sensi dell’art. 2600 c.c., implica valutazioni di grande complessità, soprattutto in assenza di decisione d’incompatibilità da parte della Commissione.

⁷⁰⁹ Art. 16 del *Regolamento di procedura*.

notificati. Si applicano inoltre le norme riguardanti la procedura relativa agli aiuti illegali, incluse quelle che riguardano il recupero (salva l'ingiunzione di recuperare a titolo provvisorio gli aiuti, non applicabile per mancata previsione nel Regolamento).

2. 4. Procedura relativa ai regimi di aiuti esistenti⁽⁷¹⁰⁾

Ricordiamo che ai sensi dell'art. 1. b) del *Regolamento di Procedura*⁽⁷¹¹⁾ tra gli aiuti "esistenti" si includono⁽⁷¹²⁾ gli aiuti esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del Trattato; gli aiuti che sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio; gli aiuti autorizzati per silenzio-assenso quando la Commissione non provvede ad adottare una decisione circa la conclusione dell'esame preliminare entro il termine di due mesi in conformità con l'articolo 4, paragrafo 6, del *Regolamento di Procedura*; gli aiuti considerati esistenti in quanto è decorso il termine decennale di prescrizione previsto per il recupero degli aiuti illegali; le misure che originariamente non costituivano aiuti, ma per le quali siano o possano essere sopravvenute ragioni idonee a far considerare le stesse non più compatibili con il mercato comune a causa dell'evoluzione dello stesso⁽⁷¹³⁾.

In conformità con il *Regolamento di procedura*, la Commissione ottiene dallo Stato membro interessato -e in collaborazione con esso- tutte le informazioni necessarie alla

⁷¹⁰ Artt. 17-19 del *Regolamento di Procedura*. Sulla distinzione tra aiuti nuovi e aiuti esistenti (non sempre facile) si veda K. BACON, "Enforcement and Remedies" in "European Community Law of State Aid", a cura di K. Bacon, Oxford, 2009, pp. 448 e ss..

⁷¹¹ Riprodotto nella nota 593.

⁷¹² Cfr. A. FANTOZZI, "Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE", cit., pp. 2253 e 2254 e G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 61.

⁷¹³ Ad esempio, nel caso in cui l'evoluzione del mercato comune porti alla considerazione come aiuto di Stato di una misura che inizialmente non era considerata come tale. Per evoluzione del mercato comune deve intendersi una modificazione del contesto economico e giuridico nel settore colpito dalla misura (ad esempio la liberalizzazione di un settore). Non si riferisce invece ai casi in cui la Commissione modifichi la sua opinione basandosi esclusivamente sull'applicazione più rigorosa delle norme sugli aiuti di Stato in un settore ove previamente si applicavano con minore severità. Il concetto di aiuto esistente è indipendente da qualunque prassi anteriore della Commissione. Dunque, la semplice constatazione di un'evoluzione della politica in materia di aiuti di Stato non può, di per sé, essere sufficiente per costituire "un'evoluzione del mercato comune"; si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 9 settembre 2009, Cause da T-30/01 a T-32/01, da T-86/02 a T-88/02, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava* e altri c. Commissione, Raccolta 2009, p. II-02919, punti 173-175 e 186 commentata da A. J. MARTIN JIMENEZ, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 145, 2010, p. 280 e ss..

revisione dei regimi di aiuti esistenti. Se la stessa ritiene che un regime di aiuti non sia, o non sia più, compatibile con il mercato comune, informa lo Stato membro interessato della sua posizione preliminare, dandogli l'opportunità di presentare le proprie osservazioni entro il termine di un mese (che in casi debitamente giustificati può essere prorogato dalla Commissione).

Se la Commissione, alla luce delle informazioni fornite dallo Stato membro, conclude che il regime di aiuti esistente non è, ovvero non è più, compatibile con il mercato comune, emette una raccomandazione in cui propone le opportune misure allo Stato membro interessato per la modifica sostanziale oppure l'abolizione del regime di aiuti, o l'introduzione di obblighi procedurali.

Lo Stato membro interessato può accettare le misure proposte dalla Commissione e dar loro applicazione, oppure può rifiutarsi di attuare dette misure. In quest'ultimo caso, se, dopo aver considerato gli argomenti dello Stato membro, la Commissione continua a ritenere necessaria tale attuazione, avvia il procedimento d'indagine formale, applicandosi con gli opportuni adattamenti le norme, già esaminate, riferite agli aiuti notificati.

II. RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI

Il recupero degli aiuti di stato e, in particolare, degli aiuti di stato fiscali, presenta aspetti di notevole rilevanza per le conseguenze che ne possono derivare non solo per gli Stati membri, ma anche, e soprattutto, per le imprese beneficiarie degli aiuti, le quali, dopo aver goduto degli stessi aiuti erogati, si trovano a dover restituire somme che, con tutta probabilità, sono state spese da tempo e sulle quali si sono basate per fare delle scelte di investimento. Non di rado, inoltre, sulla base di questi aiuti esse hanno ottenuto prestiti da parte di entità bancarie, le quali subiscono, in via indiretta, gli effetti dei provvedimenti adottati dalla Commissione.

1. L'ordine di recupero

Come abbiamo visto, una decisione della Commissione che dichiara incompatibile (*decisione negativa*) un aiuto di stato illegale (perché attuato in violazione degli obblighi

di notifica e *standstill*) deve anche contenere l'ordine di recupero dell'aiuto⁽⁷¹⁴⁾. Lo stesso accade nel caso di decisioni negative relative ad aiuti attuati abusivamente.

In tutti i casi, l'ordine è rivolto allo Stato membro⁽⁷¹⁵⁾ che dovrà recuperare un certo importo di aiuto⁽⁷¹⁶⁾ dai beneficiari (uno o più), vale a dire le imprese che ne hanno

⁷¹⁴ In questo senso è stato detto che la decisione negativa ha in genere un'articolazione binaria, prevedendo da una parte la declaratoria d'incompatibilità comunitaria del vantaggio fiscale in quanto aiuto, e dall'altra parte l'ordine di recupero secondo le procedure del diritto nazionale. Così G. PIZZONIA, "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" cit., p. 394. Per l'Autore, i due precetti, anche se strettamente connessi, non sono sullo stesso piano quanto agli effetti. Il primo (la declaratoria d'incompatibilità) è dotato di tutti i requisiti individuati dalla giurisprudenza ai fini della c.d. efficacia diretta, che non vale invece per il secondo (l'ordine di recupero), non essendo quest'ultimo un precetto incondizionato (esso deve essere attuato osservando le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato; p. 397).

Tuttavia, l'ordine di recupero non è sottoposto a condizione alcuna di validità, ma soltanto ad una procedura interna di esecuzione (peraltro obbligatoria per lo Stato membro).

⁷¹⁵ Cioè non ad enti substatali anche se l'aiuto proviene da questi. Infatti, la Corte di Giustizia ogniqualvolta un ente infrastatale non rispetta i suoi impegni comunitari, identifica il soggetto responsabile nel Paese membro in cui si trova detto ente. Questo fatto potrebbe, come si può intuire, far sorgere dei problemi tra lo Stato centrale e le Regioni autonome in relazione agli aiuti concessi da queste ultime.

In Italia, per cercare di risolvere gli eventuali problemi che derivano dalle responsabilità dello Stato centrale per le possibili violazioni del diritto comunitario da parte delle Regioni, si è stabilito quanto segue nella legge finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 1213 e ss.): i) al fine di prevenire l'instaurazione delle procedure d'infrazione di cui agli artt. 226 e ss. TCE (oggi artt. 258 e ss. TFUE) o per porre termine alle stesse, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti territoriali, gli altri enti pubblici e i soggetti equiparati devono adottare ogni misura necessaria a porre tempestivamente rimedio alle violazioni, loro imputabili, degli obblighi degli Stati nazionali derivanti dalla normativa comunitaria. Essi sono in ogni caso tenuti a dare pronta esecuzione agli obblighi derivanti dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia, ai sensi dell'articolo 228, paragrafo 1, del citato Trattato; ii) lo Stato esercita nei confronti dei soggetti menzionati che si rendano responsabili della violazione degli obblighi comunitari o che non diano tempestiva esecuzione alle sentenze della Corte di Giustizia, i poteri sostitutivi necessari; iii) lo Stato ha diritto di rivalersi sui soggetti responsabili delle violazioni degli obblighi indicati degli oneri finanziari derivanti dalle sentenze di condanna rese dalla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 228. 2 TCE (oggi art. 260 TFUE).

⁷¹⁶ Non è necessario che la decisione della Commissione stabilisca l'importo esatto da recuperare: è sufficiente che contenga elementi che permettano al destinatario della stessa di determinare senza difficoltà eccessive tale importo (*Comunicazione 2007/C 272/05*, cit., punto 37). *Ex multis*, sentenza del 12 ottobre 2000, Causa C-480/98, Spagna c. Commissione, cit., punto 25; 13 luglio 1988, Causa C-102/87, Repubblica Francese c. Commissione, Raccolta 1988, p. 4067, punti 32 e 33; 2 febbraio 1988, Cause riunite C-67/85, C-68/85 e C-70/85, *Dwekerij van der Kooy BV* e altri c. Commissione, Raccolta 1988, p. 219 e sentenza del Tribunale di Primo grado del 27 gennaio 1998, Causa T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd* c. Commissione, Raccolta 1998, p. II-1, punto 189. Si vedano inoltre le *Conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed dell'1 febbraio 2005*, Causa C-415/03, punto 58, ove rileva che "né la giurisprudenza né alcuna disposizione del diritto comunitario esigono che la Commissione, qualora disponga la

effettivamente tratto vantaggio⁽⁷¹⁷⁾, entro un determinato periodo di tempo. La Commissione, nella decisione di recupero, specifica un primo termine di due mesi a decorrere dall'entrata in vigore della stessa, entro il quale lo Stato membro deve informarla dei provvedimenti previsti o adottati, nonché un secondo termine, di quattro mesi dall'entrata in vigore della decisione, entro il quale quest'ultima deve essere eseguita⁽⁷¹⁸⁾. Il termine può essere prorogato dalla Commissione, conformemente al principio di leale collaborazione, qualora lo Stato la informi dell'esistenza di gravi difficoltà e ne fornisca adeguata giustificazione⁽⁷¹⁹⁾.

L'ordine di recupero ha "efficacia diretta"⁽⁷²⁰⁾, costituendo la decisione di recupero della Commissione la base giuridica della pretesa dello Stato ad esigere il rimborso da

restituzione di un aiuto dichiarato incompatibile con il mercato comune, stabilisca l'importo dell'aiuto da restituire. La Commissione può validamente limitarsi a rilevare, in termini generali, l'obbligo per il beneficiario di restituire l'aiuto in questione e lasciare alle autorità nazionali il compito di calcolare l'importo preciso dell'aiuto da restituire. Tale compito si colloca nel quadro più generale del mutuo obbligo di leale cooperazione tra la Commissione e gli Stati membri per l'attuazione dell'art.88 CE".

⁷¹⁷ Cioè, coloro "nel cui patrimonio, al momento del recupero, si trova ad essere rappresentato il vantaggio economico dell'aiuto a suo tempo erogato"; così F. GALLO, "*L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*", cit., p. 2290.

Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 21 marzo 1991, Causa C-303/88, Italia c. Commissione, Raccolta 1991, p. I-1433, punto 57 e del 29 aprile 2004, Causa C-277/00, Germania c. Commissione (SMI), Raccolta 2004, p. I 3925, punto 75.

Nei casi in cui la Commissione dimostri l'esistenza di un trasferimento del vantaggio indebito a imprese diverse dal beneficiario iniziale dell'aiuto, con la finalità di eludere l'ordine di recupero, questo potrà essere esteso a queste ultime. Ad esempio, nei casi di trasferimenti di beni patrimoniali a un terzo a prezzo inferiore al valore di mercato, di subentro di un'altra impresa costituita con la finalità di eludere il recupero, di trasferimenti senza logica economica alcuna, ecc.; si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, Causa C-277/00, sopra citata, punto 86; e dell'8 maggio 2003, Cause riunite C-328/99 e C-399/00, Italia e SIM 2 Multimedia c. Commissione, Raccolta 2003, p. I-04035, punti 77 e 78 e ss..

Si vedano inoltre i punti 32-35 della citata *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁷¹⁸ Si veda il punto 42 della *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁷¹⁹ ID., punto 43.

⁷²⁰ Nel senso di creare direttamente per i singoli un diritto soggettivo, direttamente applicabile nei singoli ordinamenti nazionali. L'efficacia diretta è un principio cardine del diritto comunitario introdotto dalla Corte di Giustizia (già dalla sentenza del 5 febbraio 1963, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos* c. Amministrazione olandese delle imposte, Causa 26-62, Raccolta 1963, p. 00003) secondo cui, come abbiamo visto, il diritto comunitario nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare.

Tale principio applicato alle decisioni della Commissione in materia di compatibilità degli aiuti di Stato è stato espressamente riconosciuto dalla Corte di Cassazione italiana. Si veda la sentenza Cass. 10 dicembre 2002, n. 17564,

parte del beneficiario. Ogni Stato membro applica poi le procedure previste dalla propria legislazione nazionale poiché, limitatamente alla fase di esecuzione del recupero, è necessario che lo Stato interessato emani specifici provvedimenti di attuazione⁽⁷²¹⁾.

Sino alla seconda metà degli anni '80 sono state rare le decisioni di recupero da parte della Commissione. Tuttavia, la situazione è cambiata e, a partire degli anni '90, l'ordine di recupero è diventato sistematico, arrivando la Commissione ad adottare tra il 2000 e la fine del 2007, 110 decisioni di recupero. Bisogna tuttavia precisare che, in pratica, non esiste un solo caso in cui il recupero sia stato completato entro il termine stabilito nella decisione di recupero⁽⁷²²⁾.

La finalità dell'ordine di recupero è quella di ripristinare la concorrenza effettiva⁽⁷²³⁾, facendo ritornare la situazione allo *status quo ante*⁽⁷²⁴⁾. Pertanto, l'ordine di recupero non ha carattere sanzionatorio, ma rappresenta la logica conseguenza dell'accertamento dell'illegittimità dell'aiuto⁽⁷²⁵⁾. Per questo motivo non può essere ritenuto un

ne il Fisco, n. 48, 2002, fascicolo 1, p. 7693; con note di P. LAROMA JEZZI, "Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali" e S. DORIGO, "L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale", in *Rassegna Tributaria*, 2003, 1074 e ss, e 1099 e ss.

⁷²¹ Cfr. M. R. VIVIANO, "L'ordine di recupero", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p.313.

⁷²² Si veda il punto 3 dell'introduzione della *Comunicazione della Commissione del 15 novembre 2007 (2007/C 272/05)*, cit., e il punto 10 del capitolo relativo alla descrizione della politica di recupero.

⁷²³ Si veda il punto 50 della sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Raccolta 2006, p. I-10071 e i punti 13-15 e 36 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁷²⁴ A dire il vero, a volte il ripristino dello *status quo ante* non è integralmente realizzabile, nel senso che la restituzione dell'aiuto illegale e incompatibile potrebbe non essere idonea a ristabilire la situazione di mercato precedente; si vedano, ad esempio, le "amare" Conclusioni dell'Avvocato Generale Ruiz-Jarabo Colomer del 18 maggio 2006, Commissione c. Repubblica francese, Causa C-232/05, Raccolta 2006, p. I-10071, punto 110, ove segnala: "non dobbiamo dimenticare la necessità di ristabilire la concorrenza, ripristinando l'equilibrio del mercato com'era all'epoca in cui è stato erogato l'aiuto. Nella presente causa, far valere questa ultima *ratio* della normativa sugli aiuti di Stato sconfinava nel sarcasmo, poiché la distorsione del mercato si è verificata quasi vent'anni fa; le imprese che reclamavano il ritorno alla situazione *quo ante* saranno probabilmente sparite oppure avranno cercato di procurarsi vantaggi analoghi. È evidente che gli obiettivi idealistici mal si combinano con i postulati concreti di questo settore".

⁷²⁵ Così anche la *Comunicazione della Commissione sui tassi d'interesse da applicarsi in caso di recupero di aiuti illegali (2003/C 110/08)* stabilisce che "Conformemente ad un gran numero di decisioni degli organi giurisdizionali comunitari, il recupero è la logica conseguenza del carattere illegale di un aiuto. Il recupero dell'aiuto è inteso a ristabilire lo *status quo ante*; per effetto della restituzione, il beneficiario è privato del vantaggio sleale di cui aveva fruito rispetto ai suoi concorrenti sul mercato, il che consente di ripristinare la situazione esistente prima dell'erogazione dell'aiuto".

provvedimento sproporzionato rispetto alle finalità perseguite dalle disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato⁽⁷²⁶⁾.

Di regola, l'eliminazione degli effetti distorsivi avviene con la restituzione da parte del beneficiario della somma di cui egli ha indebitamente fruito. Quindi, sarà l'impresa beneficiaria del vantaggio ad essere privata *ex post* dell'agevolazione di cui ha fruito nel mercato rispetto ai suoi concorrenti. Tuttavia, in casi eccezionali, di agevolazioni fiscali costituenti aiuto, si potrebbe tentare il ripristino attraverso la restituzione, da parte dello Stato, ai concorrenti dell'impresa beneficiaria, della maggiore imposta da loro pagata. Ciò potrebbe succedere, come si deduce dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, quando l'eventuale illegittimità dell'agevolazione fiscale sia idonea ad incidere sulla legittimità dell'imposta stessa perché entrambe fanno parte integrante di una misura di aiuto (perché i tributi sono stati riscossi per finanziare gli aiuti illegittimi⁽⁷²⁷⁾) e, in ogni caso, sempre che l'estensione della cerchia dei potenziali beneficiari ad altre imprese consenta effettivamente di eliminare gli effetti distorsivi dell'aiuto⁽⁷²⁸⁾. Oppure, ciò può accadere anche laddove si tratti di un contributo al quale sia assoggettata una sola tra

Si vedano in particolare le sentenze della Corte di Giustizia del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, Raccolta 1997, p. I-1591 e del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, Repubblica italiana c. Commissione, cit., punti 98 e 99; la recentissima sentenza dell'11 marzo 2010, Causa C-1/09, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, non ancora pubblicata nella Raccolta 2010, ma reperibile all'URL: eur-lex.europa.eu, punto 54 e la sentenza del Tribunale di Primo grado dell'8 giugno 1995, Causa T-459/93, *Siemens c. Commissione*, cit..

⁷²⁶ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 17 giugno 1999, Causa C-75/97, Regno del Belgio c. Commissione, cit., punto 65; 10 giugno 1993, Causa C-183/91, Commissione c. Repubblica ellenica, Raccolta 1993, p. I-03131, punto 16; del 14 settembre 1994, Cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna c. Commissione, cit., punto 75 e del 21 marzo 1990, Causa C-142/87, cit., punto 66.

⁷²⁷ In questi casi, peraltro, come abbiamo anticipato, il singolo contribuente potrà agire per contestare l'incompatibilità comunitaria del tributo a prescindere dall'esistenza di una sua legittimazione quale concorrente pregiudicato dall'alterazione della concorrenza. Cfr. G. GOTANI, "La procedura di controllo", in "Aiuti di Stato in materia fiscale", cit., p. 349.

⁷²⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 giugno 2006, Cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing (C-393/04) e Province de Liège (C-41/05)*, cit., punti 45, 46 e 48. Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2003, Cause riunite C-261/01 e C-262/01, *Van Calster* cit., punto 54 (ove si dichiara che quando una misura di aiuto, le cui modalità di finanziamento costituiscano parte integrante della medesima, abbia avuto esecuzione in violazione dell'obbligo di notifica, i giudici nazionali sono tenuti, in linea di principio, ad ordinare il rimborso delle tasse o dei contributi specificamente applicati per finanziare tale aiuto) e del 13 gennaio 2005, Causa C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant c. Staatssecretaris van Financiën*, Raccolta 2005, p. I-00085, punto 19.

due categorie di operatori in concorrenza tra loro. In questi casi, la Corte ha segnalato che occorre ammettere che la categoria tenuta al pagamento del contributo sia legittimata ad eccepire che il mancato assoggettamento dell'altra categoria costituisca un aiuto di Stato, al fine di ottenere la restituzione della parte delle somme versate che corrisponde al vantaggio economico ingiustamente ottenuto⁽⁷²⁹⁾. Secondo la Corte, un tale rimborso è un provvedimento particolarmente adeguato a ridurre il numero di operatori economici lesi dalla misura che si considera aiuto e, pertanto, adatto a limitare i suoi effetti anticoncorrenziali⁽⁷³⁰⁾.

⁷²⁹ In caso di vantaggio a favore di imprese che assolvano funzioni di servizio pubblico, tale vantaggio non corrisponderebbe all'intero ammontare dell'imposta pagata dalle imprese concorrenti, perché da esso bisognerebbe sottrarre la parte corrispondente alla contropartita per l'adempimento degli obblighi di servizio pubblico. Nella citata sentenza del 24 luglio 2003, Causa C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, la Corte di Giustizia ha precisato che, affinché sovvenzioni pubbliche possano essere considerate come una compensazione che costituisca la contropartita di prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per l'esecuzione di obblighi di servizio pubblico, spetta al giudice nazionale verificare che ricorrano i seguenti presupposti:

- l'impresa beneficiaria deve essere effettivamente incaricata dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico e detti obblighi devono essere definiti in modo chiaro;
- i parametri sulla base dei quali viene calcolata la compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente;
- la compensazione non può eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti, nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento;
- quando la scelta dell'impresa da incaricare dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico non venga effettuata nell'ambito di una procedura di appalto pubblico, il livello della necessaria compensazione è determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico, avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento di detti obblighi.

⁷³⁰ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 7 settembre 2006, Causa C-526/04, *Laboratoires Boiron SA c. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, subentrata nei diritti e negli obblighi dell'*Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)*, cit., punti 29, 30, 32-41, 46, 48 e i dispositivi primo e secondo che stabiliscono che: 1) il diritto comunitario deve essere interpretato nel senso che un laboratorio farmaceutico tenuto al pagamento di un contributo come quello previsto dall'art. 12 della legge 19 dicembre 1997, n. 97/1164, relativo al finanziamento della previdenza sociale per il 1998, è legittimato ad eccepire che il mancato assoggettamento dei grossisti distributori a detto contributo costituisce un aiuto di Stato, con il conseguente obbligo di restituzione della parte delle somme versate che corrisponde al vantaggio economico ingiustamente ottenuto dai grossisti distributori; 2) il diritto comunitario non osta all'applicazione di norme nazionali che subordinano il rimborso di un contributo obbligatorio, come quello previsto dall'art.12 della legge n. 97-1164, alla prova, incombente sull'autore della domanda di rimborso, che il vantaggio tratto dai grossisti distributori dal loro mancato assoggettamento a tale contributo eccede i costi aggiuntivi che essi sopportano per l'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico loro imposti dalla normativa nazionale e, in particolare, che non ricorre almeno uno dei

Tuttavia, bisogna sottolineare che si tratta di rimedi eccezionali (peraltro troppo costosi per il fisco), non ammessi dalla Corte di Giustizia quando hanno per unico effetto quello di estendere la cerchia dei beneficiari dell'aiuto illegittimo. Ciò, in virtù del fatto che, se è vero che il giudice nazionale deve sforzarsi di salvaguardare gli interessi dei singoli, è altrettanto vero che egli deve in ogni caso prendere in piena considerazione l'interesse comunitario alla salvaguardia della concorrenza⁽⁷³¹⁾.

La decisione di recupero è obbligatoria in tutti i suoi elementi per lo Stato membro cui è destinata⁽⁷³²⁾, vale a dire per tutti gli organi di questo, ivi compresi quelli giurisdizionali⁽⁷³³⁾ che sono tenuti ad eseguirla⁽⁷³⁴⁾ e a non applicare disposizioni di diritto nazionale che siano di ostacolo⁽⁷³⁵⁾, adottando tutti i provvedimenti necessari per garantirne l'attuazione immediata ed effettiva⁽⁷³⁶⁾.

2. Motivazione dell'ordine di recupero

Riguardo la motivazione dell'ordine di recupero, bisogna segnalare che, essendo quest'ultimo configurato come un obbligo per la Commissione (in caso di decisione negativa), non dovrebbe esigersi una motivazione specifica sull'imposizione del

presupposti previsti nella sentenza 24 luglio 2003, causa C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*.

Tuttavia, per assicurare il rispetto del principio di effettività, il giudice nazionale, se constata che può essere impossibile o eccessivamente difficile la prova, posta a carico di un laboratorio farmaceutico quale la Boiron, dell'esistenza di una sovracompensazione a vantaggio dei grossisti distributori, e quindi della natura di aiuto di Stato del contributo sulle vendite dirette, in particolare perché detta prova si dovrebbe fondare su informazioni di cui un tale laboratorio non può disporre, è tenuto a ricorrere a tutti mezzi procedurali messi a sua disposizione dal diritto nazionale, tra cui figura quello di ordinare le necessarie misure istruttorie, inclusa la produzione di un atto o di un documento ad opera di una delle parti o di un terzo.

⁷³¹ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung* cit., punto 49 e ss., in particolare i punti 49, 57 e 58 nonché 51 che precisa che “come risulta dalla giurisprudenza, i debitori di un tributo obbligatorio non possono eccepire che l'esonero di cui fruiscono altre persone costituisca un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento del detto tributo”.

⁷³² Art. 288, paragrafo 4 TFUE (ex art. 249, paragrafo 4 TCE).

⁷³³ Sentenza della Corte di Giustizia del 21 maggio 1987, Causa 249/85, *Albako Margarinefabrik Maria von der Linde GmbH & Co. KG c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, Raccolta 1987, p. 2345, punto 17.

⁷³⁴ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 2 febbraio 1989, Causa 94/87, Commissione c. Repubblica federale di Germania, cit., punto 8.

⁷³⁵ Si veda il punto 53 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05* e il punto 64 della cit. *Comunicazione 2009/C 85/01*.

⁷³⁶ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica Francese, cit., punti 49 e ss..

recupero⁽⁷³⁷⁾, ma unicamente sulla decisione negativa che ha portato all'emanazione di tale ordine. E' dunque necessaria la sola chiarezza dell'iter logico che porta la Commissione alla decisione negativa, in modo da portare a conoscenza degli interessati le ragioni della decisione stessa⁽⁷³⁸⁾, da cui discende, come logica conseguenza, l'emanazione dell'ordine di recupero⁽⁷³⁹⁾.

3. Limiti alla facoltà della Commissione di ordinare il recupero degli aiuti illegali

La Commissione, quando concorrano circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione al recupero, oppure quando il recupero sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario, non ordina il recupero dell'aiuto di Stato illegale. Inoltre, l'obbligo della Commissione di ordinare il recupero di aiuti illegali e incompatibili incontra il limite della prescrizione dei poteri della Commissione⁽⁷⁴⁰⁾.

3. 1. 1. Ordine di recupero e impossibilità assoluta

La Corte di Giustizia ha ammesso come unica eccezione all'obbligo di recupero l'esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione alla decisione⁽⁷⁴¹⁾. Tuttavia, è lo Stato membro a

⁷³⁷ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 14 settembre 1994, Cause riunite da C-278 a C-280/92, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 1994, p. I-4103, punto 78, del 17 giugno 1999, Causa C-75/97, Regno del Belgio c. Commissione, Raccolta 1999, p. I-03671, punto 82 e del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, punto 106, ove la Corte dichiara che la Commissione non è tenuta ad esporre specifici motivi per giustificare l'esercizio del potere di ingiungere alle autorità nazionali di ordinare la restituzione dell'aiuto.

⁷³⁸ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 14 gennaio 2009, Causa T-162/06, *Kronoply GmbH & Co. KGc. C. Commissione*, Raccolta 2009, p. II-00001, punto 26, e le sentenze ivi citate.

⁷³⁹ Al contrario, per M. R. VIVIANO, "L'ordine di recupero", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p. 321, l'ordine di recupero, in quanto atto vincolato, dovrebbe essere motivato.

⁷⁴⁰ Artt. 14 e 15 del *Regolamento di Procedura*.

⁷⁴¹ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 13 novembre 2008, Causa C-214/07, Commissione c. Repubblica francese, Raccolta 2008, p. I-08357, punto 44; del 14 dicembre 2006, Cause riunite da C-485/03 a C-490/03, Commissione c. Regno di Spagna, Raccolta 2006, p. I-11887, punto 72 (che rimanda alle sentenze del 26 giugno 2003, Causa C-404/00, Commissione c. Spagna, Raccolta 2003, p. I-6695, punto 45; 1 aprile 2004, Causa C-99/02, Commissione c. Italia, Raccolta 2004, p. I-3353, punto 16, e 12 maggio 2005, Causa C-415/03, Commissione c. Grecia, cit., punto 35); del 3 luglio 2001, Causa C-378/98, Commissione c. Regno del Belgio, Raccolta 2001, p. I-05107, punto 30; del 27 giugno 2000, Causa C-404/97, Commissione c. Portogallo, Raccolta 2000, p. I-4897, punto 39; del 29 gennaio 1998, Causa C-280/95, Commissione c. Repubblica italiana, Raccolta 1998, p. I-00259, punto 13 e 2 febbraio 1989, Causa 94/87, Commissione c. Repubblica federale di Germania, cit., punto 8.

dover dimostrare che ha tentato in buona fede di recuperare l'aiuto illegale, dovendo inoltre collaborare in buona fede con la Commissione conformemente all'art. 4, paragrafo 3 TUE (che riproduce ed amplia il contenuto del vecchio art. 10 TCE) al fine di superare insieme le difficoltà incontrate⁽⁷⁴²⁾.

Segnala la Commissione (avallata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia) che il fatto di informarla circa le difficoltà tecniche e giuridiche causate dall'esecuzione della decisione non sottrae lo Stato membro all'obbligo di compiere tutti i passi necessari presso l'impresa per ottenere la restituzione dell'aiuto né a quello di proporre modalità di esecuzione della decisione che consentano di superare le difficoltà ed eseguire il recupero in conformità con il proprio ordinamento giuridico⁽⁷⁴³⁾.

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, piuttosto restrittiva nell'interpretazione del concetto di "impossibilità assoluta", risulta che gli Stati membri non possono invocare norme⁽⁷⁴⁴⁾, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi all'esecuzione degli obblighi ad essi incombenti in base al diritto comunitario⁽⁷⁴⁵⁾. In particolare, lo Stato membro non potrà invocare né norme nazionali in materia di prescrizione⁽⁷⁴⁶⁾, né l'assenza di un titolo per il recupero in base al diritto nazionale⁽⁷⁴⁷⁾, né il fatto che l'impresa beneficiaria si trovi in difficoltà finanziarie⁽⁷⁴⁸⁾,

⁷⁴² Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 26 giugno 2003, Causa C-404/00, sopra citata, punto 46. Si vedano inoltre i punti 26-29 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁷⁴³ Si veda il punto 29 della *Comunicazione 2007/C 272/05*, cit..

Si veda inoltre, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 22 marzo 2001, C-261/99, Commissione c. Repubblica francese, Raccolta 2001, p. I-02537, punto 24.

⁷⁴⁴ Per tutte, sentenza della Corte di Giustizia del 15 gennaio 1986, Causa C-52/84, Commissione c. Belgio, Raccolta 1986, p. 89, punto 9.

⁷⁴⁵ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica francese, cit, punto 50 e ss.; del 7 settembre 2006, Causa C-526/04, *Laboratoires Boiron SA c. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, subentrata nei diritti e negli obblighi dell'*Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)*, cit., punto 57; del 27 giugno 2000, Causa C-404/97, Commissione c. Portogallo, cit., punto 55; del 20 settembre 1990, Causa C-5/89, cit., punto 18 e del 21 marzo 1990, Causa C-142/87, cit., punto 63.

⁷⁴⁶ Sentenza della Corte di Giustizia del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, cit., punti 34-37.

⁷⁴⁷ Sentenza della Corte di Giustizia del 21 marzo 1991, Causa C-303/88, Italia c. Commissione, cit., punti 56-58.

⁷⁴⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 15 gennaio 1986, Causa C-52/84, Commissione c. Belgio, cit., punto 14.

Non è invocabile nemmeno il principio di proporzionalità, cioè la sproporzione tra l'entità del beneficio usufruito e il fine perseguito dalla regola, neppure nei casi in cui la restituzione porterebbe al fallimento dell'impresa, e ciò perché il recupero non può ritenersi, in via di principio, un provvedimento sproporzionato rispetto alla finalità delle

né il mero timore di difficoltà interne insormontabili⁽⁷⁴⁹⁾, e neppure il fatto che altri Stati membri siano anch'essi venuti meno al divieto⁽⁷⁵⁰⁾. Inoltre, la Corte di Giustizia ha costantemente dichiarato che il fatto che un beneficiario sia insolvente o oggetto di una procedura fallimentare non ha alcuna incidenza sul suo obbligo di rimborsare un aiuto illegale e incompatibile⁽⁷⁵¹⁾. In questi casi, la liquidazione (a condizioni di mercato) del patrimonio del beneficiario può essere considerata come un'opzione ammissibile per realizzare il recupero⁽⁷⁵²⁾.

Per la Corte di Giustizia, la sola prova dell'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti è costituita dalla mancanza di attivi recuperabili (che può essere dimostrata soltanto nell'ambito del procedimento di liquidazione dell'impresa)⁽⁷⁵³⁾.

disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato; si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 17 giugno 1999, Causa C-75/97, Belgio c. Commissione, cit., punto 68 e 21 marzo 1990, Causa C-142/87, Belgio c. Commissione, cit., punto 66.

⁷⁴⁹ Come il pericolo di conflitti sociali; si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 19 maggio 1999, Causa C-6/97, Italia c. Commissione, Raccolta 1999, p. I- 2981, punti 32-35. Si vedano inoltre le sentenze della Corte di Giustizia del 29 gennaio 1998, Causa C-280/95, Commissione c. Italia, Raccolta 1998, p. I-259, punti 16 e 17; del 7 dicembre 1995, Causa C-52/95, Commissione c. Francia, Raccolta 1995, p. I-4443, punto 38 e del 9 dicembre 1997, Causa C-265/95, Commissione c. Francia, Raccolta 1997, p. I-6959, punto 55.

⁷⁵⁰ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 22 marzo 1977, Causa 78/76, *Steinike & Weinlig* c. Repubblica federale di Germania, Raccolta 1977, p. 595, punto 24.

⁷⁵¹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 1994, Causa c-42/93, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 1994, p. I-04175, punto 33 (ove si ricorda inoltre che, secondo la giurisprudenza della Corte, eventuali difficoltà, procedurali o di altro tipo, nell'esecuzione dell'atto impugnato -in questo caso l'obbligo di restituzione- non possono incidere sulla legittimità di quest'ultimo).

Sul tema dei beneficiari insolventi e sugli obblighi che, secondo la Commissione, incombono sugli Stati membri nelle diverse fasi della procedura fallimentare si vedano i punti 60 e ss. della *Comunicazione 2007/C 272/05* cit..

⁷⁵² Si vedano la sentenza del Tribunale di Primo grado del 19 ottobre 2005, Causa T-318/00, *Freistaat Thüringen* (Germania) c. Commissione, Raccolta 2005, p. II-04179, punto 332 (ove il Tribunale ricorda che dalla giurisprudenza relativa alle imprese beneficiarie di aiuti, sottoposte a procedura fallimentare, risulta che il ripristino della situazione precedente e l'eliminazione della distorsione della concorrenza risultante dagli aiuti illegalmente versati possono, in linea di principio, essere compiuti con l'iscrizione al passivo dell'impresa in liquidazione di un obbligo relativo alla restituzione degli aiuti di cui si tratta. Tale iscrizione è sufficiente per assicurare l'esecuzione di una decisione che ordina il recupero di aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune) e la sentenza della Corte di Giustizia del 15 gennaio 1986, Causa C-52/84, Commissione c. Belgio, cit., punto 14.

Si veda inoltre il punto 69 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁷⁵³ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 2 luglio 2002, Causa C-499/99, Commissione c. Regno di Spagna, Raccolta 2002, p. I-06031, punto 37.

Chiaramente, nel caso estremo di scomparsa del beneficiario dell'aiuto e della sua azienda⁽⁷⁵⁴⁾, esiste senza dubbio un'impossibilità assoluta di procedere al recupero degli aiuti di Stato⁽⁷⁵⁵⁾, con l'argomento addizionale che la scomparsa determina, se non propriamente il ritorno allo *status quo ante* (poiché la situazione concorrenziale varia rispetto a quella che si verificava quando detta impresa era nel mercato), quanto meno l'eliminazione della distorsione della concorrenza a favore del beneficiario provocata dalla concessione dell'aiuto di Stato.

3. 1. 2. Ordine di recupero e giudicato nazionale

Di recente, la Corte si è spinta al punto di dichiarare che il recupero dell'aiuto in contrasto con il diritto comunitario -la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva- non possa essere ostacolato nemmeno da una sentenza passata in giudicato. Così è successo nella c.d. *Causa Lucchini*⁽⁷⁵⁶⁾, nella quale non è stato considerato come motivo di impossibilità

⁷⁵⁴ Salvo, come abbiamo visto, che la Commissione dimostri l'esistenza di un trasferimento del vantaggio indebito a imprese diverse dal beneficiario iniziale dell'aiuto, con la finalità di eludere l'ordine di recupero, nel qual caso esso potrà essere esteso a queste ultime (in quanto beneficiarie effettive del vantaggio). Si vedano le già citate, sentenze della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, Causa C-277/00, punto 86 e del 8 maggio 2003, Cause riunite C-328/99 e C-399/00, Italia e SIM 2 Multimedia c. Commissione, punti 77 e ss..

⁷⁵⁵ In questo senso F. GALLO, "L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., p. 2291, osserva che poiché il recupero deve tendere a porre nel nulla, anche se a *posteriori*, il *vulnus* alla concorrenza costituito dall'aiuto incompatibile, si può ritenere che tale finalità non possa per definizione essere soddisfatta quando né il beneficiario, né la sua azienda siano più attivi nel settore.

⁷⁵⁶ Sentenza della Corte di Giustizia del 18 luglio 2007, Causa C-119/05, Ministero Industria c. Lucchini, Raccolta 2007, p. I-06199.

Autorevole dottrina (in commento alle conclusioni dell'Avv. Generale Geelhoed nella citata Causa) considera assai grave ignorare che il giudicato costituisce un valore centrale in tutti gli ordinamenti europei e, in particolare, che esso è uno dei profili caratterizzanti della garanzia dell'effettività della tutela giurisdizionale di cui all'art. 24 della Costituzione italiana. L'autore, inoltre, segnala come autorevolissima dottrina ritiene che questo possa costituire un caso di violazione dei cosiddetti *controlimiti*. Si veda G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 100 e ss..

Analogamente, M. G. PULVIRENTI, "Intangibilità del giudicato, primato del diritto comunitario e teoria dei *controlimiti costituzionali*", in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2009, vol. 19, fasc. 2, p. 8 dell'estratto della rivista on-line, osserva come non possa negarsi una copertura al giudicato per il tramite dell'art. 24 Cost.. Segnala l'Autore come i diritti di azione processuale e di difesa sarebbero senza dubbio lesi se fosse possibile per il giudice ritornare sempre sulle proprie decisioni e come il giudicato sia elemento della certezza del diritto. Tale principio è stato annoverato tra i principi fondamentali sia dalla Corte Costituzionale (sentenza 29 aprile 1982, n. 77), sia dal Consiglio di Stato (adunanza plenaria, sentenza 21 febbraio 1994, n. 4, che lo qualifica di "fondamentale

del recupero dell'aiuto incompatibile la sentenza pronunciata dal giudice nazionale e passata in giudicato che condannava l'autorità pubblica all'erogazione dell'aiuto.

Riguardo la *causa Lucchini*, ricordiamo brevemente che, nel 1985, nell'ambito degli interventi straordinari per il Mezzogiorno (legge 2 maggio 1976, n. 183) la società Lucchini S.p.A. presentava alle autorità nazionali competenti domanda di agevolazioni finanziarie. La richiesta di aiuto era stata correttamente notificata alla Commissione. In attesa della decisione definitiva della Commissione sulla compatibilità della misura, nel 1988 il Governo italiano riconobbe alla Lucchini S.p.A. un contributo provvisorio senza, tuttavia, erogare materialmente le somme. Con decisione del 20 giugno 1990⁽⁷⁵⁷⁾, la Commissione dichiarava incompatibili con il mercato comune tutti gli aiuti alla Lucchini. La decisione veniva notificata alle autorità competenti il 20 luglio 1990 e pubblicata nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee il 14 novembre 1990. La Lucchini non impugnava tale decisione di fronte alle autorità comunitarie, ma si limitava ad iniziare azione giudiziaria civile che si concludeva con sentenza d'appello che riconosceva il diritto della Lucchini all'erogazione delle somme a titolo di aiuto⁽⁷⁵⁸⁾. Tale sentenza passava in giudicato il 28 febbraio 1995⁽⁷⁵⁹⁾.

Le autorità nazionali, in un primo momento, provvedevano all'erogazione dei contributi, fatta salva l'ipotesi della loro ripetizione. Tuttavia, a seguito di un confronto con la Commissione, ordinavano poi la restituzione degli stessi.

La Lucchini proponeva ricorso di fronte al T.a.r. Lazio avverso l'ordinanza di restituzione. In sede di appello al Consiglio di Stato, veniva presentato ricorso in via

diritto"). Inoltre, il diritto di difesa rientra senza dubbio tra i diritti inviolabili, radicandosi anche sotto questo aspetto il collegamento con la teoria dei *controlimiti*.

Questa pronuncia ha suscitato un grande interesse in dottrina, essendo oggetto di numerosissimi commenti dottrinali. Per una rassegna si veda D. U. GALETTA, "Riflessioni sulla più recente giurisprudenza comunitaria in materia di *giudicato nazionale (ovvero sull'autonomia procedurale come competenza procedurale funzionalizzata)*", in *Diritto dell'Unione Europea*, n. 4, 2009, nota 44.

⁷⁵⁷ Decisione 90/555/CECA (N195/88 – N200/88), GU L 314, pag.17.

⁷⁵⁸ Con sentenza 24 giugno 1991 il Tribunale civile e penale di Roma dichiarava che la Lucchini S.p.A. aveva diritto all'erogazione dell'aiuto di cui trattasi e condannava le autorità competenti al pagamento delle somme reclamate. Le autorità competenti impugnavano la sentenza dinanzi alla Corte d'appello di Roma, ma, con sentenza 6 maggio 1994, la Corte d'appello di Roma respingeva l'appello e confermava la sentenza del Tribunale civile e penale di Roma.

⁷⁵⁹ Con nota del 19 gennaio 1995 l'Avvocatura Generale dello Stato analizzava la sentenza d'appello e concludeva per la sua correttezza tanto sotto il profilo della motivazione quanto dell'applicazione del diritto. Di conseguenza, le autorità competenti non la impugnavano in Cassazione.

pregiudiziale alla Corte di Giustizia al fine di appurare se il diritto comunitario direttamente applicabile dovesse prevalere sull'autorità di cosa giudicata della sentenza di un organo giurisdizionale nazionale (Corte d'Appello di Roma).

In tale occasione, la Corte di Giustizia, in primo luogo, ha ricordato che i giudici nazionali in materia di aiuti di Stato sono competenti a interpretare e applicare direttamente la nozione di aiuto di cui all'art. 107.1 TFUE solo al fine di valutare se un provvedimento statale, adottato senza seguire il procedimento di controllo preventivo di cui all'art. 88.3 TCE (oggi 108. 3 TFUE), debba esservi soggetto, mentre gli stessi non sono competenti a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, controllo che spetta in via esclusiva alla Commissione, sotto il controllo del giudice comunitario. In secondo luogo, la Corte chiarisce, tra l'altro, i) che una decisione della Commissione direttamente applicabile diventa definitiva nei confronti del destinatario ove non sia impugnata nei termini previsti dall'art. 230.5 TCE, oggi dall'art. 263.6 TFUE⁽⁷⁶⁰⁾ (impugnazione non avvenuta nel caso di specie); ii) che il giudice nazionale deve disapplicare le disposizioni nazionali incompatibili con il diritto comunitario; iii) che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del Codice civile italiano⁽⁷⁶¹⁾, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata⁽⁷⁶²⁾, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva⁽⁷⁶³⁾.

Nel caso Lucchini, quindi, tra i due provvedimenti definitivi, uno nazionale e l'altro comunitario, tra loro in conflitto, si è data prevalenza a quello comunitario, mettendo in crisi il fondamentale principio nazionale del rispetto della cosa giudicata (che del principio di certezza del diritto costituisce una delle principali espressioni), a cui, fino a quel momento, erano ammesse deroghe solo nei casi tassativamente previsti per legge

⁷⁶⁰ Due mesi a decorrere, secondo i casi, dalla pubblicazione dell'atto, dalla sua notificazione al ricorrente ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza.

⁷⁶¹ “L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”.

⁷⁶² Che impedisce che si svolga un nuovo accertamento sulla medesima controversia (principio del *ne bis in idem*).

⁷⁶³ Punto 63 della sentenza. Per la disamina della più rilevante giurisprudenza che ha influenzato il *dictum* comunitario, si veda G. PETRILLO, “Il «caso Lucchini»: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2008, II, p. 425 e ss..

(es. ricorso straordinario per errore materiale o di fatto ex art. 625-bis c.p.p., revocazione delle sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello ex art. 396 c.p.c.⁽⁷⁶⁴⁾), opposizione di terzo ex art. 404 c.p.c.⁽⁷⁶⁵⁾).

Quindi, il giudicato sostanziale nazionale cede di fronte al diritto comunitario in virtù della prevalenza del diritto comunitario sulle disposizioni nazionali contrarie, sostanziali e processuali, soggette a disapplicazione da parte del giudice interno⁽⁷⁶⁶⁾. Tuttavia, come osservato in dottrina, ciò significa che agli effetti del giudicato va posto un limite, da valutare caso per caso, mentre non ne consegue la cancellazione dell'art. 2909 c.c. (o il fatto che non si possa più parlare di cosa giudicata)⁽⁷⁶⁷⁾.

Alcuna dottrina si è espressa nel senso che l'eccezionalità del caso induceva a ritenere che il principio dell'autorità di cosa giudicata delle sentenze nazionali fosse ancora un

⁷⁶⁴ Ai sensi dell'art. 396 C.p.c. "*Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per revocazione nei casi dei nn. 1, 2, 3 e 6 dell'articolo precedente [cioè 1) se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra; 2) se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza; 3) se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario; 6) se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato], purché la scoperta del dolo o della falsità o il recupero dei documenti o la pronuncia della sentenza di cui al n. 6 siano avvenuti dopo la scadenza del termine suddetto.*

Se i fatti menzionati nel comma precedente avvengono durante il corso del termine per l'appello, il termine stesso è prorogato dal giorno dell'avvenimento in modo da raggiungere i trenta giorni da esso".

⁷⁶⁵ Ai sensi dell'art. 404 c.p.c. "*Un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti.*

Gli aventi causa e i creditori di una delle parti possono fare opposizione alla sentenza, quando è l'effetto di dolo o collusione a loro danno".

⁷⁶⁶ Come è stato osservato in dottrina, nella citata *Sentenza Köbler* era già stato affermato il principio secondo cui gli Stati membri sono obbligati comunque a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili e che tale principio non cessa di applicarsi pur quando la violazione (manifesta) in parola sia "consolidata" da una decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado e quindi munita, *ex se*, dell'autorità della cosa giudicata; la quale non può venire opposta al fine di escludere, o anche solo mitigare, il principio del riconoscimento della responsabilità dello Stato per violazione di norme comunitarie, pur se perpetrata attraverso (o comunque con il coinvolgimento finale) dell'organo giurisdizionale di vertice dello Stato stesso. Tuttavia, fino alla *Sentenza Lucchini* la Corte di Giustizia non si era ancora spinta a dire che il giudicato potesse essere frontalmente infranto. Si veda C. CONSOLO, "*Il primato del diritto comunitario può spingersi fino a intaccare la "ferrea" forza del giudicato sostanziale?*", in *Corriere Giuridico*, n. 9, 2007, p. 1189; ID., "*La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*", in *Rivista di Diritto Processuale*, I, 2008, pp. 226 e 227.

⁷⁶⁷ Si veda P. BIAVATI "*La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*", in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2007, p. 1597.

punto fermo della nostra civiltà giuridica⁽⁷⁶⁸⁾ e che, dunque, i segni in senso diverso restassero eccezioni che confermano la regola⁽⁷⁶⁹⁾. Tuttavia, la Corte di Giustizia, poco più di due anni dopo, si è nuovamente pronunciata sulla nozione di giudicato nello stesso senso. In primo luogo, nella c.d. *Sentenza Kempfer*, sul tema del riesame di decisioni amministrative nazionali definitive, a seguito di una successiva sentenza della Corte di Giustizia (in materia di restituzioni all'esportazione previste da un regolamento comunitario)⁽⁷⁷⁰⁾: in questo caso la Corte, da una parte premette che il principio della certezza del diritto figura tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario e che il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza. Di conseguenza, il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo. D'altra parte, la Corte dichiara

⁷⁶⁸ In questo senso, P. BIAVATI, opera sopra citata, p. 1602, osserva che, forse, la *Sentenza Lucchini*, potrebbe essere vista come la soluzione estrema a cui la Corte di Giustizia è dovuta ricorrere, rispondendo in modo eccezionale ad una situazione oggettivamente anomala dal punto di vista del diritto comunitario.

⁷⁶⁹ Si veda G. TESAURO, "Diritto Comunitario", cit., pp. 208 e 209. Fa notare l'Autore come in una pronuncia antecedente, la Corte, all'esito del bilanciamento tra *primauté* del diritto comunitario e certezza del diritto, aveva privilegiato quest'ultimo principio. Infatti, la Corte, con sentenza del 16 marzo 2006, Causa C-234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, Raccolta 2006, p. I-02585, punti 20 e 21, segnala che "occorre rammentare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico comunitario sia negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione (sentenza 30 settembre 2003, causa C-224/01, Köbler, Raccolta 2003, p. I-10239, punto 38). Ne consegue che il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di accertare una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione.

Tale sentenza rimanda alla sentenza della Corte dell'1 giugno 1999, Causa C-126/97, *Eco Swiss China Time Ltd c. Benetton International NV*, Raccolta 1999, p. I-03055, nei cui punti 46-48 stabilisce, tra l'altro, che "in base al diritto comunitario non si devono disapplicare le norme di diritto processuale nazionale, ai sensi delle quali un lodo arbitrale interlocutorio avente natura di decisione definitiva che non è stato oggetto di un'impugnazione per nullità entro il termine di legge acquisisce l'autorità della cosa giudicata e non può più essere rimesso in discussione da un lodo arbitrale successivo, anche se ciò è necessario per poter esaminare, nell'ambito del procedimento d'impugnazione per nullità diretto contro il lodo arbitrale successivo, se un contratto la cui validità giuridica è stata stabilita dal lodo arbitrale interlocutorio sia tuttavia nullo poiché in contrasto con l'art. 85 del Trattato".

⁷⁷⁰ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-2/06, *Willy Kempfer KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Raccolta 2008, p. I-00411, punti 37 e ss..

che, in circostanze particolari, un organo amministrativo nazionale può essere tenuto, in applicazione del principio di cooperazione derivante dall'attuale art. 4, paragrafo 3 TUE, a riesaminare una decisione amministrativa divenuta definitiva⁽⁷⁷¹⁾ al fine di tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente di diritto comunitario nel frattempo accolta dalla stessa Corte: ad esempio, quando la sentenza del giudice di ultima istanza, in virtù della quale la decisione amministrativa contestata è divenuta definitiva, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risultasse fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse stata adita in via pregiudiziale⁽⁷⁷²⁾.

⁷⁷¹ Riguardo ai provvedimenti amministrativi non definitivi, come dichiarato nella Sentenza del T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, del 28 settembre 2007, n. 2049, (con nota di M. SINISI, "La «doverosità» dell'esercizio del potere di autotutela in presenza di un atto amministrativo contrastante con regolamenti comunitari", in Foro amm. TAR, 2007, 10, pp. 3265 e ss.) "è doveroso, oltre che legittimo, in virtù del principio di leale cooperazione, l'annullamento in autotutela di un provvedimento amministrativo nazionale contrastante con una decisione vincolante della Commissione europea o con una norma comunitaria direttamente applicabile".

⁷⁷² La Corte di Giustizia, già in sentenza del 13 gennaio 2004, Causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV c. Produktschap voor Pluimvee en Eieren*, Raccolta 2004, p. I- 00837, punti 26-28, si era pronunciata nel senso che il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 TCE (il riferimento oggi è all'art. 4, paragrafo 3, TUE) impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora; i) disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione; ii) la decisione in questione sia divenuta definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza; iii) tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita in via pregiudiziale; iv) l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato di detta giurisprudenza.

L'obbligo di autotutela è quindi subordinato alle condizioni sopra indicate.

Per approfondimenti in merito si veda S. DE MARIA, "Recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria in materia di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto comunitario", cit., pp. 903 e ss..

Osserva G. INGRAO, "Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona", cit. p. 231, che in Italia l'autotutela può essere esercitata nei limiti in cui non sia intervenuto giudicato nel merito della questione. Quindi, se tra i motivi di ricorso vi era quello della violazione delle norme comunitarie, all'amministrazione sarebbe preclusa la possibilità di annullare l'atto (restando unicamente aperta la via del risarcimento del danno subito dal contribuente per violazione da parte di un organo dello Stato del diritto comunitario).

R. MICELI, "La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria da illecito comunitario" cit., p. 105, osserva che il dovere di riesame non dovrebbe incontrare il limite del giudicato laddove quest'ultimo si sia consolidato su motivi differenti rispetto alla presunta incompatibilità comunitaria.

Tuttavia, per temperare questa dichiarazione, si aggiunge (al punto 59) che dalla giurisprudenza costante della Corte “deriva che gli Stati membri possono richiedere, in nome del principio della certezza del diritto, che una domanda di riesame e di rettifica di una decisione amministrativa divenuta definitiva e contraria al diritto comunitario così come interpretato successivamente dalla Corte, venga presentata all’amministrazione competente entro un termine ragionevole”. Il problema, osserviamo, sarà determinare quale termine possa essere considerato ragionevole.

In secondo luogo, la Corte si è pronunciata in materia di giudicato esterno.

Come noto, secondo le recenti posizioni della Suprema Corte e della maggior parte della dottrina italiana sull’interpretazione dell’art. 2909 c.c., nell’ordinamento italiano il criterio dell’autonomia dei periodi d’imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per gli altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi d’imposta, cioè, in relazione ad elementi costitutivi della fattispecie a carattere duraturo ovvero a fatti o a qualificazioni giuridiche di fatti rimasti immutati nei diversi periodi d’imposta⁽⁷⁷³⁾. Dunque, il giudicato concernente un certo periodo d’imposta e avente ad oggetto questioni giuridiche o di fatto comuni ad altri periodi di

Da parte sua G. FALSITTA, “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, Cedam, Padova, 2009, pp. 183 e ss. segnala che il giudicato viene inteso come quello concernente la legittimità sostanziale dell’atto; pertanto la sentenza definitiva che abbia rigettato il ricorso per ragioni processuali è ritenuta non ostativa all’annullamento.

⁷⁷³ Si vedano Cass. SS.UU., 16 giugno 2006, n. 13916, punti 3.1, 3.3 e ss., ne Il Fisco, fascicolo 1, n. 28, 2006, pp. 4386 e ss.; Cass. 4 dicembre 2006, n. 25681; Cass. 15 giugno 2007, n. 14012, ne Il Fisco, fascicolo 1, n. 30, 2007, pp. 4475 e ss.; Cass. 23 luglio 2007, n. 16258, ne il Fisco, fascicolo 1, n. 39, 2007, p. 5775; Cass. 8 ottobre 2007, n. 21041, Cass. 22 febbraio 2008, n. 4607, commentata da NUSSI, M., e BUTTUS, S., “*Il ridimensionamento del giudicato esterno nei limiti della «specificità tributaria»*”, in *Corriere Tributario*, n. 26, 2008, pp. 2109 ss. ove la Corte Suprema precisa che “Il giudicato tributario esterno, in tema di reddito di impresa, relativo ad una data annualità, rileva per altre annualità solo quando abbia per oggetto un’unica posta frazionata in più anni (come accade per gli ammortamenti); se invece ha per oggetto poste, attive o passive, i cui elementi di fatto si articolano in termini diversi anno per anno, restando identica solo la questione di diritto, il giudicato coinvolge solo quella specifica annualità e non si riflette sulle altre, poiché in ordine alle mere questioni di diritto non è opponibile il giudicato esterno”. La questione deve quindi, essere identica in fatto e in diritto; e, nello stesso senso, Cass. 7 maggio 2008, n. 11084.

Tutte le sentenze sono reperibili nella banca dati leggiditalia.it.

Si vedano R. MICELI, “*Riflessioni sull’efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2009, pp. 1847 e ss. (per approfondimenti sull’evoluzione dottrinale e giurisprudenziale sull’efficacia del giudicato esterno, in particolare pp. 1850 e ss.) e M. CANTILLO, “*Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2010, pp. 20 e 21.

imposta, coprendo il dedotto e il deducibile, impedisce di rimettere in discussione, in occasione di un giudizio nei confronti del medesimo soggetto passivo, riguardante un periodo diverso, l'accertamento di uno di tali punti fondamentali comuni.

Dunque, la sentenza del 3 settembre 2009⁽⁷⁷⁴⁾ (di seguito *Sentenza Olimpiclub*) analogamente a quanto contenuto nella precedente, da una parte stabilisce le seguenti premesse: i) che il principio dell'autorità di cosa giudicata è di grande importanza sia nell'ordinamento giuridico comunitario che negli ordinamenti nazionali, al fine di garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici e una buona amministrazione della giustizia (punto 22); ii) che "il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione" (punto 23); iii) che "le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi", anche se -aggiunge la Corte- esse "non devono essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (punto 24). Per la Corte, la *Sentenza Lucchini* non è atta a rimettere in discussione tali premesse poiché essa riguardava una situazione particolare in cui erano in questione principi sulla ripartizione di competenze tra gli Stati membri e la Comunità in materia di aiuti di Stato, essendo di competenza esclusiva della Commissione l'esame della compatibilità delle misure nazionali di aiuti di Stato con il mercato comune⁽⁷⁷⁵⁾.

Nonostante queste dichiarazioni di principio indirizzate al rispetto dell'autonomia procedurale degli stati membri, la Corte d'altra parte, dichiara semplicemente che "l'interpretazione del principio dell'autorità di cosa giudicata secondo cui, nelle controversie in materia fiscale, la cosa giudicata in una determinata causa, in quanto

⁷⁷⁴ Fallimento Olimpiclub S.r.l. c. Amministrazione dell'Economia e delle Finanze, Raccolta 2009, massima, punti 26 e ss. e dispositivo, di seguito *Sentenza Olimpiclub*, in materia d'IVA e di abuso del diritto posti in essere per conseguire un indebito risparmio d'imposta.

⁷⁷⁵ Secondo M. DELSIGNORE, "Il ruolo della Pubblica Amministrazione nazionale ai fini dell'effettività del diritto comunitario", in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, n. 2, 2009, p. 4 dell'estratto della rivista on-line, "non si tratta di applicare al caso concreto una disciplina generale, ma di riconoscere alla Commissione il ruolo e le funzioni amministrative che le competono secondo il diritto comunitario".

verte su un punto fondamentale comune ad altre cause, ha, su tale punto, una portata vincolante, anche se gli accertamenti operati in tale occasione si riferiscono ad un periodo d'imposta diverso, non è compatibile con il principio di effettività". Per la Corte "una simile interpretazione non solo impedisce di rimettere in questione una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato, anche se tale decisione comporti una violazione del diritto comunitario, ma impedisce del pari di rimettere in questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione dell'autorità fiscale competente concernente il medesimo contribuente o soggetto passivo, ma un esercizio fiscale diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato. Siffatta applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe dunque la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di imposta sul valore aggiunto in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività".

Di conseguenza, la Corte dispone che "Il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta".

Stando dunque a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia il giudice italiano deve disapplicare l'art. 2909 c.c. con riguardo alla valenza esterna del giudicato, qualora tale disposizione impedisca, nel caso concreto, l'effettiva applicazione del diritto comunitario in materie che gli sono state esclusivamente affidate, come l'IVA (nel caso concreto si tratta di garantire la piena attuazione del principio della lotta all'abuso di

diritto, elaborato dalla giurisprudenza della Corte in materia di IVA quale strumento diretto a garantire la piena applicazione del regime comunitario dell'IVA) oppure l'esame sulla compatibilità di una misura nazionale con il divieto di aiuti di Stato ai sensi degli artt. 107 e ss. TFUE, come era accaduto nella *Sentenza Lucchini*⁷⁷⁶). In questi casi, la Corte entra nel merito della definizione nazionale di cosa giudicata, limitando sostanzialmente l'autonomia procedurale degli Stati membri (da essa stessa precedentemente affermata) e modificando in senso comunitario la definizione nazionale di giudicato sostanziale, sempre che questo interferisca con norme comunitarie inderogabili in materie di esclusiva competenza comunitaria, facendo recedere il principio nazionale di certezza del diritto dinanzi a quello comunitario di effettività⁷⁷⁷).

La posizione della Corte di Giustizia ha portato la dottrina a parlare di un "sottile lavoro (da parte del diritto comunitario) di erosione ai fianchi della nozione tradizionale di cosa giudicata⁷⁷⁸), nel quadro di un lento ma concreto cammino di mutazione genetica di molte delle categorie del diritto processuale⁷⁷⁹). Più in generale, è stato osservato come si stia assistendo ad un processo di graduale, ma particolarmente incisiva, *invasione* del diritto processuale degli Stati membri ad opera della giurisprudenza comunitaria, in grado di influire direttamente su quelli che sono considerati gli istituti cardine del diritto nazionale. Questa modalità si caratterizza per il fatto che la Corte, senza introdurre direttamente nuove norme o strumenti processuali uniformi e comuni agli Stati membri, vaglia, caso per caso, la conformità degli istituti nazionali sindacando principi fondamentali delle tradizioni giuridiche degli Stati membri e modificandone gli assetti processuali.

⁷⁷⁶ P. BIAVATI, "La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario", cit., p. 1600 e 1603, segnala in commento alla Sentenza Lucchini, che si potrebbe dire che il giudicato fa stato fra la parti e copre il dedotto e il deducibile, a condizione che non abbia violato norme comunitarie inderogabili.

⁷⁷⁷ Cfr. R. MICELI, "Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza *Olimpiclub*", cit., pp.1867 e ss.

⁷⁷⁸ Per alcuni addirittura di valore costituzionale (cfr. F. FRADEANI, "La sentenza «*Olimpiclub*» della Corte di giustizia CE e la stabilità del giudicato" pubblicato il 4/02/2010 in www.treccani.it) il che porterebbe alla applicazione della teoria dei *controlimiti* e pertanto "alla necessità di sollevare una questione di legittimità costituzionale di fronte alla Consulta per violazione da parte della Corte di giustizia di un diritto fondamentale della persona umana, quale è in effetti il giusto processo di cui all'art. 111 Cost. ed il giudicato suo corollario".

⁷⁷⁹ Si veda P. BIAVATI, "La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario", cit., p. 1593.

Tali principi e assetti processuali risultano recessivi rispetto all'interesse della Comunità a vedere realizzato l'effetto utile del diritto comunitario e, di conseguenza, devono cedere il passo di fronte all'esigenza di garantire il principio del primato del diritto comunitario, pur se ciò lede altrettanto fondamentali principi generalmente riconosciuti⁽⁷⁸⁰⁾.

Nella ricerca di una via più graduale e rispettosa della pienezza e completezza incondizionata della funzione giurisdizionale nell'Unione Europea, è stato osservato in dottrina che forse sarebbe opportuno far sì che “i singoli ordinamenti siano costretti a contemplare sempre un motivo di formale rescissione di quel giudicato che, per disavventura, abbia eroso prerogative esclusive della Commissione nel fare valere norme europee inderogabili”. Attraverso l'allargamento dei motivi di revocazione straordinaria, si potrebbe dunque “ristabilire la compatibilità, altrimenti a rischio, fra principi costituzionali (quelli sull'equo processo che incorporano anche la definitività dell'accertamento espresso da un giudicato sostanziale, se non cade prima il giudicato come atto) e soggezione dei giudici nazionali alla funzione interpretativa accentrata della Corte di Giustizia quale riflesso del primato dinamico del diritto comunitario”⁽⁷⁸¹⁾.

⁷⁸⁰ Cfr. A. NEGRELLI, “*Il primato del diritto comunitario e il giudicato nazionale: un confronto che si poteva evitare o risolvere altrimenti. (Brevi riflessioni in margine alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 18 luglio 2007, in causa C-119/05)*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 5, 2008, p. 7 dell'estratto della rivista on-line.

⁷⁸¹ Si veda C. CONSOLO, “*Il primato del diritto comunitario può spingersi fino a intaccare la “ferrea” forza del giudicato sostanziale?*”, cit., p. 1192; ID., “*La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*”, cit., pp. 236-238. Per quanto riguarda il caso italiano, l'Autore propone un intervento legislativo urgente indirizzato a coniare un motivo di revocazione straordinaria esperibile sia dalle parti sia dal p.m. (quest'ultimo attivabile anche dalla Commissione, onde evitare ad essa di rendersi necessariamente parte) entro un acconcio termine decorrente: per il p.m., all'uopo sollecitato dalla Commissione, dal momento in cui quest'ultima sia venuta a conoscenza del giudicato civile che mette a repentaglio la preminenza di una sua decisione vincolante ed il cui vigore esporrebbe così lo Stato italiano all'inadempimento di propri obblighi radicati nell'art. 11 Cost.; e per le parti (ove sia concretamente ravvisabile un interesse alla revocazione) dalla notizia della incompatibile decisione della Commissione, sia questa o meno successiva alla chiusura del processo. In questa linea di pensiero anche M. T. STILE, “*La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*”, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2007, p. 74 e F. FRADEANI, “*La sentenza «Olimpiclub» della Corte di giustizia CE e la stabilità del giudicato*” cit..

Da parte sua, N. PICARDI, “*Eventuali conflitti fra principio del giudicato e principio della superiorità del diritto comunitario*”, in *Giustizia Civile*, n. 3, 2008, p. 559, facendo un confronto tra le cause Köbler e Lucchini, osserva che, in un giudizio di natura risarcitoria quale quello promosso dal Köbler, il precedente giudicato nazionale è un elemento costitutivo dell'illecito e, come tale, non confligge con la regola della *primauté* del diritto comunitario. In un

3. 2. Principi generali del diritto comunitario limitativi del recupero

I principi generali del diritto comunitario limitativi della facoltà della Commissione di ordinare il recupero di aiuti illegali e incompatibili sono stati dedotti, in via interpretativa, dal Trattato da parte della Corte di Giustizia, la quale si è direttamente ispirata agli ordinamenti giuridici degli Stati membri⁽⁷⁸²⁾.

Quelli più frequentemente invocati sono il principio di tutela del legittimo affidamento, riconosciuto dalla Giurisprudenza comunitaria come uno dei principi fondamentali della Comunità (norma giuridica superiore di tutela dei soggetti nell'ordinamento comunitario⁽⁷⁸³⁾) e il principio della certezza del diritto⁽⁷⁸⁴⁾. In questo ambito, tali principi sono stati oggetto di un'interpretazione restrittiva da parte della Corte di Giustizia.

3. 2. 1. Principio di tutela del legittimo affidamento

Per la Corte di Giustizia, in linea di principio⁽⁷⁸⁵⁾, uno Stato membro le cui autorità abbiano concesso un aiuto in violazione delle norme procedurali di cui all'art. 108 TFUE, non può invocare il legittimo affidamento dei beneficiari per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione di una decisione della Commissione di recupero dell'aiuto di Stato. Ammettere tale possibilità significherebbe privare di effetto utile le norme di cui agli artt. 107 e 108 TFUE, in quanto le autorità nazionali potrebbero far valere in tal modo il proprio illegittimo comportamento, al fine

giudizio restitutorio, come quello promosso dal Ministero contro la società Lucchini, il precedente giudicato confligge, invece, con il principio della supremazia del diritto comunitario e, quindi, va neutralizzato. Di qui la necessità di reperire, nel sistema nazionale, la possibilità di esperire un rimedio di natura revocatoria”.

⁷⁸² Cfr. C. CIAMPOLILLO, “*Incompatibilità e recupero degli aiuti*”, cit., pp. 377 e 378.

⁷⁸³ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 14 maggio 1975, Causa 74/74, CNET c. Commissione, Raccolta 1975, p. 533, punto 44 e del 14 ottobre 1999, Causa C-104/97 P, Atlanta AG e altri c. Commissione e Consiglio, Raccolta 1999, p. I-6983, punto 52.

Per la Corte Costituzionale italiana si tratta di un principio “connaturale allo Stato di diritto”; si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 397/1994 del 23 novembre 1994 (reperibile all'URL: www.giuricost.org).

⁷⁸⁴ Si veda il punto 17 della *Comunicazione 2007/C 272/05* cit..

⁷⁸⁵ Essendo però ammessa la prova contraria. Si tratta quindi di una presunzione relativa d'insussistenza di affidamento; cfr. A. FANTOZZI, “*Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della commissione CE*”, cit., pp. 2263 e 2264.

di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla Commissione in virtù di tali disposizioni del Trattato⁽⁷⁸⁶⁾.

Anche riguardo ai beneficiari dell'aiuto, è giurisprudenza costante della Corte che, tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell'art. 108 TFUE, 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 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⁽⁷⁸⁷⁾, in quanto è prassi della Commissione pubblicare nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea un avviso che informa i potenziali beneficiari della precarietà dell'aiuto, dopo aver avuto conoscenza dell'erogazione degli aiuti illegali, e del rischio di vedersi costretti a restituirlo.

Tuttavia, come accennato, possono concorrere circostanze eccezionali⁽⁷⁸⁸⁾ sulle quali il beneficiario dell'aiuto illegittimo abbia potuto fondare il proprio legittimo affidamento sulla regolarità di tale aiuto: in tali casi può opporsi al suo rimborso.

Non esiste una definizione comunitaria precisa del legittimo affidamento, ma dalla giurisprudenza comunitaria si evince che, in generale, perché si possa invocare la sua violazione devono concorrere tre requisiti costitutivi:

⁷⁸⁶ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 28 gennaio 2003, Causa C-334/99, Repubblica federale di Germania c. Commissione, Raccolta 2003, pagina I-01139, punto 42; del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, Repubblica italiana c. Commissione, cit., punto 104 e del 20 settembre 1990, Causa C-5/89, Commissione c. Germania, cit., punto 17.

⁷⁸⁷ Si vedano le citate sentenze della Corte di Giustizia del 20 settembre 1990, Causa C-5/89, Commissione c. Germania, punti 13 e 14; del 14 gennaio 1997, Causa C-169/95, Regno di Spagna c. Commissione, punto 51; del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, punto 25; del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, punto 104 e del 23 febbraio 2006, Cause riunite C-346/03 e C-529/03, Giuseppe Atzeni e altri, punto 64 e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2003, Causa T-369/00, *Département du Loiret c. Commissione*, punto 58.

⁷⁸⁸ I beneficiari dell'aiuto possono invocare solo circostanze eccezionali e spetta al giudice nazionale verificarle nel caso di specie; si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 7 marzo 2002, Italia c. Commissione, Causa C-310/99, cit., punto 103 e del 10 giugno 1993, C-183/91, Commissione c. Repubblica ellenica, cit., punto 18; e le sentenze del Tribunale di Primo grado del 27 gennaio 1998, Causa T-67/94, cit., punto 16 e del 8 giugno 1995, Causa T-459/93, cit., punto 93.

i) esistenza di un atto (anche di *soft law*⁽⁷⁸⁹⁾), dichiarazioni o assicurazioni precise oppure un comportamento (dell'istituzione comunitaria e non dello Stato membro) tale da generare confusione in un singolo di buona fede, il quale dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto⁽⁷⁹⁰⁾. La Corte chiarisce che tale non è il caso né di dichiarazioni pubbliche a carattere generale pronunciate da un membro della Commissione né di contatti reiterati tra l'interessato e la Commissione successivi ad una diffida di quest'ultima⁽⁷⁹¹⁾.

Occorre, quindi, che un fatto specifico e concreto abbia suscitato legittime aspettative da parte del beneficiario⁽⁷⁹²⁾, come succede nel caso in cui la stessa Commissione abbia

⁷⁸⁹ Si veda A. FANTOZZI, "Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE", cit., p. 2263.

⁷⁹⁰ Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 19 maggio 1983, Causa C-289/81, *Vassilis Mavridis* c. Parlamento, Raccolta 1983, p. 01731, punto 21 (ove si parla di "aspettative fondate" date dall'amministrazione); 10 gennaio 1992, Causa C-177/90, *Ralf-Herbert Kühn* c. *Landwirtschaftskammer Weser-Ems*, Raccolta 1992, p. I-35, punto 14 (ove si segnala che "il principio della tutela del legittimo affidamento può essere fatto valere nei confronti di una normativa comunitaria solo se la Comunità stessa ha precedentemente determinato una situazione tale da giustificare l'applicazione di questo principio"); del 15 dicembre 1994, Causa C-195/91 P, *Bayer* c. Commissione, Raccolta 1994, p. I-5619, punto 26 (ove si parla di "comportamento tale, da solo o in misura determinante, da generare una confusione ammissibile in un singolo"); del 18 maggio 2000, Causa C-107/97, Procedimento penale a carico di *Max Rombi* e *Arkopharma SA*, civilmente responsabile, con l'intervento di: *Union fédérale des consommateurs "Que Choisir ?"* e *Organisation générale des consommateurs (Orgeco)*, *Union départementale O6*, Raccolta 2000, p. I-03367, punto 67; del 15 gennaio 2002, Causa C-179/00, *Gerald Weidacher* (curatore fallimentare della *Thakis Vertriebs- und Handels GmbH*) c. *Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft Weidacher*, Raccolta 2002, p. I-501, punto 31; del 15 luglio 2004, Causa C-459/02, *Willy Gerekens* e *Association agricole pour la promotion de la commercialisation laitière Procola* c. *État du grand-duché de Luxembourg*, Raccolta 2004, p. I-7315, punto 29 e l'Ordinanza della Corte di Giustizia del 13 dicembre 2000, Causa C-44/00 P, *Société de distribution mécanique et d'automobiles* c. Commissione, Raccolta 2000, p. I-11231, punto 50 (ove la Corte dichiara che "il ricorrente deve poter dimostrare aspettative fondate su precise dichiarazioni fornite dall'amministrazione comunitaria o da un comportamento tale da generare una confusione ammissibile in un singolo di buona fede il quale dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto").

⁷⁹¹ Si veda l'Ordinanza della Corte di Giustizia del 13 dicembre 2000, Causa C-44/00 P, *Société de distribution mécanique et d'automobiles* c. Commissione, sopra citata, punto 50.

⁷⁹² Si veda il punto 33 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01* che rimanda alle Conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs del 14 dicembre 1995 nella Causa C-39/94, punto 73 e alla sentenza della Corte di Giustizia del 24 novembre 1987, Causa 223/85, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV* c. Commissione, Raccolta 1987, punto 17.

fornito precise assicurazioni che la misura in questione non costituisce aiuto di Stato oppure che non è soggetta a clausola sospensiva⁽⁷⁹³⁾;

ii) imprevedibilità del cambiamento di posizione dell'amministrazione comunitaria⁽⁷⁹⁴⁾;

iii) inesistenza di un interesse pubblico che prevalga sull'interesse del destinatario alla conservazione di una situazione che egli poteva considerare stabile⁽⁷⁹⁵⁾.

In ogni caso, il legittimo affidamento non può essere presunto, ma deve essere provato⁽⁷⁹⁶⁾.

La Commissione ha, ad esempio, rinunciato ad esigere il recupero di un aiuto illegale incompatibile con il mercato comune in nome del legittimo affidamento: i) nei casi di eccessiva lunghezza, senza valida giustificazione, del tempo trascorso tra la data in cui la Commissione era venuta a conoscenza dell'aiuto e la data di adozione della decisione di incompatibilità⁽⁷⁹⁷⁾; ii) nei casi in cui essa aveva specificamente notificato allo Stato

⁷⁹³ Punto 33 della *Comunicazione 2009/C 85/01* e sentenza della Corte del 22 giugno 2006, Cause riunite C-182/03 e C-217/03, Regno del Belgio (C-182/03) e Forum 187 ASBL (C-217/03) c. Commissione, Raccolta 2006, p. I-05479, punto 147, ove si dichiara che “La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a tutti i soggetti nei confronti dei quali un’istituzione comunitaria abbia fatto sorgere fondate aspettative. Inoltre, nessuno può invocare una violazione di tale principio in mancanza di assicurazioni precise che l’amministrazione gli abbia fornito (...). Allo stesso modo, qualora un operatore economico prudente ed accorto sia in grado di prevedere l’adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il beneficio di tale principio nel caso in cui detto provvedimento venga adottato (...)”.

⁷⁹⁴ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 15 luglio 2004, Cause riunite C-37/02 e C-38/02, Di Lenardo Adriano Srl (C-37/02) e Dilexport Srl (C-38/02) c. Ministero del Commercio con l'Estero, Raccolta 2004, p. I-06911, punto 70; del 15 aprile 1997, Causa C-22/94, *Irish Farnal Association* e altri c. *Minister for Agriculture, Food and Forestry, Ireland* e *Attorney General*, Raccolta 1997, I-1809, punto 25 e dell'11 marzo 1987, Causa C-265/85, *Van der Bergh en Juegens* c. Commissione, Raccolta 1987, p. 1155, punto 44.

⁷⁹⁵ Sentenza della Corte di Giustizia del 17 aprile 1997, Causa C-90/95 P, *de Comptel* c. Parlamento europeo, Raccolta 1997, I-1999, punto 39 (“ Si deve sottolineare, da un lato, che, se è nato a buon diritto, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venire scalfato. D'altro canto, tenuto conto delle circostanze della fattispecie, non vi è alcun interesse di ordine pubblico che prevalga sull'interesse del destinatario alla conservazione di una situazione che egli poteva considerare stabile”).

⁷⁹⁶ Si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale Darmon del 8 maggio 1990, Commissione c. Repubblica federale di Germania, Causa C-5/89, Raccolta 1990, p. I-03437.

⁷⁹⁷ Si veda la Decisione della Commissione del 25 luglio 1990, 92/329/CEE, GUUE L 183 del 3 luglio 1992, pp. 30-35, punto VIII, sull'aiuto concesso dal governo italiano al produttore di lenti oftalmiche “IOR” (credito concesso alla IOR dalla Sofin, appartenente al gruppo IRI, cui aveva successivamente rinunciato). In questo caso la Commissione ha deciso di non esigere il rimborso dell'aiuto illegittimo e incompatibile, segnalando che “Tale decisione è motivata dal lasso di tempo trascorso tra la data in cui la Commissione è venuta a conoscenza dell'aiuto e la data di adozione

membro che le misure sarebbero state trattate come "aiuto esistente" (approccio ulteriormente confermato dalla proposta allo stesso di adozione di misure ai sensi dell'articolo 88.1 TCE, oggi 108 TFUE), suscitando in esso la legittima aspettativa che il regime di aiuto in questione, a decorrere da tale data, fosse considerato e trattato dalla Commissione come un aiuto esistente, per poi mutare opinione⁽⁷⁹⁸⁾; iii) nei casi in cui l'impresa beneficiaria poteva nutrire un ragionevole dubbio in quanto al fatto che il comportamento dello Stato costituisse un aiuto vietato data la atipicità dello stesso⁽⁷⁹⁹⁾; iv) nei casi di cambiamento improvviso di linea (ad esempio, quando trascorsi diversi anni dall'autorizzazione dell'aiuto, la Commissione dichiarò la stessa misura incompatibile con il mercato comune)⁽⁸⁰⁰⁾; v) nei casi in cui un'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, sebbene in una diversa controversia, poteva indurre le imprese a ritenere, in buona fede, che le misure nazionali controverse avrebbero cessato di essere

della presente decisione, di lunghezza difficilmente giustificabile tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di termini procedurali”.

Tale ipotesi è stata poi riconosciuta nel Regolamento di Procedura (659/1999) che fissa i termini per le decisioni della Commissione.

⁷⁹⁸ Decisione della Commissione del 16 maggio 2000, 2001/212/CE, GUUE L 79 del 17 marzo 2001, p. 29, punti 72 e ss., concernente il regime di aiuto posto in essere dall'Italia in favore delle grandi imprese in difficoltà (legge n. 95/1979 di conversione del decreto-legge n. 26/1979 recante interventi urgenti per l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Notiamo come in questo caso la Commissione ha riconosciuto la legittimità dell'affidamento non soltanto delle imprese, ma anche dello Stato.

⁷⁹⁹ Decisione della Commissione del 2 agosto 2004, 2006/621/CE, GU L 257 del 20.9.2006, pp. 11-67, punti 257-264, concernente il prestito dallo Stato francese, quale azionista, a *France Télécom* nel dicembre 2002 sotto forma di una linea di credito di 9 miliardi di euro. In questo caso, la Commissione aveva considerato come aiuto l'annuncio pubblico dello Stato membro relativamente al progetto di concessione di un prestito sociale che aveva avuto l'effetto di ridare fiducia al mercato nei confronti dell'impresa beneficiaria. Si trattava della prima volta che la stessa esaminava se questo tipo di comportamento potesse costituire un aiuto, anche in relazione a comportamenti che avevano preceduto la notifica del progetto (che era poi stata debitamente realizzata).

Nella decisione di rinuncia al recupero, la Commissione si era inoltre basata sul principio generale del diritto comunitario del rispetto dei diritti della difesa dello Stato, dal momento che essa non era stata in grado di stabilire in modo relativamente preciso l'importo dell'aiuto e neppure di specificare dei parametri sufficientemente precisi che permettessero allo Stato membro, in cooperazione con la Commissione, di procedere a tale calcolo successivamente.

⁸⁰⁰ Cfr. sentenza del Tribunale di Primo grado del 5 giugno 2001, Causa T-6/99, *ESF Elbe- Stahlwerke Feralpi GmbH*, Raccolta 2001, p. II-01523. In questo caso, la Commissione aveva prima autorizzato (nel 1993 e nel 1995) la concessione di sovvenzioni e garanzie da parte dello Stato a favore di un'impresa siderurgica, e diversi anni dopo (nel 1998), su segnalazione di un'impresa concorrente, aveva ordinato il recupero di analoghi aiuti non notificati (concessi dalla Germania nel 1995), dopo aver constatato l'incompatibilità degli stessi.

selettive e di costituire aiuto di Stato se fossero state ammesse a beneficiarne altre produzioni⁽⁸⁰¹⁾.

Da parte sua, la Corte di Giustizia ha negato che possa esserci un legittimo affidamento in ordine alla legittimità dell'aiuto per il solo fatto che la Commissione, di fronte all'aiuto illegale, non abbia sollevato obiezioni, dal momento che tale decisione della Commissione avrebbe poi potuto essere contestata tempestivamente e successivamente annullata dalla stessa Corte di Giustizia⁽⁸⁰²⁾. Per la Corte, l'errore commesso dalla Commissione nel non sollevare obiezioni non può annullare le conseguenze del comportamento illegittimo dello Stato membro. Nemmeno una decisione positiva della Commissione è sufficiente a fondare un legittimo affidamento in ordine alla legittimità dell'aiuto. E' necessario attendere la scadenza dei termini per il ricorso da parte di terzi⁽⁸⁰³⁾ oppure, in caso di impugnazione, l'esito del ricorso⁽⁸⁰⁴⁾.

La Corte non ha sancito l'esistenza di un legittimo affidamento nemmeno in un caso in cui c'erano addirittura tre decisioni successive della Commissione che dichiaravano un aiuto compatibile con il mercato comune, decisioni in seguito annullate dal giudice

⁸⁰¹ Si veda la Decisione della Commissione del 9 marzo 2004 relativa al regime di aiuti a cui l'Austria ha dato esecuzione concernente il rimborso dell'imposta sull'energia applicata al gas naturale e all'elettricità negli anni 2002 e 2003, C(2004) 325, GU L 190 del 22.7.2005, pp. 13-21, punto 66 in cui la Commissione dichiara che "è ipotizzabile che nel caso di specie la formulazione della risposta della Corte di giustizia alla seconda questione nella sentenza *Adria-Wien* abbia potuto indurre alcuni beneficiari a ritenere in buona fede che le misure nazionali all'esame del giudice nazionale avrebbero cessato di essere selettive e di costituire un aiuto di Stato, se fossero state ammesse a beneficiarne altre produzioni, oltre alla produzione di beni economici materiali. Per questi motivi, la Commissione conclude che nel caso di specie il recupero sarebbe in contrasto con il principio del legittimo affidamento. Pertanto, conformemente all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 la Commissione decide che il recupero dell'aiuto non deve essere richiesto".

⁸⁰² Sentenza della Corte di Giustizia del 14 gennaio 1997, Causa C-169/95, Regno di Spagna c. Commissione, Raccolta 1997, p. I-00135, in particolare, punto 53.

⁸⁰³ Di due mesi ai sensi dall'art. 263, paragrafo 6 TFUE, ex art. 230 TCE.

⁸⁰⁴ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 marzo 2010, Causa C-1/09, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, cit., punti 45 e 53; e le sentenze del 12 febbraio 2008, Causa C-199/06, CELF, cit., punti 66-68 (ove la Corte afferma che fino a quando la Commissione non abbia adottato una decisione di approvazione e, addirittura, fino a quando il termine per il ricorso avverso una tale decisione non sia scaduto, il beneficiario non ha alcuna certezza in ordine alla legittimità dell'aiuto prospettato, unico elemento che può far sorgere in lui un legittimo affidamento. Inoltre, qualora sia stato proposto un ricorso di annullamento, il beneficiario non può nutrire una tale certezza finché il giudice comunitario non si sia pronunciato in via definitiva) e del 29 aprile 2004, causa C-91/01, Italia c. Commissione, Raccolta 2004, p.I-4355, punti 66 e 67.

comunitario. Per la Corte, tale situazione non costituisce di per sé una circostanza eccezionale tale da giustificare una limitazione dell'obbligo del beneficiario di restituire l'aiuto illegale⁽⁸⁰⁵⁾.

Infine, la stessa Corte di Giustizia ha affermato che qualsiasi apparente inerzia da parte della Commissione è priva di significato nel caso in cui un regime di aiuti non le sia stato notificato⁽⁸⁰⁶⁾.

3. 2. 2. Principio di certezza del diritto

Conformemente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, nell'ambito del diritto comunitario il principio di certezza del diritto “esige che la normativa comunitaria sia certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti e che ogni atto comunitario che produca effetti giuridici sia chiaro, preciso e portato a conoscenza dell'interessato, in modo tale che questi posseda la certezza del momento a decorrere dal quale l'atto stesso esiste ed è produttivo di effetti giuridici. Questa necessità s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone”⁽⁸⁰⁷⁾. Dunque, tale principio “ha lo scopo di garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto comunitario”⁽⁸⁰⁸⁾.

Nella gran parte dei casi, questo principio generale del diritto comunitario limitativo della facoltà della Commissione di ordinare il recupero di aiuti illegali e incompatibili è invocato insieme al principio del legittimo affidamento, di cui costituisce il corollario⁽⁸⁰⁹⁾.

⁸⁰⁵ Si veda il punto 55 della sopra citata sentenza della Corte di Giustizia dell'11 marzo 2010, Causa C-1/09.

⁸⁰⁶ Sentenza della Corte di Giustizia dell'11 novembre 2004, Cause riunite C-183/02 P e C-187/02 P, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA* (Demesa) (C-183/02 P) e *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava* (C-187/02 P) c. Commissione, Raccolta 2004, p. I-10609, punti 52 e 53.

⁸⁰⁷ Così la sentenza del Tribunale di Primo grado del 22 gennaio 1997, Causa T-115/94, *Opel Austria GmbH* c. Consiglio, Raccolta 1997, p. II-00039, punto 14.

⁸⁰⁸ Si vedano le sentenze della Corte di Giustizia dell'1 luglio 2004, Causa T-308/00, *Saltzitter AG* c. Commissione, Raccolta 2004, p. II-1933, punto 160 e del 15 febbraio 1996, *Fintan Duff* e altri c. *Minister for Agriculture and Food e Attorney General*, Causa C-63/93, Raccolta 1996 p. I-00569, punto 20.

⁸⁰⁹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, Causa C-372/97, *Italia* c. Commissione, cit., punti 116 e 117 ove si dichiara quanto segue: “va ricordato che la fondamentale esigenza di certezza del diritto osta a che la Commissione possa ritardare indefinitamente l'esercizio dei suoi poteri”... ed “è vero che un ritardo della

3. 3. Prescrizione dei poteri della Commissione

Per quanto riguarda la prescrizione del potere di recupero, bisogna distinguere tra il potere della Commissione di ordinare il recupero (che attiene al rapporto tra la Commissione e lo Stato membro) e l'obbligo dello Stato di dare esecuzione all'ordine di recupero (che attiene al rapporto tra lo Stato membro e i beneficiari dell'aiuto di Stato).

In primo luogo, i poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni, che inizia a decorrere dal giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario, come misura individuale o rientrante in un regime di aiuti⁽⁸¹⁰⁾. Si noti che il giorno della concessione è quello in cui l'aiuto illegale è stato materialmente corrisposto⁽⁸¹¹⁾: ciò implica che il recupero è possibile durante i 10 anni successivi a quello della percezione effettiva del singolo aiuto anche se la decisione di approvazione del regime di aiuti precede tale data.

Qualsiasi azione nei confronti dell'aiuto illegale intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro che agisca su richiesta della Commissione, interrompe il computo del periodo limite che, quindi, riparte da zero⁽⁸¹²⁾. Il termine "qualsiasi azione" comprende

Commissione nel decidere che un aiuto è illegittimo e che dev'essere eliminato e recuperato da uno Stato membro può, in talune circostanze, giustificare nei beneficiari del detto aiuto un legittimo affidamento tale da impedire alla Commissione di intimare allo Stato membro di ordinare la restituzione di questo aiuto". Si veda inoltre il citato punto 20 della sentenza della Corte di Giustizia del 15 febbraio 1996, *Fintan Duff* e altri c. *Minister for Agriculture and Food e Attorney General*, Causa C-63/93, Raccolta 1996 p. I-00569 e la sentenza del Tribunale di Primo grado del 19 marzo 1997, Causa T-73/95, *Estabelecimentos Isidoro M. Oliveira SA* c. Commissione, Raccolta 1997, p.II-381, punto 29.

⁸¹⁰ Art. 15 del *Regolamento di Procedura*. Prima dell'entrata in vigore del *Regolamento di Procedura* le azioni della Commissione concernenti aiuti di Stato illegali non erano soggette ad alcun termine di decadenza o prescrizione; si veda M. R. VIVIANO, "L'ordine di recupero", in AA.VV., "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., p. 344, nota 174.

⁸¹¹ Contrariamente A. TERRASI, "Aiuti di stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi", in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2002, II, p. 1090, propende per la tesi (avanzata da C. PINOTTI, "Gli aiuti di Stato alle imprese nel Diritto comunitario della concorrenza", cit., p. 218) per cui il termine inizia a decorrere dal momento in cui vi è la disponibilità giuridica dell'aiuto (cioè della nascita del diritto di credito) in capo all'impresa beneficiaria.

⁸¹² Osserva G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 98 e ss., che in realtà è forse più corretto dire che l'inutile decorso del termine operi, nella maggior parte dei casi, alla stregua dei fatti impeditivi, piuttosto che come una vera e propria forma di prescrizione (la quale invece appartiene alla categoria dei fatti estintivi). Nella maggior parte dei casi il fatto costitutivo del potere di recupero (la decisione negativa) si verificerebbe successivamente al termine di 10 anni e, quindi, il potere di recupero non verrebbe neppure in

anche l'invio da parte dalla Commissione, prima dell'avvio del procedimento amministrativo, di una lettera di richiesta d'informazioni supplementari⁽⁸¹³⁾.

Il periodo limite viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia⁽⁸¹⁴⁾.

Ogni aiuto per il quale è scaduto il periodo limite è considerato un aiuto esistente. Ciò implica che la scadenza del periodo limite determina l'esclusione dell'obbligo di recupero dell'aiuto illegale, in quanto per gli aiuti esistenti non può essere richiesto il recupero⁽⁸¹⁵⁾.

In secondo luogo, per quanto riguarda il rapporto tra Stato membro e beneficiari dell'aiuto, in conformità con l'articolo 14 del *Regolamento di Procedura*, lo Stato membro interessato dovrà successivamente procedere al recupero senza indugio secondo le procedure previste dalle proprie leggi, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione⁽⁸¹⁶⁾. Dunque, conformemente a questo articolo, potranno essere applicate le norme interne in tema di prescrizione e decadenza, a patto però che queste garantiscano l'esecuzione effettiva dell'ordine di recupero⁽⁸¹⁷⁾. Come sappiamo, d'altra parte, lo Stato è tenuto a non applicare le

esistenza. Di un vero e proprio effetto estintivo potrà parlarsi, invece, solo nell'ipotesi in cui, a seguito della decisione che fonda il diritto al recupero, la pretesa non venga esercitata per oltre 10 anni, risultando così effettivamente perenta.

⁸¹³ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2003, Causa T-369/00, *Département du Loiret c. Commissione*, cit., punto 85.

⁸¹⁴ Si deve intendere che producono lo stesso effetto sospensivo i procedimenti dinanzi al Tribunale di Primo grado. Analogamente A. TERRASI, "Aiuti di stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi", cit., p. 1091.

⁸¹⁵ Si veda la sentenza del Tribunale di Primo grado del 30 aprile 2002, Cause riunite T-195/01 e T-207/01, *Government of Gibraltar c. Commissione*, Raccolta 2002, p.II-02309, punti 129 e 130 ove il Tribunale stabilisce che l'art. 15 del *Regolamento di Procedura* lungi dall'essere espressione di un principio generale che trasforma un nuovo aiuto in aiuto esistente, esclude solamente il recupero degli aiuti istituiti più di dieci anni prima del primo intervento della Commissione.

⁸¹⁶ In generale, gli Stati membri non possono opporre all'esecuzione delle decisioni di recupero norme o principi di diritto interno che escluderebbero ampiamente e con carattere di generalità la concreta effettuazione del recupero; si veda F. GALLO, "L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., p. 2293.

⁸¹⁷ Si vedano le Sentenze della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, *Commissione c. Repubblica francese*, cit., punto 49; del 12 maggio 2005, Causa C-415/03, *Commissione c. Grecia* cit., punti 32-35; del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, cit., dispositivo 1 (ove la Corte dichiara che "che l'autorità competente è tenuta, in forza del diritto comunitario, a revocare la decisione di concessione di un

disposizioni di diritto nazionale non compatibili con norme comunitarie aventi efficacia diretta, quale è la decisione di recupero di un aiuto di Stato illegale. Va quindi protetto, innanzitutto, l'interesse comunitario al ripristino della concorrenza.

L'interpretazione secondo cui l'azione dello Stato finalizzata al recupero degli aiuti dovrebbe, comunque, essere soggetta agli ordinari termini di decadenza o prescrizione previsti nella normativa nazionale (senza coordinamento con le regole comunitarie) rischierebbe di svuotare di significato l'intera normativa comunitaria sugli aiuti di Stato giacché, competendo l'esecuzione effettiva del recupero ad ogni singolo Stato, gli Stati membri, potrebbero contare su un facile *escamotage* per sottrarsi allo stesso, con la conseguenza che non sarebbe affatto ripristinata la concorrenza effettiva⁸¹⁸).

Sembra preferibile un'interpretazione secondo la quale gli ordinari termini di decadenza previsti per l'accertamento di tributi devono applicarsi quando, nel caso concreto, essi

aiuto attribuito illegittimamente, conformandosi alla decisione definitiva con cui la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordina il recupero, anche quando abbia lasciato scadere il termine previsto a tal fine dal diritto nazionale a tutela della certezza del diritto); del 12 dicembre 2002, Causa C-209/00, Commissione c. Repubblica federale di Germania, cit., punti 31-36; del 4 aprile 1995, Causa C-348/93, Commissione c. Repubblica italiana, cit., punti 26 e 27; del 20 settembre 1990, Causa C-5/89, Commissione c. Repubblica federale di Germania, cit., punti 18 e 19 (ove la Corte dichiara che "Non è, infine, fondato il richiamo del governo tedesco, come motivo di impossibilità assoluta di dare esecuzione alla decisione della Commissione, agli obblighi per l'autorità amministrativa competente derivanti dalle particolari forme di tutela del legittimo affidamento previste dall'art. 48 della legge sulla procedura amministrativa (*Verwaltungsverfahrensgesetz*) in relazione alla ponderazione degli interessi in gioco ed al termine stabilito per la revoca di un atto amministrativo che sia fonte di diritti. E' giurisprudenza costante, infatti, che uno Stato membro non può eccepire norme, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi all'esecuzione degli obblighi ad esso incombenti in base al diritto comunitario. In particolare, una disposizione che preveda un termine per la revoca di un atto amministrativo che sia fonte di diritti deve essere applicata, al pari di tutte le altre disposizioni pertinenti del diritto nazionale, in modo tale da non rendere praticamente impossibile la ripetizione in forza del diritto comunitario e da tener pienamente conto dell'interesse comunitario") e del 2 febbraio 1989, Causa 94/87, Commissione c. Repubblica federale di Germania, cit., punto 12.

Si veda inoltre il punto 20 della Comunicazione della Commissione 2007/C 272/05.

⁸¹⁸ Cfr. F. GALLO, "L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., p. 2293.

Per contro G. PIZZONIA, "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", cit., pp. 397 e ss., in particolare p. 400, considera che l'azione di recupero degli aiuti di Stato in forma fiscale sia soggetta ai limiti delle procedure fiscali interne e che pertanto a tale azione sarebbe opponibile dal privato interessato la definitività del rapporto fiscale, per intervenuta decadenza della potestà di accertamento tributario (e di recupero di tributi).

permettono di effettuare il recupero entro un termine ragionevole⁽⁸¹⁹⁾ (anche se più breve del termine decennale di cui all'art. 15 del *Regolamento di Procedura*). In caso contrario, onde evitare la violazione del principio di effettività del diritto comunitario, l'amministrazione statale beneficerebbe del termine decennale⁽⁸²⁰⁾ previsto dalla normativa comunitaria⁽⁸²¹⁾.

Il legislatore italiano, ad esempio, per ovviare ai problemi che avrebbero potuto sorgere in relazione all'applicazione dei termini per l'accertamento tributario nelle imposte sul reddito, nel caso della procedura di recupero degli aiuti di Stato illegali concessi alle c.d. aziende ex-municipalizzate, inizialmente aveva espressamente stabilito, nella legge 18 aprile 2005, n. 62 (all'art. 27, comma 5), la deroga ai termini di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973 che, come è noto, stabilisce che l'avviso di accertamento per le imposte reddituali deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o, in caso di omissione o nullità della dichiarazione, del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata⁽⁸²²⁾.

⁸¹⁹ La Corte di Giustizia, infatti, ha riconosciuto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, non rendendo tali termini praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario; si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 12 febbraio 2008, Causa C-2/06, *Willy Kempter KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, cit., punto 58 e la giurisprudenza ivi citata.

⁸²⁰ Anche se può sembrare arbitrario perché previsto in via di principio esclusivamente per la relazione tra Commissione e Stato membro.

Per C. CIAMPOLILLO, "*Le Commissioni tributarie tornano sulla problematica del recupero degli aiuti fiscali nei confronti delle cd. «ex municipalizzate» -Nota a Comm. Trib. Prov. di Teramo, sez. III, 14 novembre 2007, n. 164 - Nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX, 21 aprile 2008, n. 91 -Nota a Comm. Trib. Prov. di Savona, sez. V, 30 giugno 2008, n. 285*", cit., p. 740, l'azione di recupero di misure riconosciute come aiuti di stato incompatibili dovrebbe intendersi sempre soggetta alla prescrizione decennale di cui all'art. 15 del *Regolamento di Procedura*. Analogamente per G. FURCINITI ed E. PALLARIA, "*Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale. Principali problematiche applicative dell'azione di recupero*", ne *Il Fisco*, n. 5, 2005, fasc. 1, pp. 708 e ss., "a livello di ipotesi interpretativa, appare forse più coerente con l'intero sistema ritenere che il termine decennale fissato nell'art. 15 si riferisca non solo all'esercizio da parte della Commissione dei poteri in materia di recupero degli aiuti ma comprenda, nel caso di decisione negativa, anche la fase successiva, questa volta di spettanza nazionale, in cui lo Stato destinatario della decisione deve prendere tutte le misure necessarie affinché le prescrizioni in essa contenute possano concretamente ed effettivamente attuarsi".

⁸²¹ Per E. GAMBARO e A. PAPI ROSSI, "*Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*", in "*Concorrenza e aiuti di Stato*", a cura di A. Santa Maria, cit., p. 241, al contrario, si applicano in ogni caso gli ordinari termini di decadenza previsti per l'accertamento.

⁸²² Tuttavia, nelle normative che in una seconda e in una terza fase (che analizzeremo di seguito) si occupano del recupero degli aiuti di Stato alle società ex-municipalizzate non si fa più riferimento a questa deroga.

In dottrina, poi, è stata messa in luce la “distonia tra recupero degli aiuti di Stato fiscali e rimborso dei tributi incompatibili: nel primo caso si assiste ad una tendenziale attenuazione del principio di equivalenza, con dilatazione di termini ed emanazione di norme ad hoc per la più rigorosa salvaguardia dell’effettività che prevale sull’equivalenza e depotenzia i principi garantistici; nel secondo caso è invece il principio di equivalenza a prevalere su quello di effettività, come risulta palese dalla diffusa tendenza a limitare le ricadute restitutorie delle sentenze della Corte di Giustizia”⁽⁸²³⁾.

4. Natura dell’atto di recupero degli aiuti fiscali e delle somme oggetto del recupero

In dottrina si è discusso ampiamente sulla natura tributaria o meno dell’atto di recupero dell’aiuto di Stato fiscale inizialmente goduto dal contribuente quale agevolazione tributaria e in seguito qualificato come aiuto incompatibile. E ciò, nonostante il legislatore comunitario non entri nel merito del problema, ma si interessi soltanto dell’effettività e immediatezza del recupero⁽⁸²⁴⁾.

In questo dibattito, autorevole dottrina ha osservato che, poiché il recupero deve avvenire secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, saranno le stesse leggi nazionali quelle che determineranno la natura degli atti di recupero. In questo senso, se il recupero non è affidato alle autorità fiscali ma ad altre amministrazioni, si dovrà escludere la natura tributaria degli atti di recupero⁽⁸²⁵⁾. La dottrina maggioritaria sostiene (in mancanza di una norma interna che disponga il contrario⁽⁸²⁶⁾) la natura tributaria dell’obbligo di recupero e, pertanto, che il recupero

⁸²³ Si veda L. DEL FEDERICO, “*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*”, cit., pp. 211 e 212.

⁸²⁴ Cfr. M. INGROSSO, “*La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*”, in “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, cit., p. 66.

⁸²⁵ Si veda F. TESAURO, “*Processo tributario e aiuti di Stato*”, in *Corriere Tributario*, n. 45, 2007, p. 3666.

⁸²⁶ Tuttavia, in dottrina si è anche sostenuto senza riserve che “qualsiasi contestazione in merito alla legittimità dell’azione di recupero di agevolazioni illegittimamente concesse deve essere portata alla cognizione del giudice tributario; e ciò tanto in considerazione della odierna generalità della giurisdizione delle Commissioni, quanto in ragione della natura dell’atto con cui il recupero è operato, trattandosi, di volta in volta ed a seconda dei tipi di agevolazione, di uno degli atti la cui emanazione è prevista dalle singole leggi di imposta all’esito dei procedimenti di controllo rivolti alla rettifica dell’imponibile o alla riliquidazione dell’imposta. Pertanto, si tratterà, comunque, di atto rientrante nel catalogo degli atti impugnabili previsti dall’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; si veda P. RUSSO, “*Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice*”

dell'aiuto debba avvenire attraverso le procedure previste dalla legislazione tributaria, vale a dire, con gli ordinari strumenti dell'accertamento e riscossione, e non mediante gli atti ingiuntivi previsti per la riscossione di entrate non tributarie⁽⁸²⁷⁾. Le argomentazioni sono diverse. Alcuni autori basano il loro ragionamento sulla natura del rapporto intercorrente fra norma "derogata" (la norma tributaria generale) e norma "derogante" (la norma interna agevolativa). Dunque, con la dichiarazione d'incompatibilità dell'aiuto perde efficacia quest'ultima e quindi torna in vita, *ex tunc*, la norma tributaria generale, con gli obblighi e le obbligazioni tributarie da essa stabiliti e con la conseguente qualificazione tributaria delle somme da recuperare⁽⁸²⁸⁾.

nazionale", cit., p. 350. Analogamente, L. DEL FEDERICO, "Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea", cit., pp. 202 e ss..

⁸²⁷ Si vedano F. GALLO, "L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., p. 2285 e ss., in particolare p. 2294, per il quale la somma da recuperare ha natura tributaria (in mancanza di una norma interna che disponga il contrario); A. FANTOZZI, "Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della commissione CE", cit., pp. 2266 e 2267, il quale considera convincente tale teoria in assenza di una norma speciale che regoli il recupero (in tal caso non soltanto le procedure applicabili al recupero, ma anche la natura dell'obbligazione stessa risentono della normativa speciale adottata, eventualmente perdendo l'originaria connotazione tributaria).

⁸²⁸ In questo senso F. GALLO, "L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit., pp. 2285 e ss., segnala che l'inefficacia della norma interna agevolativa conseguente alla sospensione prevista dall'art. 88.3 (oggi 108.3 TFUE) pur non equivalendo ad una vera e propria abrogazione, non può non comportare la riviviscenza degli originari obblighi tributari stabiliti dalla legge che era "derogata" da quella. Di conseguenza, il fatto incontestabile che la fonte della disapplicazione sia una norma comunitaria non esclude che, a seguito d'inefficacia della norma agevolativa, la pretesa fatta valere dall'Erario con il recupero si riconnetta pur sempre alla norma interna "derogata" e riportata in vita, e quindi, che la somma richiesta sia costituita dalle imposte non pagate (o dai maggiori crediti esposti in dichiarazione) dai soggetti agevolati. Osserva l'autore come tutto ciò risalti ancor di più con riferimento al recupero avvenuto in base ad una espressa declaratoria di illegittimità comunitaria da parte della Commissione, eventualmente confermata in via definitiva dalla Corte di Giustizia in sede contenziosa. In tale caso, quindi, risulta ancora più difficile concepire una dissociazione tra la somma da recuperare e la sua natura di tributo, essendo la ragione del recupero data dalla inefficacia permanente della norma agevolativa, inefficacia che prelude inevitabilmente alla abrogazione di quest'ultima con successiva legge statale.

Analogamente M. CERMIGNANI, "Primi orientamenti sul recupero degli aiuti di stato fiscali relativi alle società per la gestione dei servizi pubblici locali (cd. "ex municipalizzate)", in *Giustizia Tributaria*, n. 1, 2008, p. 83 e F. TESAURO, "Processo tributario e aiuti di Stato", cit., p. 3666, il quale premettendo, come abbiamo visto, che sono le leggi nazionali a determinare la natura degli atti di recupero, osserva che quando l'aiuto di Stato è rappresentato da un'agevolazione fiscale o dalla concessione di un credito d'imposta, il recupero dell'aiuto ha come presupposto la disapplicazione della norma agevolatrice, per cui è applicata la norma impositrice che sarebbe stata applicata a suo

Altri autori, pur senza pronunciarsi sulla natura tributaria o meno dell'obbligo di recupero, si appellano alla necessità di non introdurre modelli procedurali che rendano più gravosa la possibilità di tutela del contribuente rispetto a quanto sarebbe avvenuto applicando le ordinarie procedure di accertamento e di controllo dei tributi a suo tempo non versati⁽⁸²⁹⁾.

Secondo, un'altra parte della dottrina italiana, lo Stato, con il recupero, non esercita un potere (amministrativo) tributario (autoritativo-impositivo), bensì svolge un'attività dovuta, in esecuzione di un atto normativo vincolante della Commissione che ordina di recuperare l'aiuto di Stato di cui si sia illegittimamente fruito⁽⁸³⁰⁾. Per questa dottrina, dunque si è in presenza di un atto dovuto, avente ad oggetto una somma equivalente alle imposte a suo tempo non corrisposte, a cui si sommano i relativi interessi, e il credito relativo a tale somma non acquisisce natura tributaria solo perché l'aiuto è stato erogato attraverso un'agevolazione tributaria. Si tratta, invece, di un ordinario credito civilistico, per la cui esazione lo Stato italiano non esercita alcuna potestà amministrativa tributaria, ma agisce come un soggetto privato usando il diritto dei privati (applicandosi quindi il codice civile e le norme di diritto privato in generale). A prova della natura non tributaria, questa dottrina adduce inoltre il fatto che, nelle disposizioni legislative che in Italia hanno regolamentato di volta in volta i procedimenti di recupero, è stata sempre esclusa l'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria o di altra specie, comunque connesse alle procedure regolate dalle specifiche discipline.

Tuttavia, a nostro avviso, benché la ragione della disapplicazione della norma agevolativa sia una norma comunitaria, è chiaro che, allorquando l'aiuto di Stato si

tempo se non vi fosse stata la norma di favore. Il recupero assume in questo modo natura tributaria, in linea con la norma che attribuisce all'Agenzia delle Entrate il compito di provvedere al recupero e con la norma che attribuisce la giurisdizione alle commissioni tributarie. Lo stesso autore però, in "Giurisdizione tributaria e diritto comunitario", in GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6, 2007, pp. 465 e 466, afferma che "il recupero dell'aiuto, anche quando consiste nella richiesta di pagamento di un tributo (*rectius*, di una somma equivalente al tributo non pagato), non è un istituto fiscale. Il diritto al recupero ha come fondamento la decisione della Commissione Europea, emessa sulla base degli artt. 87 e 88 del Trattato CE, allo scopo di rimediare alle distorsioni di concorrenza provocate dalla concessione di aiuti di Stato illegali o incompatibili con il mercato comune. Ecco perché la decisione della Commissione europea, se ha per oggetto il recupero di un aiuto attribuito con una misura fiscale, non è automaticamente attuata con le normali procedure fiscali; ed ecco perché il legislatore, di volta in volta, ha emesso norme *ad hoc* per dare esecuzione alla decisione della Commissione".

⁸²⁹ Si veda G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., pp. 92-95.

⁸³⁰ Cfr. G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., pp. 66 e 69 e ss..

realizza attraverso un regime fiscale agevolativo, il recupero deve necessariamente passare attraverso una disciplina di superamento della normativa che ha dato vita a tale regime agevolativo e quindi, sotto questo aspetto, è indubbia l'attinenza alla materia tributaria⁽⁸³¹⁾. Inoltre, nel recupero, anche se mirato a tutelare la *ratio* che vieta l'aiuto di Stato incompatibile con la disciplina comunitaria, potrebbe trovarsi indirettamente una finalità impositiva, nel senso che, accertata l'illegittimità dell'aiuto, il recupero delle somme corrispondenti ai benefici fiscali indebitamente concessi comporta, dal punto di vista pratico, la sottoposizione del beneficiario alla normativa tributaria che all'epoca era applicabile⁽⁸³²⁾. Quindi, ad esempio, nell'ipotesi di aiuti consistenti nell'incremento della misura in cui un costo è deducibile dal reddito d'impresa, oppure nella riduzione della misura in cui un componente positivo concorre alla formazione del reddito, se per effetto degli stessi un'impresa avesse registrato una maggiore perdita, la determinazione della somma da recuperare a suo carico non potrebbe prescindere da una nuova determinazione della perdita fiscalmente rilevante (componenti positivi meno componenti negativi) e quindi da una nuova quantificazione dell'imposta dovuta in assenza dell'agevolazione⁽⁸³³⁾.

Quanto detto comporta inoltre che deve anche esservi una necessaria corrispondenza tra il regime di deducibilità delle somme recuperate e quello degli oneri che sarebbero stati sopportati dalle imprese in assenza della misura costituente l'aiuto incompatibile. Ad esempio, quando l'aiuto sia consistito in uno sgravio dei contributi previdenziali a carico dell'impresa per i lavoratori dipendenti, allora dovranno considerarsi deducibili le somme versate in esecuzione dell'ordine di recupero. Quindi, in questo senso, le somme recuperate avrebbero la stessa natura di quelle che sarebbero state dovute in assenza dell'agevolazione dichiarata illegittima⁽⁸³⁴⁾. Questo esclude che si possa considerare la

⁸³¹ Cfr. C. GLENDI, "Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi", in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, p. 1000, per il quale, come per la dottrina esposta in precedenza, la finalità del recupero non è una finalità impositiva e F. TESAURO, "Processo tributario e aiuti di Stato", cit., pp. 3666 e 3667.

⁸³² Per C. GLENDI, "Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi", cit., p. 1000, la disciplina tributaria funge, in realtà, solo da parametro per calcolare l'indebito aiuto e rimuoverne gli effetti, ripristinando il rispetto della normativa comunitaria ritenuta violata.

⁸³³ Cfr. G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., p. 95.

⁸³⁴ Cfr. G. FRANSONI, "Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato", cit., pp. 93 e ss.. Per un'analisi sulla competenza fiscale degli oneri connessi al recupero si veda P. LIPARDI E G. STANCATI, "Aiuti di stato e recupero di sgravi contributivi", ne *Il Fisco*, fascicolo 1, 2006, p. 6191 e ss..

disciplina tributaria unicamente come parametro per calcolare la somma da recuperare, poiché le conseguenze dal punto di vista tributario vanno oltre, proprio perché implicano l'applicazione di altre norme tributarie come sono quelle relative alla determinazione del reddito, dei criteri di competenza, della base imponibile, delle imposte da pagare ecc..

Logiche conseguenze dell'attribuzione di natura tributaria all'ordine di recupero sarebbero, quindi, l'utilizzo delle ordinarie procedure tributarie per l'azione di recupero e l'attribuzione al giudice tributario della tutela dall'atto di recupero, il che tra l'altro, comporterebbe comunque il rispetto dei principi comunitari di equivalenza e di effettività⁽⁸³⁵⁾.

Quindi, anche se l'ordine di recupero ha origine comunitaria e, in ogni caso, la procedura tributaria non sarebbe volta a realizzare un interesse fiscale al prelievo, bensì l'interesse comunitario alla libera concorrenza nel mercato, ciò non dovrebbe intaccare la natura tributaria delle somme da recuperare.

Tuttavia in questa materia si svolge davanti al giudice tributario un processo con caratteristiche particolari (regolato da norme processuali interne integrate da norme di diritto processuale comunitario), in quanto ha per oggetto atti interni che danno esecuzione ad una decisione della Commissione europea⁽⁸³⁶⁾.

⁸³⁵ Per A. ALTIERI, *“Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive”*, cit., p. 2352, dal punto di vista dell'ordinamento 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 costituzionali derivanti dagli artt. 24 e 113 della Cost..

Al contrario, L. DEL FEDERICO, *“Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”*, cit., pp. 204 e ss., osserva come “è a tutti noto che le procedure tributarie, rispondono puntualmente alle esigenze di esecuzione immediata ed effettiva della pretesa fiscale, giacché caratterizzate da notevoli e penetranti *privilegia fiscali* connaturali al tradizionale predominio dell'interesse fiscale (...). Anche volendo prescindere dalla natura tributaria del rapporto, non avrebbe senso alcuno ipotizzare l'utilizzo di strumenti di recupero di matrice civilistica (...) caratterizzati da rapporti paritetici, con la naturale cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, e tutti i consequenziali profili di debolezza tipici dell'esecuzione ordinaria delle pretese obbligatorie”.

⁸³⁶ Cfr. F. TESAURO, *“Processo tributario e aiuti di Stato”*, cit., pp. 3667 e ss.. Si veda inoltre A. ALTIERI, *“Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive”*, cit., pp. 2350-2352, per il quale la Corte di Giustizia ha espresso chiaramente la necessità di un adeguamento del sistema processuale (con eventuale disapplicazione di norme prevedenti preclusioni). Osserva inoltre l'Autore come “l'introduzione dinanzi al giudice tributario di controversie da parte del soggetto pregiudicato da esenzioni o agevolazioni fiscali costituenti aiuto illegittimo e/o incompatibile, nelle quali il privato sostiene, anziché l'inesistenza del debito d'imposta, proprio l'esatto contrario, fa assumere al processo dei connotati diversi”. In definitiva, per l'Autore, la necessità di un'applicazione effettiva del diritto comunitario comporta che i sistemi procedimentali e processuali debbano trovare al loro interno i meccanismi di adattamento, pena la procedura d'infrazione.

5. Procedure nazionali di recupero

Come abbiamo visto, in conformità con il *Regolamento di procedura*⁽⁸³⁷⁾ il recupero va effettuato senza indugio⁽⁸³⁸⁾ secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione⁽⁸³⁹⁾. A tal fine gli Stati membri interessati devono adottare tutte le misure necessarie, disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario.

Rimandiamo per approfondimenti a quanto diremo sul tema nel punto 5.1.1. relativo alla “Procedura italiana per il recupero degli aiuti di Stato”.

⁸³⁷ Art. 14.

⁸³⁸ Salva la possibilità che la decisione sia oggetto di un’ordinanza di sospensione da parte della Corte di Giustizia (o del Tribunale di Primo grado) ai sensi dell’art. 278 TFUE (ex art. 242 TCE) che stabilisce che “*I ricorsi proposti alla Corte di giustizia dell’Unione europea non hanno effetto sospensivo. Tuttavia, la Corte può, quando reputi che le circostanze lo richiedano, ordinare la sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato*”.

La ricevibilità di una domanda di sospensione dell’esecuzione di un atto di un’istituzione è subordinata unicamente alla condizione che il richiedente abbia impugnato tale atto in un ricorso dinanzi al Tribunale; si veda l’ordinanza della Corte di Giustizia del 18 ottobre 2002, Causa C-232/02 P, Raccolta 2002, p. I-08977, in particolare i punti 32 e 33 che stabiliscono che “...in forza dell’art. 104, n. 1, del regolamento di procedura del Tribunale, la ricevibilità di una domanda di sospensione dell’esecuzione di un atto di un’istituzione è subordinata unicamente alla condizione che il richiedente abbia impugnato tale atto in un ricorso dinanzi al Tribunale.

Gli argomenti dedotti dalla Commissione, che sono basati su considerazioni di opportunità circa l’efficacia relativa dei vari procedimenti, non possono portare alla modifica, nel campo del controllo degli aiuti di Stato, della regola generale richiamata al punto precedente e (...) al rifiuto di concederle una tutela giurisdizionale provvisoria dinanzi al giudice comunitario”.

In questi casi, l’impresa beneficiaria dell’aiuto di cui si chiede la restituzione deve provare il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*. Il Tribunale dovrà ponderare gli interessi in causa: l’interesse comunitario ad una concorrenza non falsata e l’interesse del beneficiario alla concessione della sospensione.

⁸³⁹ Si vedano, *ex multis*, le Sentenze della Corte di Giustizia del 20 maggio 2010, Causa C-210/09, *Scott SA e Kimberly Clark SAS c. Ville d’Orléans*, Raccolta 2010, non ancora pubblicata, p. 21; del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica francese, cit., punto 49; del 12 maggio 2005, Causa C-415/03, Commissione c. cit., punti 32-35; del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, Raccolta 1997, p.I-01591, punto 24; del 12 dicembre 2002, Causa C-209/00, Commissione c. Repubblica federale di Germania, Raccolta 2002, p. I-11695, punti 31-36; del 4 aprile 1995, Causa C-348/93, Commissione c. Repubblica italiana, Raccolta 1995, p. I-00673, punti 26 e 27 e del 2 febbraio 1989, Causa 94/87, Commissione c. Repubblica federale di Germania, Raccolta 1989, p. 00175, punto 12.

La Commissione considera essenziale che il rimborso dell'aiuto abbia luogo senza indugio perché il recupero possa conseguire la sua finalità di ripristino della concorrenza effettiva⁽⁸⁴⁰⁾.

Gli Stati membri, quindi, sono liberi di scegliere, secondo il loro diritto nazionale, i mezzi mediante i quali dare esecuzione alle decisioni di recupero purché esse consentano che il recupero avvenga effettivamente entro il termine stabilito dalla Commissione. In caso contrario tali procedure non dovrebbero essere applicate⁽⁸⁴¹⁾. Spetta quindi all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro indicare i giudici competenti e fissare le procedure giurisdizionali destinate a garantire la tutela dei diritti che derivano ai singoli, purché, da una parte, tali modalità non siano meno favorevoli di quelle relative a diritti fondati sull'ordinamento nazionale (principio di equivalenza) e, dall'altra, esse non rendano impossibile o eccessivamente difficoltoso, in pratica, l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario (principio di effettività)⁽⁸⁴²⁾.

In forza del primato del diritto comunitario, come abbiamo chiarito, i giudici nazionali devono disapplicare le norme interne che violino tali principi.

Nella maggior parte degli Stati membri, la scelta dell'appropriata procedura di recupero viene determinata dalla natura della misura su cui si basa la concessione dell'aiuto. In questo modo, quando si tratta del recupero di aiuti di Stato sotto forma di agevolazioni fiscali, si tende ad utilizzare gli strumenti tributari.

La Commissione, da parte sua, ha osservato⁽⁸⁴³⁾ come, complessivamente, le procedure amministrative tendano ad essere più efficaci delle procedure di diritto civile, dal

⁸⁴⁰ Si veda il punto 15 della *Comunicazione 2007/C 272/05* cit..

⁸⁴¹ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica francese, cit., punti 49-53.

⁸⁴² Si vedano, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia del 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, i-21 *Germany e Arcor*, Raccolta 2006, p. I-8559, punto 57; del 12 settembre 2006, Causa C-300/04, *Eman e Sevinger*, Raccolta 2006, p. I-08055, punto 67; del 20 settembre 2001, Causa C-390/98, *H.J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority e Secretary of State for Trade and Industry*, Raccolta 2001 p. I-06117, punti 121 e 122 e del 21 marzo 1990, Causa C-142/87, cit., punto 61.

Si veda il punto 52 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁸⁴³ Si veda lo "Study on the enforcement of state aid law at national level", pp. 522 e ss.; Competition studies 6, Luxembourg. Ufficio per le pubblicazioni ufficiali delle Comunità Europee, reperibile all'URL:

http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/overview/studies.html. Si tratta di uno studio comparativo, ordinato dalla stessa Commissione, sull'attuazione della politica degli aiuti di Stato UE nei differenti Stati membri.

momento che le ordinanze amministrative di recupero sono (o possono essere rese) immediatamente esecutive.

Gli strumenti scelti dagli Stati per ottemperare alla decisione di recupero possono essere impugnati dinanzi ad un giudice nazionale per accertarne la validità⁽⁸⁴⁴⁾.

Nella salvaguardia degli interessi dei singoli, il giudice nazionale deve anche prendere in piena considerazione l'interesse comunitario⁽⁸⁴⁵⁾ dovendo inoltre assicurare che i rimedi da essi adottati siano tali da eliminare concretamente gli effetti degli aiuti concessi in violazione dell'art.108.3 TFUE e non finiscano invece per estendere tali aiuti ad una più ampia cerchia di beneficiari.

In ogni caso, le norme di diritto interno applicate non dovranno compromettere il rispetto delle norme dell'ordinamento comunitario.

5. 1. 1. Procedura italiana per il recupero degli aiuti di Stato

In materia di recupero degli aiuti di Stato, il legislatore italiano ha dettato disposizioni legislative *ad hoc*, che hanno previsto diverse modalità di recupero, attribuendo la relativa competenza a differenti Amministrazioni. Questa prassi legislativa è stata criticata in dottrina, in quanto frustra la salvaguardia degli interessi comunitari e, al tempo stesso, le esigenze di tutela dei cittadini, creando incertezze e inconvenienti applicativi oltre a ledere le fondamentali esigenze di certezza del diritto, la necessità di salvaguardare il legittimo affidamento e i principi di legalità, uguaglianza e sussidiarietà⁽⁸⁴⁶⁾.

In alcuni casi sono state applicate direttamente, oppure per disposizione di norma apposita, le ordinarie procedure fiscali⁽⁸⁴⁷⁾, in altri casi è stato applicato uno specifico

⁸⁴⁴ Si veda M. R. VIVIANO, "L'ordine di recupero", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 327 e 328.

⁸⁴⁵ Si veda analogamente, la sentenza 20 settembre 1990, Causa C-5/89, Commissione c Germania, cit., punto 19.

⁸⁴⁶ Si veda L. DEL FEDERICO, "I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 358 e 359; ID., "Recupero degli aiuti di Stato, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività", nota a Comunicazione della Commissione europea 2007/C 272/05, in Giustizia Tributaria, n. 1, 2008, p. 201 e ID., "Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea", cit., pp. 206 e ss, il quale considera auspicabile un apposito e specifico regime comunitario.

⁸⁴⁷ Come nel caso delle agevolazioni fiscali per gli investimenti nei settori della siderurgia, cantieristica navale, fibre sintetiche ed automobilistico dichiarate incompatibili con la Decisione del 13 maggio 1998, C(1998) 1434. In quell'occasione, non vi fu alcun intervento legislativo e l'amministrazione finanziaria applicò le ordinarie procedure fiscali stabilendo, mediante circolare 14 settembre 1998, n. 218/E, Gazzetta Ufficiale n. 216 del 16-09-1998, che il recupero delle imposte indebitamente non versate, con riferimento al periodo d'imposta 1996, doveva essere

regime ibrido⁽⁸⁴⁸⁾, in altri è stato attuato un regime di natura non fiscale⁽⁸⁴⁹⁾, mentre in altri casi si è prevista l'applicazione di procedure fiscali cui sono però state apportate alcune deroghe⁽⁸⁵⁰⁾.

effettuato ai sensi dell'art. 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento parziale.

Si è sostenuto in dottrina che in mancanza di apposite norme statali relative al recupero, se il precedente aiuto di Stato è stato erogato tramite norme di natura tributaria, l'Amministrazione fiscale avrebbe la competenza per procedere direttamente al recupero, così come è successo nel caso precedentemente esposto; M. AULENTA, *"L'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte del giudice nazionale"*, in *"Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato"*, cit., p. 704. Analogamente per F. GALLO, *"Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno"*, cit., p. 2288, gli uffici competenti dell'AF possono accertare in via diretta a carico dei contribuenti la maggiore imposta dovuta a causa dell'illegittimità delle agevolazioni ritenute (in via definitiva) incompatibili con il diritto comunitario.

Un esempio, invece, di applicazione delle ordinarie procedure fiscali mediante norma apposita si trova nel caso degli incentivi fiscali a favore delle imprese che partecipano a fiere ed esposizioni all'estero introdotti con la legge finanziaria 2004 (D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326), e dichiarati incompatibili dalla decisione della Commissione C(2004) 4746, del 14 dicembre 2004. Il recupero è stato disposto dalla legge 25 gennaio 2006, n. 29, "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2005" GU n. 32 dell'8 febbraio 2006, Supplemento ordinario n. 34, art. 15, che stabilisce che "l'Agenzia delle entrate provvede alle attività di liquidazione e controllo del corretto adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo e, in caso di mancato o insufficiente versamento, ai sensi del comma 3, si rendono applicabili le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso nonché le sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi".

⁸⁴⁸ Ad esempio, nel caso degli aiuti fiscali agli istituti bancari concessi dal d.lgs. 153/1999 dichiarati incompatibili con Decisione dell'11 dicembre 2001, 2002/581/CE. Nell'art. 1 d.l. 24.12.2002, n. 282, convertito in legge 21 febbraio 2003, n. 27, si stabilisce che, in attuazione della citata decisione della Commissione e "fermo quanto disposto dall'articolo 5 del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, 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 e relative ai periodi di imposta nei quali tale regime è stato fruito, nonché degli interessi sull'importo dovuto, calcolati nella misura del 5,5 per cento annuo per il periodo intercorrente fra la data in cui il regime di aiuti è divenuto disponibile per ciascuna banca e la data di effettivo versamento. In caso di mancato versamento entro il 31 dicembre 2002, dall'1 gennaio 2003 è dovuta, oltre agli interessi, una sanzione pari allo 0,5 per cento per semestre o sua frazione, calcolata sulle somme di cui al periodo precedente". "Per la riscossione coattiva delle somme di cui al comma 1, effettuata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, provvede il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento del tesoro, avvalendosi dell'Agenzia delle entrate". In dottrina si è osservato come, nonostante lo strumento individuato per la riscossione, appaia evidente la natura ripristinatoria dell'obbligo di recupero. Tale natura non tributaria emerge dall'espressione "*importo corrispondente alle imposte non corrisposte*" (anzi che parlare di imposte non corrisposte *tout court*); si veda A. FANTOZZI, *"Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione"*, cit., p. 2268.

In ogni caso, ribadiamo che, riguardo agli aiuti di Stato sotto forma di agevolazioni fiscali, poiché le procedure tributarie rispondono perfettamente alle esigenze di esecuzione immediata ed effettiva della pretesa in considerazione del predominio dell'interesse fiscale (cosa che non accade con gli strumenti di recupero di matrice civilistica⁽⁸⁵¹⁾), risulta conveniente approfittare di tale normativa al fine di esigere il recupero degli aiuti di Stato illegali. Così è stato fatto in terza battuta, privilegiando la qualificazione tributaria (e non risarcitoria) del recupero⁽⁸⁵²⁾, nella disciplina, introdotta nell'ambito del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2⁽⁸⁵³⁾, riguardante gli atti di recupero delle esenzioni fiscali⁽⁸⁵⁴⁾ concesse per favorire il processo di privatizzazione delle c.d. aziende ex-municipalizzate, dichiarate successivamente aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune dalla decisione della Commissione del 5 giugno 2002, 2003/193/CE⁽⁸⁵⁵⁾. In conformità con questa

⁸⁴⁹ Ad esempio, il caso degli aiuti agli autotrasportatori per cui in virtù dell'art. 1, comma 3, d.l. 36/2002, convertito in Legge 96/2002, l'attività di recupero si affida al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti che ha competenza per proporre all'autorità giudiziaria domanda di emissione di decreto ingiuntivo, ai sensi degli artt. 633-656 c.p.c. (art. 3).

Per altri esempi si rimanda a C. CIAMPOLILLO, *"Incompatibilità e recupero degli aiuti"*, cit., pp. 403 e ss..

⁸⁵⁰ Si tratta del caso degli aiuti alle c.d. Aziende ex-municipalizzate (Società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria, esercenti servizi pubblici locali) che esamineremo di seguito.

⁸⁵¹ Cfr. L. DEL FEDERICO, *"I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali"*, in *"Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato"*, cit., p. 356 e ID., *"Recupero degli aiuti di Stato, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività"*, cit., p. 200.

⁸⁵² Si veda M. INGROSSO, *"La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato"*, in *"Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato"*, cit., p. 66.

⁸⁵³ Recante *"Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale"*.

⁸⁵⁴ Si trattava, in concreto, dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito disposta dall'articolo 3, comma 70, della Legge n. 49 del 28 dicembre 1995, e dall'articolo 66, comma 14, del Decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993, convertito con Legge n. 427 del 29 ottobre 1993 a favore di società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria istituite ai sensi della legge n. 142 dell'8 giugno 1990.

⁸⁵⁵ GU L 77 del 24.3.2003, pp. 21-40. Contro la decisione in questione sono stati proposti da parte da diverse aziende ex-municipalizzate diversi ricorsi di annullamento, poi respinti dal Tribunale di Primo grado. Contro le sentenze del Tribunale di Primo grado sono stati interposti di nuovo diversi ricorsi per annullamento (alla fine del 2009) tuttora pendenti davanti alla Corte di Giustizia.

Sulla normativa stabilita dallo Stato italiano per il recupero in questione e i dubbi interpretativi che suscita si vedano C. GLENDI, *"Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi"*, cit., pp. 997 e ss., e G. ANTICO e M. FARINA, *"Decreto anti-crisi (d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito) -Il recupero degli aiuti di Stato concessi alle ex municipalizzate"*, ne *Il Fisco*, fascicolo 1, n. 8, 2009, pp. 1213 e ss..

disciplina⁽⁸⁵⁶⁾, l' Agenzia delle Entrate è abilitata ad emanare avvisi di accertamento, con l' invito al pagamento dell' intera somma dovuta⁽⁸⁵⁷⁾ e l' intimazione che, in caso di

⁸⁵⁶ Con l' art. 27 della Legge 18 aprile 2005, n. 62, era stata prevista una complessa procedura di recupero basata sulla partecipazione a tre, dei soggetti beneficiari, dell' Agenzia delle entrate e del Ministero dell' interno. I beneficiari erano tenuti a presentare alle Direzioni regionali dell' A.E. territorialmente competenti una dichiarazione dei redditi dei periodi d' imposta nei quali si era fruito del regime con l' autoliquidazione delle imposte eventualmente dovute. L' Agenzia delle entrate aveva l' onere di trasmettere i dati pervenuti al Ministero dell' interno; quest' ultimo, ove risultasse l' obbligo di restituzione, provvedeva alla notifica degli avvisi corrispondenti. Questa disciplina era poi stata integrata da un provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate 1 ° giugno 2005 e da un decreto interministeriale 21 luglio 2006 riguardo alle modalità applicative delle procedure di recupero ed ai criteri per la corretta individuazione dei casi individuali di non applicazione totale o parziale. Questo meccanismo è rimasto sostanzialmente inattuato. Dopo la condanna per inadempimento subita dalla Repubblica italiana con la sentenza della Corte di Giustizia dell' 1° giugno 2006, la procedura di recupero è stata modificata (e semplificata) dall' art. 1 del D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 aprile 2007, n. 46. Nella nuova disciplina, l' attività di recupero si concentra in capo alla sola Agenzia delle Entrate, la quale “liquida le imposte con i relativi interessi” sulla base delle dichiarazioni acquisite in base al regime precedente o, in difetto, sulla base degli elementi direttamente acquisiti, notificando “apposita comunicazione, in relazione a ciascuna annualità interessata dal regime agevolativo, contenente l' ingiunzione di pagamento delle somme dovute, con l' intimazione che, in caso di mancato versamento entro trenta giorni dalla data di notifica, si procede, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti”, ferma sempre l' inapplicabilità delle sanzioni, ma con la precisazione che “la comunicazione contenente l' ingiunzione al pagamento delle somme dovute a titolo di restituzione dell' aiuto costituisce atto impugnabile davanti alle Commissioni tributarie ai sensi dell' articolo 19 del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni”. Viene altresì stabilito che “non sono applicabili gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa” e che “l' autorità giudiziaria, previo accertamento della gravità e dell' irreparabilità del pregiudizio allegato dal richiedente, può disporre la sospensione in sede cautelare delle ingiunzioni di cui al periodo precedente solo nelle ipotesi di: a) errore di persona; b) errore materiale del contribuente; c) evidente errore di calcolo». Quest' ultimo periodo è stato soppresso dall' art. 2, comma 4, del D.L. 8 aprile 2008, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 giugno 2008, n. 101, contenente disposizioni generali per l' attuazione d' obblighi comunitari e l' esecuzione di sentenze della Corte di giustizia della Comunità Europea in generale, nonché, in particolare, “disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia tributaria”. Si veda C. GLENDI, “*Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi*”, cit., p. 997. Questo meccanismo ha dato luogo anche a molteplici contestazioni sul procedimento e sul provvedimento di recupero; si veda L. DEL FEDERICO, “*I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*”, in “*A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, cit., p. 360.

⁸⁵⁷ Equivalente alle imposte non corrisposte con i relativi interessi (art. 24.2 della legge 28 gennaio 2009, n. 2). A questi effetti, come accennato, notano alcuni autori che l' utilizzo dell' espressione “aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte”, simile a quella utilizzata per il recupero degli aiuti fiscali agli istituti bancari, propende ugualmente per la natura ripristinatoria anziché tributaria dell' obbligo di recupero. Cfr. C. CIAMPOLILLO, “*Le Commissioni tributarie tornano sulla problematica del recupero degli aiuti fiscali nei confronti delle cd. «ex municipalizzate» - Nota a Comm. Trib. Prov. di Teramo, sez. III, 14 novembre 2007, n. 164 - Nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX, 21 aprile 2008, n. 91 - Nota a Comm. Trib. Prov. di Savona, sez. V, 30 giugno 2008, n. 285*”, cit., p. 739, e A.

mancato versamento entro trenta giorni dalla data di notifica, si procederà, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973⁽⁸⁵⁸⁾, ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non versate e dei relativi interessi. Tuttavia, non si applicano né le sanzioni per violazioni di natura tributaria e di ogni altra specie comunque connesse alle procedure disciplinate da questa normativa, né gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale⁽⁸⁵⁹⁾. Inoltre, si stabilisce che per il recupero dell'aiuto non assume rilevanza l'intervenuta definizione in base agli istituti di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modificazioni e integrazioni (il riferimento è all'adesione al condono⁽⁸⁶⁰⁾).

Parte della dottrina ha manifestato il dubbio che la scelta legislativa che devolve agli Uffici finanziari la competenza per il recupero degli aiuti di Stato realizzati attraverso moratorie fiscali e attribuisce espressamente alle Commissioni tributarie la giurisdizione a pronunciarsi in ordine alla legittimità o meno di tali atti non sia costituzionalmente corretta, perché non si tratta di vere e proprie controversie sui tributi, ma di liti per il recupero di aiuti di Stato. Per questa dottrina, il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice

FANTOZZI, *“Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione”*, cit., p. 2268.

⁸⁵⁸ Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, GU 16 ottobre 1973, n. 268, S.O. n. 2.

⁸⁵⁹ Art. 24, comma 3 della citata legge 28 gennaio 2009, n. 2, in virtù del quale “L'Agenzia delle entrate provvede alla notifica degli avvisi di accertamento di cui al comma 1, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, contenenti l'invito al pagamento delle intere somme dovute, con l'intimazione che, in caso di mancato versamento entro trenta giorni dalla data di notifica, anche nell'ipotesi di presentazione del ricorso, si procede, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo della totalità delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti. Non si fa luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria e di ogni altra specie comunque connesse alle procedure disciplinate dalle presenti disposizioni. Non sono applicabili gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale”.

⁸⁶⁰ Si ricorda che la Corte di Giustizia ha statuito, in sentenza del 17 luglio 2008, Causa C-132/06, Commissione c. Repubblica italiana, Raccolta 2008, p. I-05457, che “La Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n.289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 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 (...) nonché dell'art.10 CE”.

della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un “nuovo” giudice speciale⁽⁸⁶¹⁾. Inoltre, aggiunge tale dottrina, il dubbio manifestato, non viene smentito per il fatto che la recente Ordinanza della Corte Costituzionale n. 36 del 6 febbraio 2009 abbia dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 27 della legge n. 62/2005 e dell’art. 1 del D.L. n. 10/2007 convertito dalla legge n. 46/2007, in quanto le questioni ivi considerate attengono specificamente al prospettato contrasto con gli artt. 53 e 97 Cost.⁽⁸⁶²⁾, e non al profilo d’incostituzionalità derivante dall’assegnazione delle liti sui

⁸⁶¹ Si veda C. GLENDI, “*Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi*”, cit., p. 1000, che si appoggia sulle pronunce della Corte Costituzionale n. 34 dell’1 febbraio 2006, n. 64 del 14 marzo 2008, n. 130 del 14 maggio 2008. In queste pronunce la Corte rileva che la giurisdizione del giudice tributario “deve ritenersi imprescindibilmente collegata” alla “natura tributaria del rapporto”, mantenendosi quindi, ferma la competenza del giudice ordinario in materie non tributarie.

Al contrario L. DEL FEDERICO, “*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*”, cit., p. 209, considera “inequivocabilmente chiarita la natura tributaria del procedimento e del provvedimento di recupero, in una riaffermata logica di rispetto del principio di equivalenza”.

⁸⁶² Data la rilevanza della questione, ricordiamo come, in particolare, per la Corte Costituzionale i) “ritenere violati gli evocati parametri costituzionali perché le norme denunciate consentono il prelievo fiscale con riferimento a redditi imponibili formati molti anni prima, trascura di considerare che dette norme perseguono l’obiettivo di porre rimedio all’illecito comunitario commesso dal legislatore italiano mediante l’illegittima attribuzione ad alcuni contribuenti [...] di esenzioni fiscali integranti aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune; ii) avendo la Commissione e la Corte di Giustizia accertato che le esenzioni fiscali sono incompatibili con l’ordinamento comunitario, conseguentemente, lo Stato italiano ha l’obbligo di procedere al recupero delle somme corrispondenti agli aiuti illegali concessi; iii) per effetto dell’accertata incompatibilità con la normativa comunitaria, le agevolazioni non potevano trovare applicazione nell’ordinamento nazionale; iv) l’inapplicabilità delle esenzioni fiscali doveva essere rilevata dagli stessi beneficiari delle agevolazioni, i quali hanno l’onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria prevista per la concessione degli aiuti di Stato e, in caso d’inottemperanza a tale onere, non possono vantare, di regola, alcun legittimo affidamento sugli aiuti incompatibili con l’ordinamento comunitario”; v) “pertanto, la denunciata efficacia retroattiva delle norme censurate trova giustificazione sia nell’art. 117, primo comma, Cost., in conseguenza dell’obbligo imposto dall’ordinamento comunitario al legislatore italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali non compatibili con la normativa comunitaria; sia nell’art. 3 Cost., data l’esigenza di ricondurre ad uguaglianza la posizione dei contribuenti, eliminando sin dall’origine gli effetti economici illegittimamente accordati ad alcuni di essi”; vi) “non sussiste la violazione: a) dell’art. 53 Cost., perché il prelievo fiscale denunciato dal giudice *a quo* non viola il principio di capacità contributiva, in quanto costituisce un recupero dell’ammontare dell’esenzione fiscale indebitamente concessa e non è effetto di un’ulteriore imposta ad efficacia retroattiva; b) dell’art. 97 Cost., perché -data l’inapplicabilità nell’ordinamento interno delle esenzioni fiscali incompatibili con l’ordinamento comunitario- il recupero delle somme corrispondenti ai benefici fiscali indebitamente concessi comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che [...] all’epoca della loro formazione erano già imponibili, con la conseguenza che tale recupero non lede, ma -al

recuperi degli aiuti di Stato alla giurisdizione tributaria, fatta dall'art. 1 del D.L. n. 10/2007 e dall'art. 1 del D.L. n. 59/2008, convertito dalla legge n. 2/2009, in contrasto con quanto disposto dall'art. 102, secondo comma Cost.⁽⁸⁶³⁾, e dalla VI disp. Trans. Cost..

Tuttavia, a nostro avviso, essendo individuati dalla Corte Costituzionale i criteri per qualificare come tributarie le entrate erariali nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante, ci pare che, sulla base di questi criteri, possa essere attribuita tale natura tributaria alle somme oggetto di recupero, se non altro per il collegamento con il fenomeno impositivo che la materia presenta quando trattasi di agevolazioni fiscali, inclusi i crediti d'imposta.

Per esempio, nel caso delle aziende ex-municipalizzate è stata attribuita espressamente alle Commissioni tributarie la giurisdizione a pronunciarsi in ordine alla legittimità degli atti di recupero e, sulla base dell'art. 2 del D.Lg. 31 dicembre 1992, n. 546⁽⁸⁶⁴⁾, non potrebbe essere loro negata questa competenza, poiché l'atto di recupero implica l'inefficacia della norma agevolativa con la conseguente riapplicazione delle regole generali dell'imposta, che indirettamente divengono perciò rilevanti per la controversia.

I processi d'impugnazione dinanzi ai giudici tributari di atti dell'Agenzia delle Entrate, in esecuzione di una decisione di recupero di aiuti di Stato, si svolgeranno secondo le regole del citato D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tuttavia, in questi casi, come abbiamo accennato, il giudice tributario agisce anche in base al diritto comunitario e, quindi, è tenuto ad applicare le norme comunitarie che integrano le norme processuali interne⁽⁸⁶⁵⁾. Ne consegue in primo luogo che, qualora il giudice tributario rilevi un

contrario- attua gli evocati principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione".

⁸⁶³ In virtù dell'art. 102, comma 2, Cost. "*Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura*".

⁸⁶⁴ Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, GU n. 9 del 13/01/1993. Ai sensi dell'art. 2, "*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio...*".

⁸⁶⁵ Cfr. F. TESAURO, "*Processo tributario e aiuti di Stato*", cit., p. 3667.

contrasto fra una norma interna e il diritto comunitario, esso ha il dovere di disapplicare d'ufficio la norma interna incompatibile⁽⁸⁶⁶⁾. Ciò implica, in primo luogo, l'obbligo del giudice tributario di esaminare d'ufficio⁽⁸⁶⁷⁾ se le misure di aiuto siano state concesse senza rispettare l'obbligo di notifica di cui all'art. 108.3 TFUE⁽⁸⁶⁸⁾. In secondo luogo, ne deriva la non applicabilità ai beneficiari dell'aiuto illegale di eventuali sanzioni tributarie (per aver dichiarato e versato un'imposta inferiore al dovuto fruendo di norme agevolative sospette di illegittimità comunitaria) perché: i) il recupero viene richiesto in osservanza della normativa comunitaria a tutela della concorrenza; ii) proprio la giurisprudenza comunitaria ha messo in risalto il carattere non sanzionatorio del recupero degli aiuti di Stato, che sarebbe unicamente inteso a ristabilire lo *status quo ante*, come logica conseguenza dell'accertamento dell'illegittimità dell'aiuto⁽⁸⁶⁹⁾ (non sarebbe coerente che lo Stato membro decidesse di applicare delle sanzioni verso una

⁸⁶⁶ Cfr. G. MARONGIU, "La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie", in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2003, p. 134, che segnala che "il potere di disapplicazione oggi si rivolge anche alla norma fiscale presupposta all'atto impugnato che risulti incompatibile con l'ordinamento comunitario, le cui fonti consistono nelle norme primarie del Trattato e negli atti delle Istituzioni".

Si veda inoltre R. ALFANO, "Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario", in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2007, p. 865. Osserva l'Autrice che tale procedura, per lungo tempo, non è stata applicata dai giudici, che nel dubbio sulla fondatezza della pretesa, hanno provveduto a rimettere gli atti dalla Corte di Giustizia europea. Tuttavia, di recente, il giudice tributario ha mostrato un timido interesse a modificare tale tendenza, con significativi effetti sull'economia processuale.

⁸⁶⁷ Si veda Cass, Sez. Trib., 9 giugno 2000, n. 7909, in *Giurisprudenza delle Imposte*, II, 2000, pp. 1348 e ss.. (in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia ex sentenza del 14 dicembre 1995, Causa C-312/93, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS c. Stato belga*, cit.), ove si dichiara che "La verifica della compatibilità della normativa nazionale con quella comunitaria non può essere condizionata dalla deduzione in giudizio di uno specifico motivo. Conseguentemente non è inammissibile nel giudizio di legittimità proporre tali questioni anche per la prima volta in quanto il giudice deve comunque vigilare sulla compatibilità tra la disciplina comunitaria e quella nazionale".

⁸⁶⁸ Osserva F. TESAURO, "Processo tributario e aiuti di Stato", cit., p. 3668, che poiché le norme comunitarie condizionano l'iter formativo degli atti interni, i giudici nazionali devono verificare se sono state seguite le procedure previste dal diritto comunitario.

⁸⁶⁹ Si vedano le citate sentenze della Corte di Giustizia del 20 marzo 1997, Causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*; del 7 marzo 2002, Causa C-310/99, *Repubblica italiana c. Commissione*, cit., punti 98 e 99; dell'11 marzo 2010, Causa C-1/09, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, punto 54 e la sentenza del Tribunale di Primo grado dell'8 giugno 1995, Causa T-459/93, *Siemens c. Commissione*.

Si veda inoltre la citata *Comunicazione della Commissione sui tassi d'interesse da applicarsi in caso di recupero di aiuti illegali (2003/C 110/08)*.

condotta alla quale il diritto comunitario, che pure fornisce il titolo per il recupero, non associa delle vere e proprie sanzioni); iii) non sarebbe ragionevole che lo Stato richiedesse l'applicazione di sanzioni, quando è stato proprio esso ad emanare la norma fiscale agevolativa e ad erogare l'aiuto di Stato senza rispettare gli obblighi di notifica e *standstill*⁽⁸⁷⁰⁾; iv) non ricade sui beneficiari dell'aiuto l'obbligo⁽⁸⁷¹⁾ di non accettare o utilizzare l'aiuto illegale, né dal punto di vista del diritto comunitario, né da quello del diritto interno⁽⁸⁷²⁾; v) essi hanno agito nel rispetto della legge italiana vigente.

In terzo luogo, il giudice nazionale non è tenuto ad applicare i termini di decadenza previsti dalle singole leggi di imposta, nel caso in cui esse rendano praticamente impossibile l'esecuzione effettiva dell'ordine di recupero⁽⁸⁷³⁾.

Infine, la Corte di Giustizia ha di recente dichiarato⁽⁸⁷⁴⁾ che, in caso di difetto di forma degli avvisi di liquidazione emessi per il recupero dell'aiuto di Stato, se l'annullamento di tali avvisi dovesse comportare, anche provvisoriamente, un nuovo versamento dell'aiuto già restituito dai suoi beneficiari⁽⁸⁷⁵⁾ ne risulterebbe compromesso l'immediato e stabile ripristino dello *status quo ante* (e quindi l'eliminazione dell'indebito vantaggio concorrenziale). Una tale conseguenza, sarebbe, quindi, incompatibile con la decisione della Commissione che ordina il recupero dell'aiuto illegittimo e con gli obblighi di cui all'art.14, n.3, del *Regolamento di Procedura*. Tale articolo deve essere interpretato, dunque, nel senso che esso non osta, in una situazione in cui gli importi corrispondenti all'aiuto in questione siano già stati recuperati,

⁸⁷⁰ Molto interessanti ci sembrano le argomentazioni di F. GALLO, "Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno", cit. pp. 2281 e ss., a favore della non applicazione delle sanzioni tributarie, sia che si ammetta la natura tributaria della somma richiesta (in tal caso non si nega l'applicabilità in astratto delle sanzioni, ma si sostiene che la non comminatoria si possa fondare in concreto sulla non colpevolezza dell'operatore, sull'obiettiva incertezza interpretativa e sull'inevitabilità dell'errore nell'applicazione della legge interna), sia che non si ammetta la natura tributaria di tali somme.

⁸⁷¹ Cosa diversa è l'onere che grava su di loro di assicurarsi che la procedura di notifica dell'aiuto alla Commissione sia stata adempiuta dallo Stato, al fine di poter allegare il legittimo affidamento come motivo impeditivo del recupero.

⁸⁷² Rimandiamo alle nostre considerazioni sulla impossibilità di proporre domanda di risarcimento dei danni contro i beneficiari degli aiuti ai sensi degli artt. 2598.3 e 2600 c.c. (si veda il paragrafo 2.2.2.iv), sez. I, di questo capitolo).

⁸⁷³ Rimandiamo alle nostre argomentazioni del paragrafo 3.3., sez. II, di questo capitolo, relativo alla "Prescrizione dei poteri della Commissione".

⁸⁷⁴ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 20 maggio 2010, Causa C-210/09, *Scott SA e Kimberly Clark SAS c. Ville d'Orléans*, cit., punti 31-33 e dispositivo.

⁸⁷⁵ Con la conseguenza che questi ultimi disporrebbero nuovamente dei fondi provenienti dagli aiuti dichiarati incompatibili e godrebbero dell'indebito vantaggio concorrenziale che ne deriva.

all'annullamento per vizio di forma, da parte del giudice nazionale, degli avvisi di liquidazione emessi al fine di recuperare l'aiuto di Stato illegittimo, qualora l'ordinamento nazionale garantisca la possibilità di sanare tale vizio di forma. In caso contrario, tale disposizione osta a che tali importi siano nuovamente versati, anche provvisoriamente, al beneficiario di tale aiuto.

In dottrina⁽⁸⁷⁶⁾ è stato osservato che il canone della garanzia dell'effetto utile del diritto comunitario "tendenzialmente impone il travolgimento di qualunque limite di diritto nazionale, correlato soprattutto alla certezza del diritto e alla tutela dell'affidamento". Secondo questa dottrina, subordinare la certezza del diritto nazionale al libero apprezzamento del Giudice comunitario (che decide quando un istituto rende eccessivamente difficile la tutela del diritto comunitario e pregiudica l'effetto utile di tale normativa) significa disconoscere totalmente l'autonomia procedimentale degli Stati membri. Inoltre, l'art. 10 TCE (oggi riprodotto nell'art. 4, paragrafo 3 TUE), che stabilisce il principio di leale collaborazione⁽⁸⁷⁷⁾, "finisce per costituire una sorta di *pass partout* per ogni tipo di compressione dell'autonomia procedimentale degli Stati membri".

E' chiaro che la Commissione si riserva, in nome del principio di leale cooperazione, la possibilità di sindacare le modalità procedurali, valutandone l'idoneità in rapporto all'obiettivo dell'esecuzione e che, di conseguenza, l'autonomia procedurale può risultare compressa in maniera significativa⁽⁸⁷⁸⁾. Tuttavia, le limitazioni possono essere imposte esclusivamente a garanzia del rispetto dei principi di equivalenza, di effettività e di immediatezza.

5. 1. 2. Disciplina speciale della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato fiscali illegali

⁸⁷⁶ G. GRECO, "Il potere amministrativo nella (più recente) giurisprudenza del Giudice comunitario", in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, n. 5, 2009, p. 14 dell'estratto della rivista on-line.

⁸⁷⁷ In forza del quale, come abbiamo visto, gli Stati membri devono "adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione" e, "astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione".

⁸⁷⁸ In questo senso anche O. PORCHIA, "Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno", cit., pp. 278 e 279.

Al fine di garantire l'esecuzione immediata ed effettiva delle decisioni di recupero, il legislatore italiano ha introdotto, con l'art. 2 del D.L. n. 59/2008⁽⁸⁷⁹⁾, una disciplina speciale⁽⁸⁸⁰⁾ (limitativa) della sospensione giudiziale⁽⁸⁸¹⁾ degli atti di recupero di aiuti di Stato illegali e della definizione delle relative controversie innanzi alle Commissioni tributarie, prevedendo, in particolare, condizioni specifiche al verificarsi delle quali l'organo giurisdizionale può concedere la sospensione.

Nel citato art. 2 si prevede l'inserimento dell'art. 47-bis all'interno del D.Lgs. n. 546/1992. In base a tale articolo, qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero⁽⁸⁸²⁾ di aiuti di Stato dichiarati incompatibili

⁸⁷⁹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2008, n. 101 (G.U. n. 132 del 7 giugno 2008).

⁸⁸⁰ Nel senso di definire l'art. 47-bis una disciplina processuale a carattere "speciale" rispetto alla ordinaria normativa processuale cautelare tributaria, ex art. 47, anche M. V. SERRANO', "*La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*", in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8, 2010, I, pp. 808 e 809.

⁸⁸¹ Applicabile ai provvedimenti cautelari adottati a partire dal 9 aprile 2008.

⁸⁸² L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 29 aprile 2008, n. 42/E, attraverso la quale fornisce istruzioni agli Uffici in ordine alle controversie per le quali trova applicazione l'art. 47-bis, tiene a precisare che il termine "atto volto al recupero" si intende riferito a tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, comprendendovi, quindi, anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, la cui sospensione è, parimenti, disciplinata dalla norma in commento (p. 5).

Vi rientrerebbero, quindi, oltre alla ingiunzione di pagamento, le iscrizioni a ruolo, le cartelle di pagamento, le intimazioni al pagamento e presumibilmente anche le iscrizioni ipotecarie d'immobili e i fermi di beni mobili registrati; cfr. C. GLENDI, "*Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*", in *Corriere Tributario*, n. 21, 2008, p. 1671 e S. MUSCARA', "*La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*", in "*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*", cit., p. 600.

Secondo parte della dottrina, gli avvisi di accertamento non sono sospendibili fintantoché non venga notificata la cartella di pagamento, per carenza del requisito dell'imminenza del danno, conclusione che potrebbe essere avallata dall'espressione utilizzata nell'art. 47-bis di "sospensione dell'efficacia del *titolo di pagamento*" (invece di quella più generica utilizzata nell'art. 47 di "sospensione dell'*atto impugnato*") e dalla previsione, tra i requisiti per la concessione della sospensione, di un *pregiudizio imminente* (diversamente dall'art. 47, che esige un danno grave e irreparabile) in quanto l'avviso di accertamento non è un titolo esecutivo idoneo a procedere all'esecuzione forzata e non si dà il requisito dell'immediatezza del danno. Cfr. S. MUSCARA', "*La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*", sopra citato, p.602. Sulle diverse tesi in dottrina a favore e contro la sospendibilità dell'avviso di accertamento si veda A. M. PROTO, "*Tutela cautelare e atto di accertamento*", in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, I, pp. 561 e ss...

Tuttavia, la situazione è recentemente mutata e gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, per espressa previsione legislativa (art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 -Manovra 2010- convertito dalla Legge n.

in esecuzione di una "decisione di recupero" (a seguito di una "decisione negativa" relativa ad un aiuto illegale) adottata dalla Commissione europea, la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta decisione se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni: i) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore; ii) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile⁸⁸³).

Per espressa previsione normativa, quindi, il *periculum in mora* deve almeno accumularsi con uno dei tre requisiti di *fumus boni iuris* individuati *sub i*), vale a dire, gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, oppure evidente errore nella individuazione del soggetto, oppure evidente errore nel calcolo della somma da recuperare.

Riguardo ai "gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero", la previsione della "gravità" comporta che la Commissione tributaria provinciale potrà concedere la sospensione dell'atto impugnato solo se le circostanze di fatto e di diritto invocate dai ricorrenti la inducano a convincersi dell'esistenza di gravi dubbi sulla legittimità della decisione di recupero. Solo la possibilità concreta di un'invalidazione, riservata alla Corte, può, infatti, giustificare la concessione di provvedimenti provvisori. Il giudice nazionale, inoltre, dovrà precisare i motivi per i quali ritiene che la Corte sarà indotta a

122/2010, Gazzetta Ufficiale n. 176 del 30 luglio 2010 -suppl. Ordinario n. 174-), "divengono esecutivi all'atto della notifica" (dovendo espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato).

Cfr. M. BRUZZONE, "L'avviso di accertamento diventa titolo esecutivo per imposte sui redditi ed IVA", in *Corriere Tributario*, n. 28, 2010, pp. 2230 e ss..

⁸⁸³ Parallelamente, in coerenza con l'intento di stabilire un'organica disciplina degli atti volti al recupero degli aiuti di Stato, l'art. 2 del D.L. n. 59/2008, al comma 2, dispone l'abrogazione dell'ultimo paragrafo del comma 2 dell'art. 1 del D.L. n. 10/2007, convertito con modificazioni, dalla legge n. 46/2007, che, come abbiamo visto, consentiva la sospensione giudiziale in sede cautelare di alcuni atti di recupero di aiuti di Stato a favore delle ex-municipalizzate trasformate in S.p.A. a prevalente capitale pubblico (previo accertamento della gravità ed irreparabilità del pregiudizio allegato dal richiedente e solo nelle ipotesi di: a) errore di persona; b) errore materiale del contribuente; c) evidente errore di calcolo).

dichiarare l'invalidità della decisione⁽⁸⁸⁴⁾. Nel valutare i gravi motivi, la Commissione tributaria provinciale dovrà tener conto anche di precedenti pronunce della Corte di giustizia o del Tribunale di Primo grado sulla legittimità dell'atto comunitario⁽⁸⁸⁵⁾.

Qualora la sospensione si fondi su tali gravi motivi, la Commissione tributaria provinciale deve provvedere, con separata ordinanza, alla sospensione del giudizio di merito e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia con richiesta di trattazione d'urgenza⁽⁸⁸⁶⁾, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato.

⁸⁸⁴ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 9 novembre 1995, Causa C-465/93, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft mbH e altre c. Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, Raccolta 1995, p. I-03761, punti 35 e 36.

⁸⁸⁵ Si veda la citata Circolare 29 aprile 2008, n. 42/E, p. 6.

⁸⁸⁶ Ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991 G.U.C.E n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni. Tale procedimento d'urgenza si caratterizza per una semplificazione delle fasi di svolgimento. In forza di tale articolo, la possibilità di utilizzare il procedimento d'urgenza è circoscritta alle questioni relative ai settori previsti dal titolo VI del TUE (Disposizioni sulla cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale) o dal titolo IV della parte terza del TCE (Visti, asilo, immigrazione e altre politiche connesse con la libera circolazione delle persone).

Pare, quindi, che il legislatore italiano abbia commesso una svista, poiché la materia degli aiuti di Stato non rientra nei settori sopra indicati (e non è neppure consentita un'interpretazione in via estensiva o analogica).

Il riferimento andava fatto all'art. 104 bis che si riferisce ad un procedimento accelerato qualora le circostanze invocate dal giudice nazionale comprovino l'urgenza straordinaria di statuire sulla questione proposta in via pregiudiziale. Ai sensi di tale articolo: *“Su domanda del giudice nazionale, il presidente, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può decidere in via eccezionale di trattare una domanda pregiudiziale secondo un procedimento accelerato che deroga alle disposizioni del presente regolamento qualora le circostanze invocate comprovino l'urgenza straordinaria di statuire sulla questione proposta in via pregiudiziale.*

In questo caso il presidente fissa immediatamente la data dell'udienza, che sarà comunicata alle parti della causa principale e agli altri interessati di cui all'articolo 23 dello Statuto, contestualmente alla notifica del provvedimento di rinvio.

Le parti e gli altri interessati menzionati nel comma precedente possono depositare, entro un termine fissato dal presidente, e che non può essere inferiore a 15 giorni, eventuali memorie od osservazioni scritte. Il presidente può invitare le parti e gli altri interessati di cui trattasi a limitare le loro memorie od osservazioni scritte ai punti di diritto essenziali sollevati dalla questione pregiudiziale.

Le eventuali memorie od osservazioni scritte sono comunicate prima dell'udienza alle parti e agli altri interessati sopra menzionati. La Corte statuisce sentito l'avvocato generale”.

Si vedano le osservazioni in proposito di B. NASCIMBENE, *“Giudice tributario e rinvio pregiudiziale d'urgenza alla Corte di Giustizia”*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. VI, n. 1, 2009, pp. 10 e ss.. e di L. DEL FEDERICO, *“Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”*, cit., pp. 343 e 344.

Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone manifestamente facoltà non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 TCE (oggi il riferimento è all'art. 263 TFUE), e successive modificazioni⁽⁸⁸⁷⁾, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo (oggi il riferimento è all'art. 278 TFUE) ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa⁽⁸⁸⁸⁾.

Per quanto riguarda “l'evidente errore nell'individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato”, in questo caso, l'erroneità nell'individuazione del soggetto, poiché “evidente”, deve manifestarsi all'esito di un'indagine di natura sommaria, emergendo *prima facie*, ossia allo stato degli atti e senza che necessità di svolgere indagini approfondite o valutazioni di merito⁽⁸⁸⁹⁾.

Riguardo al caso di “evidente errore nel calcolo della somma da recuperare”, tale errore è soltanto quello facilmente rilevabile dagli elementi indicati dall'Ufficio nell'atto di recupero, senza che sussista la necessità di espletare ulteriori investigazioni, per esempio quando l'importo complessivamente preteso dall'Ufficio sia superiore a quello risultante dalla liquidazione delle singole voci poste a base del recupero.

La sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato può essere disposta solo per quanto riguarda il maggiore importo erroneamente richiesto.

Infine, il “pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile” va provato dall'istante con elementi certi ed univoci e, secondo l'Agenzia delle Entrate, deve sostanziarsi nel pericolo concreto, effettivo ed immediato di un danno grave, derivante dall'esecuzione dell'atto, irreparabile in quanto non suscettibile di un successivo ristoro in caso di decisione definitiva favorevole all'istante stesso⁽⁸⁹⁰⁾.

⁸⁸⁷ In tale senso, si vedano le sentenze della Corte di Giustizia del 9 marzo 1994, Causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Repubblica Federale di Germania* cit., punti 17 e 18 e del 15 febbraio 2001, causa C-239/99, *Nachi Europe*, Raccolta 2001, p.I-1197, punto 37.

⁸⁸⁸ Queste previsioni mirano ad evitare che le richieste di sospensione siano utilizzate strumentalmente per aggirare i termini previsti dai ricorsi a norma dei citati articoli. Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, *Commissione c. Repubblica francese*, cit., punto 59.

⁸⁸⁹ Si veda la citata Circolare 29 aprile 2008, n. 42/E, pp. 8 e 9.

⁸⁹⁰ *Idem*, p. 10.

Notiamo come nell'art. 47-bis, il *periculum in mora* sia definito come “pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile” mentre nell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 concernente il regime generale di sospensione degli atti impugnati, si richiede che possa derivargli dall'atto impugnato un danno qualificato come “grave e irreparabile”. Nonostante la mancata previsione della gravità (intesa come incidenza notevole sugli interessi dell'istante), l'Agenzia delle Entrate, nella citata circolare, ignora questa assenza quando definisce in cosa deve sostanziarsi il *periculum in mora*⁽⁸⁹¹⁾ (essendo peraltro, come vedremo, l'elemento della gravità richiesto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia ai fini della concessione della sospensione della decisione di recupero). L'accertamento in ordine a questo requisito, secondo l'Agenzia delle Entrate, non può essere sommariamente limitato all'entità dell'importo richiesto e quindi, rapportato a soli criteri quantitativi, ma deve tener conto anche degli elementi soggettivi, della complessiva situazione patrimoniale ed aziendale del richiedente, del comportamento tenuto dal contribuente successivamente alla pubblicazione della decisione di recupero, nonché della sottesa finalità del recupero (ripristino dello *status quo ante*) che trova radice nelle determinazioni comunitarie⁽⁸⁹²⁾.

Riguardo alla gravità del danno, il giudice tributario dovrà tenere presente che per la Corte di Giustizia, come vedremo⁽⁸⁹³⁾, un pregiudizio agli interessi dei beneficiari di aiuti statali incompatibili con il mercato comune è insito in qualsiasi decisione della Commissione che impone il recupero di siffatti aiuti, e non si può ritenere che esso costituisca, di per sé, un danno grave e irreparabile, indipendentemente da una valutazione in concreto della gravità e dell'irreparabilità dello specifico pregiudizio asserito in ciascun caso considerato. In questo senso potrebbe giustificarsi un provvedimento provvisorio unicamente se risultasse che, in mancanza di tale provvedimento, il richiedente si troverebbe in una situazione tale da porre in pericolo la

⁸⁹¹ Segnala C. BECCALLI, “Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008. La sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato”, ne Il Fisco, I, n. 23, 2008, p. 4178 che, comunque, un'interpretazione logica e sistematica, ispirata anche dalla *ratio* ricavabile dalla scelta legislativa, potrebbe condurre a leggere ugualmente, nel *periculum* dell'art. 47-bis, la gravità del danno accanto all'imminenza e all'irreparabilità. Come segnala C. GLENDI, “Processo tributario e recupero di aiuti di Stato”, in Corriere Tributario, n. 21, 2008, p. 1672, riesce difficile immaginare come si possa prescindere da una valutazione in termini di gravità, trattandosi di connotato, in qualche modo, complementare ed imprescindibile della “irreparabilità” del danno o pregiudizio.

⁸⁹² Circolare 29 aprile 2008, n. 42/E, p. 10.

⁸⁹³ Si rimanda alla nota 927.

sua stessa esistenza (pericolo di fallimento) prima della pronuncia della sentenza che conclude la causa di merito o da modificare in modo irrimediabile la sua posizione sul mercato.

Il testo dell'art. 47-bis esclude la concedibilità della tutela cautelare fuori dei casi rigorosamente ivi previsti. Per questo motivo, in dottrina, si è dubitato della legittimità costituzionale di questa normativa sotto il profilo di una “esorbitante e ingiustificata compressione del diritto di difesa garantito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione”⁽⁸⁹⁴⁾.

A nostro avviso, nell'ipotesi di “gravi motivi d'illegittimità della decisione di recupero” si comprende una casistica talmente ampia da non potersi, in linea di principio, considerare violato il diritto di difesa garantito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Inoltre, trattandosi dell'esecuzione di una norma comunitaria dotata di effetto diretto, il fatto di non concedere la tutela cautelare nel caso di violazione di requisiti formali nell'esecuzione del recupero (come succede nei casi di intimazione di pagamento non preceduta dalla notifica della cartella o di una cartella di pagamento non preceduta dalla notifica della comunicazione dell'ingiunzione prevista dall'art. 1, comma 1, del D.L. n. 10/2007 convertito nella Legge n. 46/2007) non presenta profilo alcuno di incostituzionalità.

Per espressa previsione dell'articolo 47-bis, comma 3, si applicano alla sospensione degli atti di recupero di aiuti di Stato illegali alcune disposizioni generali relative alla sospensione giudiziale contenute nell'art. 47 (nello specifico i commi 1, 2, 4, 5, 7 e 8⁽⁸⁹⁵⁾). Rispetto al comma 8 di tale articolo ai sensi del quale “in caso di mutamento delle

⁸⁹⁴ Si veda C. GLENDI, “*Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*”, cit., pp. 1674 e 1675. L'autore si fonda per le sue considerazioni sulla sentenza della Corte costituzionale 27 dicembre 1974, n. 284 e allude alla necessità di comprendere nella tutela cautelare, tra l'altro, i casi di intimazione di pagamento non preceduta dalla notifica della cartella o di una cartella di pagamento non preceduta dalla notifica della comunicazione dell'ingiunzione prevista dall'art. 1, comma 1, del D.L. n. 10/2007 convertito nella Legge n. 46/2007.

Da parte sua, L. DEL FEDERICO, “*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*”, cit., p. 343, nota 377, mette in luce come la formulazione dell'art. 47-bis rievoca la vicenda che ha interessato l'art. 13, ultimo comma, della Legge del 22 ottobre 1971, n. 865, norma dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale, con sentenza del 27 dicembre 1974, n. 284, per contrasto con l'art. 3, in quanto l'esercizio del potere cautelare deve consentire di valutare caso per caso la ricorrenza delle gravi ragioni e l'introduzione di limitazioni contrasta con il principio di uguaglianza, qualora non vi sia una ragionevole giustificazione del diverso trattamento.

⁸⁹⁵ Ai sensi dei quali: “1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza

circostanze⁽⁸⁹⁶⁾, la commissione, su istanza motivata di parte, può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza”, si precisa che rileva anche il mutamento del diritto comunitario.

Dunque, per quanto concerne il regime generale di sospensione degli atti impugnati, in primo luogo non si riconosce al Presidente della Commissione tributaria la facoltà di concedere con decreto e in casi di eccezionale urgenza, la sospensione *inaudita altera parte*⁽⁸⁹⁷⁾. Questa limitazione appare giustificata, in quanto la mancanza del recupero degli aiuti di Stato potrebbe portare a sanzioni per lo Stato membro. Di conseguenza, il rispetto del diritto ad una adeguata difesa esige che tale decisione sia sempre presa *audita altera parte*, essendo quindi, più ragionevole che la decisione sia presa in camera di consiglio sentite le parti.

In secondo luogo, per quanto concerne i termini per la fissazione della trattazione della controversia nel merito, non si applica il termine (generale) di 90 giorni dalla pronuncia di sospensione entro il quale deve essere fissata la trattazione della controversia nel merito. Invece, ai sensi del comma 4 dell’art. 47-bis, si stabilisce un termine speciale di 60 giorni entro il quale la controversia deve essere definita nel merito⁽⁸⁹⁸⁾. Alla

motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento”.

“7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4”.

⁸⁹⁶ Esso viene interpretato dalla Agenzia delle Entrate come mutamento della situazione di fatto esistente al momento della emanazione dell’ordinanza di sospensione; p. 11 della citata Circolare 29 aprile 2008, n. 42/E.

⁸⁹⁷ Esclusione giudicata da alcuni autori come poco comprensibile e non in linea con l’esigenza di brevità e snellezza del giudizio che informa l’intervento legislativo; si veda A. PACE, “Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare”, in Rivista di Diritto Tributario, n. 10, 2008, I, p. 879. Per l’autrice ciò troverebbe spiegazione nel fatto che il presidente come organo monocratico sia stato giudicato poco idoneo a fornire le garanzie di adeguato e ponderato esercizio del potere cautelare richieste dal legislatore.

⁸⁹⁸ Si noti come l’art. 47-bis allude alla necessità di “definizione della controversia” entro il più breve termine di 60 giorni, mentre nel regime generale contenuto nell’art. 47 si parla esclusivamente di fissare l’udienza (particolare notato anche da C. BECCALLI, “Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008. La sospensione degli atti volti al recupero di

scadenza di detto termine, il provvedimento perde efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale, entro il medesimo termine, riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma⁽⁸⁹⁹⁾, anche parziale, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni⁽⁹⁰⁰⁾. Quindi, anche se, applicandosi per espresso richiamo l'art. 47, comma 7, gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, per il caso specifico dell'ordine di recupero degli aiuti di Stato, gli effetti del provvedimento cautelare cessano comunque decorsi i termini sopra stabiliti (60 giorni più la proroga se del caso) pur se non si sia giunti alla sentenza⁽⁹⁰¹⁾.

Di recente, la Corte Costituzionale ha dichiarato con sentenza 281/2010⁽⁹⁰²⁾ l'illegittimità costituzionale⁽⁹⁰³⁾ dell'art. 1 (Disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia civile), comma 3, terzo periodo, del D.L. n. 59/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 101/2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, allo scadere di certi termini decorrenti da quando è stato adottato o confermato dal giudice⁽⁹⁰⁴⁾. La sentenza non attiene direttamente alla materia tributaria, riguardando i contenziosi davanti al giudice del lavoro avverso i recuperi, tramite ruolo, degli aiuti di Stati dichiarati

aiuti di Stato", cit. p. 4177). Ciò nonostante, la successiva allusione alla possibilità di proroga del provvedimento di sospensione smentisce l'imperatività della definizione della controversia entro il primo termine di 60 giorni.

⁸⁹⁹ Condizioni per la conferma dell'ordinanza sono la verifica della sussistenza dei medesimi presupposti richiesti per la concessione della sospensione.

⁹⁰⁰ Non si applica la disciplina sulla sospensione feriale dei termini dal 1° agosto al 15 settembre prevista dall'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

⁹⁰¹ Ciò, si presume, al fine di garantire l'efficacia dell'atto volto al recupero, evitando che un'eventuale sospensione giudiziale possa paralizzare il provvedimento oltre limiti temporali accettabili, solo perché tarda la decisione; si veda C. BECCALLI, "Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008. La sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato", cit., p. 4177.

⁹⁰² Si veda la sentenza della Corte Costituzionale del 23 luglio 2010, n. 281, in GT, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11, 2010, p. 944 e ss..

⁹⁰³ Perché contrastante con gli artt. 24, secondo comma e 111, secondo comma, della Costituzione.

⁹⁰⁴ Ai sensi del comma 3 del art. 1 del D.L. n. 59/2008, "Fuori dei casi in cui è stato disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, con il provvedimento che accoglie l'istanza di sospensione, il giudice fissa la data dell'udienza di trattazione nel termine di trenta giorni. La causa è decisa nei successivi sessanta giorni. Allo scadere del termine di novanta giorni dalla data di emanazione del provvedimento di sospensione, il provvedimento perde efficacia salvo che il giudice, su istanza di parte, riesamini lo stesso e ne disponga la conferma, anche parziale, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, fissando un termine di efficacia non superiore a sessanta giorni".

illegittimi dalla Commissione in materia contributiva; tuttavia, la disposizione dichiarata illegittima ha un indubbio parallelismo⁽⁹⁰⁵⁾ con il comma 4 dell'art. 47-bis appena esaminato. Infatti, in entrambe le norme è prevista la cessazione dell'efficacia della sospensione cautelare, decorso un breve termine dal provvedimento che l'ha concessa (90 e 60 giorni rispettivamente), ove non sia intervenuta la sentenza di merito, salvo esplicita conferma della sospensione stessa da parte del giudice per un ulteriore breve tempo (non superiore a 60 giorni in entrambi i casi), oltre il quale la sospensione cautelare viene comunque definitivamente a cessare. Quanto affermato nella sentenza della Corte Costituzionale 281/2010 potrebbe valere, quindi, in ottica d'interpretazione adeguatrice, anche per la sospensione cautelare nel contenzioso sugli aiuti di Stato di natura fiscale⁽⁹⁰⁶⁾. Dunque, per la Corte Costituzionale, i) “se è fuor di dubbio che il legislatore gode di ampia discrezionalità nella conformazione degli istituti processuali (...) è pur vero che il diritto di difesa, al pari di ogni altro diritto garantito dalla Costituzione, deve essere regolato dalla legge ordinaria in modo da assicurarne il carattere effettivo. Pertanto, qualora per l'esercizio di esso, anche e tanto più sotto il profilo della tutela cautelare, siano stabiliti termini così ristretti da non realizzare tale risultato, il precetto costituzionale è violato” (punto 5); ii) “la congruità di un termine in materia processuale, se da un lato va valutata in relazione alle esigenze di celerità cui il processo stesso deve ispirarsi, dall'altro deve tener conto anche dell'interesse del soggetto che ha l'onere di compiere un certo atto per salvaguardare i propri diritti”, così, “in casi (...) in cui adempiere all'onere probatorio, ricadente sulla parte che ha promosso il giudizio, richiede di regola l'espletamento di un'attività istruttoria anche complessa, il termine di soli centocinquanta giorni (complessivi) per la conservazione dell'efficacia del provvedimento di sospensione si rivela non congruo, sulla base delle considerazioni dianzi svolte” (punto 5); iii) collegare l'efficacia del provvedimento di sospensione al mero decorso di un breve arco di tempo contrasta con l'art. 111 Cost.⁽⁹⁰⁷⁾

⁹⁰⁵ Si veda C. GLENDI, “La Corte costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare «ad tempus»”, in GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11, 2010, p. 949.

⁹⁰⁶ Cfr. ID., pp. 949 e 950.

⁹⁰⁷ Secondo il quale ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti “in condizioni di parità”. Come osserva C. GLENDI, p. 952, benché nell'art. 111 Cost. il principio della parità delle parti appaia collegato a quello del contraddittorio, sembra che la Corte voglia considerarli separatamente, attribuendo autonoma rilevanza a quello della parità delle parti, a prescindere dalla sua operatività nel solo ambito della dialettica del contraddittorio.

in quanto rende asimmetrica la posizione delle parti: infatti, l'efficacia del provvedimento di sospensione, collegata al mero decorso di un breve arco di tempo, consente all'ente che ha iscritto a ruolo il presunto credito, di azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevano condotto il giudice a disporre la sospensione stessa, così attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio (punto 6); iv) il principio di durata ragionevole del processo di cui all'art. 111, secondo comma, Cost. "se è diretto a disporre che il processo stesso non si protragga oltre certi limiti temporali, assicura anche che esso duri per il tempo necessario a consentire un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, di cui il diritto di avvalersi di una sufficiente tutela cautelare è componente essenziale"; v) "l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo, in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione, si risolve in un *deficit* di garanzie che rende la norma censurata non conforme al modello costituzionale".

A conclusione del commento alla sentenza della Corte Costituzionale in esame, Glendi propone (e noi lo condividiamo) che "il tempo del provvedimento cautelare, ove permangano i presupposti che l'hanno determinato, il cui difetto ne può invece comportare la revoca e/o la modificazione, coincida *naturaliter* col tempo occorrente per il provvedimento principale o definitivo (nel primo grado⁹⁰⁸), in funzione del quale è stato emanato".

E' stato inoltre sostenuto che attraverso la sentenza in commento, la Corte Costituzionale ha applicato in concreto, anche se non esplicitamente, la teoria dei *controlimiti* costituzionali alla *primauté* del diritto comunitario, facendo prevalere il principio costituzionale di effettività della tutela giurisdizionale sull'esigenza comunitaria di immediato ed effettivo recupero degli aiuti di Stato⁹⁰⁹). A nostro avviso, però, la giurisprudenza qui esposta della Corte Costituzionale non implica l'applicazione

⁹⁰⁸ ID.. Per l'Autore (p. 954) diverso è il problema della garanzia della tutela cautelare oltre il primo grado, segnalando come la strumentalità che la caratterizza postuli che la stessa risulti garantita anche nei gradi ulteriori, ma ovviamente, *ex novo*, mediante nuova istanza e nuove valutazioni degli estremi del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Si veda inoltre C. GLENDI, "Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado", p. 2406, commentario alla sentenza della Corte Costituzionale del 12 giugno 2010, n. 217, in *Corriere Tributario*, n. 30, 2010, pp. 2401 e ss..

⁹⁰⁹ Si veda E. M. RUFFINI e G. MAMELI, "Incostituzionali le sospensive a scadenza fissa dei recuperi degli Aiuti di Stato", in *Guida ai controlli fiscali*, ottobre 2010, p. 82.

della teoria dei *controlimiti*, ed è invece perfettamente in linea con il diritto comunitario, il quale non esige in ogni caso un sacrificio della tutela cautelare in favore del principio di effettività del diritto comunitario, ma la consente nel caso siano soddisfatti i requisiti necessari di *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, come ci sembra risulti dall'art. 14.3 del *Regolamento di Procedura*⁽⁹¹⁰⁾ e dall'art. 104 del Regolamento di procedura del Tribunale di Primo grado⁽⁹¹¹⁾. Inoltre, la giurisprudenza comunitaria ha dichiarato espressamente che la tutela giuridica provvisoria costituisce un principio generale del diritto comunitario su cui sono basate le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁽⁹¹²⁾ e la Corte di Giustizia si è espressamente manifestata nel senso di non

⁹¹⁰ Ai sensi del quale “*in caso di procedimento dinanzi ai tribunali nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario*”. Benché la norma si riferisca a misure provvisorie dirette ad ottenere che il recupero sia effettuato senza indugio, consentendosi l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione di recupero (quindi a “danno” del beneficiario), riteniamo che le esigenze di uguaglianza nel diritto di difesa, permettano di non escludere l'uso delle misure provvisorie anche a favore del beneficiario e quindi sia necessario che i giudici compiano un adeguato bilanciamento tra l'utilizzo delle misure provvisorie e l'effetto diretto dell'ordine di recupero.

⁹¹¹ L'art. 104 del *Regolamento di procedura del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 2 maggio 1991*, GU L 136 del 30.5.1991, pp. 1-23, contempla la possibilità di presentare (ai sensi dell'art. 278 TFUE) domanda per la sospensione dell'esecuzione di un atto di un'istituzione comunitaria.

⁹¹² Ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 4 aprile 2002, causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau c. Commissione*, Raccolta 2002, p. II-2153, punti 80, 114-116, ove si dichiara che “secondo una giurisprudenza costante, il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento a carico di una persona che possa concludersi con un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e deve essere garantito anche se non vi è una normativa specifica (v., in tal senso, sentenze della Corte 5 ottobre 2000, causa C-288/96, Germania c. Commissione, Racc. pag. I-8237, punto 99; 14 febbraio 1990, causa C-301/87/96, Racc. pag. I-307, punto 29, e del Tribunale 14 dicembre 2000, causa T-613/97, Ufex e a. c. Commissione, Racc. pag. II-4055, punti 85 e 86)”.

“Di conseguenza, nell'ambito di una domanda di provvedimenti urgenti diretta alla sospensione dell'esecuzione dell'obbligo, imposto dalla Commissione, di rimborso di un aiuto da questa dichiarato incompatibile con il mercato comune, l'interesse comunitario deve generalmente, se non quasi sempre, prevalere su quello del beneficiario dell'aiuto di evitare l'esecuzione dell'obbligo di rimborso prima della pronuncia della futura sentenza nella causa di merito.

Tuttavia, non può escludersi che il beneficiario di un tale aiuto possa ottenere provvedimenti provvisori nei limiti in cui le condizioni relative al *fumus boni iuris* e all'urgenza siano, come nella fattispecie, soddisfatte. Decidere diversamente rischierebbe di rendere praticamente irrealizzabile la possibilità, contemplata dagli artt. 242 CE e 243 CE, quale prevista dall'art. 14, n. 3, del regolamento n. 659/1999, di ottenere anche nelle controversie in materia di aiuti di Stato una tutela giuridica provvisoria effettiva. A tal proposito si deve ricordare che una simile tutela costituisce un principio generale del diritto comunitario su cui sono basate le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri (sentenza della Corte 15 maggio 1986, causa 222/84, Johnston, Racc. pag. 1651, punto 18, e ordinanza

accettare un'eccessiva compressione della tutela cautelare dei beneficiari degli aiuti⁽⁹¹³⁾.

Dunque, in conformità con il diritto comunitario, il giudice dovrà operare un bilanciamento tra il legittimo utilizzo delle misure provvisorie e l'effetto diretto dell'ordine di recupero. Anche se, salvo dimostrazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, l'interesse comunitario a garantire che il funzionamento del mercato comune non sia falsato da aiuti di Stato nocivi per la concorrenza prevale sempre su quello del beneficiario dell'aiuto ad evitare l'esecuzione di una (a suo dire) illegittima pretesa di rimborso, prima della pronuncia della sentenza nella causa di merito⁽⁹¹⁴⁾.

Continuando con l'esame della normativa relativa al recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia tributaria, notiamo che, nel caso di rinvio pregiudiziale, il termine di 60 giorni per la definizione della controversia nel merito è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio e riprende a decorrere dalla data della trasmissione della decisione della Corte di giustizia⁽⁹¹⁵⁾. Poiché, nel comma 4, si dice che “alla

del Tribunale 11 gennaio 2002, causa T-77/01, *Diputación Foral de Alava* e a. c. Commissione, Racc. pag. II-81, punto 35). Tale principio è stato del pari sancito dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Occorre quindi verificare se sussistano nella fattispecie circostanze eccezionali che potrebbero giustificare una ponderazione degli interessi in gioco favorevole alla concessione di provvedimenti provvisori.

⁹¹³ Si veda l'Ordinanza della Corte di Giustizia del 18 ottobre 2002, Causa C-232/02 P, cit., (avente ad oggetto il ricorso diretto all'annullamento dell'ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 4 aprile 2002, causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau*/Commissione, sopra citata), punti 58 e 59, nei quali ha stabilito che “anche se è esatto che la sospensione dell'esecuzione di una decisione di recupero di un aiuto incompatibile può prolungare gli effetti negativi per la concorrenza prodotti da questo aiuto, tuttavia l'esecuzione immediata di tale decisione comporta normalmente effetti irreversibili per l'impresa beneficiaria, senza che si possa a priori escludere che il mantenimento dell'aiuto sia alla fine dichiarato legittimo a causa degli eventuali vizi che potrebbero inficiare la decisione.

La tesi della Commissione non può quindi essere accolta come tale, poiché rischierebbe di ridurre in modo eccessivo la tutela giurisdizionale provvisoria e di limitare l'ampio potere discrezionale di cui deve disporre il giudice del procedimento sommario per esercitare le competenze che gli sono affidate [v., in tal senso, ordinanza 11 aprile 2002, causa C-481/01 P(R), *NCD Health/IMS Health* e Commissione, Racc. pag. I-3401, punto 58)”.

⁹¹⁴ Si veda l'Ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado del 4 aprile 2002, Causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau GmbH* c. Commissione, sopra citata, punto 114.

⁹¹⁵ Ai sensi dei commi 5 e 6 dell'art. 47-bis, le controversie sono discusse in pubblica udienza e, subito dopo la discussione, il Collegio giudicante delibera la decisione in camera di consiglio. Il Presidente redige e sottoscrive il dispositivo e ne dà lettura in udienza, a pena di nullità. La sentenza è depositata nella segreteria della Commissione tributaria provinciale entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data e ne dà immediata comunicazione alle parti.

scadenza del termine di 60 giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde *comunque* [corsivo nostro] efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale, entro il medesimo termine, riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma (per un termine massimo di altri 60 giorni), intendiamo che l'uso della parola "comunque" segnali che il legislatore intendeva dovesse considerarsi inderogabile il termine di 60 giorni di efficacia dell'ordinanza di sospensione. Tuttavia, alla luce dei recenti sviluppi giurisprudenziali della Corte Costituzionale⁽⁹¹⁶⁾ e, come abbiamo visto, in conformità con il diritto comunitario, l'efficacia dell'ordinanza di sospensione (se permangono i presupposti che l'hanno determinata) deve considerarsi, al contrario, persistente fino alla decisione nel merito.

Per quanto riguarda il giudizio di appello, al comma 7 dell'articolo 47-bis si dispone che le controversie innanzi alle Commissioni tributarie regionali, aventi ad oggetto gli atti di recupero di aiuti di Stato illegali, hanno priorità assoluta nella trattazione. Inoltre, tutti i termini del giudizio di appello, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà⁽⁹¹⁷⁾.

Questa riduzione dei termini del giudizio di appello sembra, stranamente⁽⁹¹⁸⁾, svincolata dalla sospensione dell'atto impugnato, applicandosi in generale a tutti i giudizi che abbiano ad oggetto un atto di recupero di aiuti di Stato⁽⁹¹⁹⁾.

Nel procedimento ordinario invece: i) le controversie non sono sempre discusse in pubblica udienza; ii) la delibera della decisione in camera di consiglio è segreta; iii) non si dà lettura della sentenza in udienza, ma essa è resa pubblica mediante deposito nella segreteria della commissione tributaria; iv) tale deposito si fa entro il più lungo termine di trenta giorni dalla data della deliberazione; v) il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito; artt. 35 e 37 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁹¹⁶ Sentenza della Corte Costituzionale del 23 luglio 2010, n. 281 cit..

⁹¹⁷ Inoltre, come succede nel giudizio di primo grado, si dispone che i) non opera la sospensione feriale dei termini; ii) sono sospesi i termini processuali nell'ipotesi di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia circa la questione della legittimità della decisione di recupero, disposto dalla Commissione tributaria regionale ai sensi dell'articolo 263 TFUE; iii) la trattazione nel merito della controversia avviene in pubblica udienza, con deliberazione in camera di consiglio e lettura immediata del dispositivo in udienza, a pena di nullità e iv) la sentenza deve essere depositata nei quindici giorni successivi alla lettura del dispositivo e immediatamente comunicata alle parti dal Segretario della Commissione tributaria regionale.

⁹¹⁸ Dato che la norma è contenuta nell'art. 47-bis, relativo alla disciplina della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato fiscali illegali.

⁹¹⁹ Alcuni autori considerano questa previsione come conferma dell'applicabilità di tutte le modifiche alla disciplina del giudizio di merito, di cui all'art. 47-bis, a tutte le controversie aventi ad oggetto gli atti di recupero di aiuti di

In conclusione, il recente intervento legislativo⁽⁹²⁰⁾ rende più difficile la concessione della sospensione, e, quindi, implica uno svantaggio per l'istante. La differenza principale tra l'art. 47 e l'art. 47-bis si sostanzia nel tendenziale favore per la parte pubblica resistente, in caso di recupero di aiuti di Stato⁽⁹²¹⁾ sostanzialmente per il timore (fondato) che lo Stato sia sottoposto a sanzioni comunitarie per il mancato recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune. In questo senso in dottrina si è parlato di "ingiustificata disparità di trattamento⁽⁹²²⁾". Da parte nostra consideriamo che, poiché è necessario assicurare il rispetto e l'effettività del diritto

Stato, e non solo a quelle in cui sia stata chiesta e concessa la tutela cautelare: si veda A. PACE, "Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare", cit., pp. 880 e ss.. Per altri invece le varianti risultano prive di senso in caso di decisioni di merito che non seguano ad un'ordinanza di sospensione; si veda C. GLENDI, "Processo tributario e recupero di aiuti di Stato", cit., p. 1677.

⁹²⁰ Criticato dalla dottrina, come abbiamo visto, in quanto intervento "di dubbia opportunità se non di sospetta incostituzionalità (alla luce degli artt. 3, 24 e 113 Cost. garanti dell'effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente in sede giurisdizionale) che deteriora ulteriormente il livello di tutela del contribuente, spezzando i delicati equilibri tra dovuto perseguimento dell'interesse pubblico e esercizio dei mezzi di tutela giurisdizionale del cittadino-contribuente". In questo senso si è soprattutto criticato il *numerus clausus* dei motivi che il contribuente può far valere per ottenere la sospensione, la pretesa di una sorta di prova certa nelle tre fattispecie ammesse, e la possibilità, per queste ragioni, che un vizio non rilevante ai fini della sospensione possa invece essere di rilievo ai fini della domanda di annullamento della decisione di recupero (reintroducendo subdolamente il principio *solve et repete*) oppure che si arrivi invece alla soluzione, ancora insoddisfacente, che tali vizi non rilevino neanche per la sentenza di merito; si veda S. MUSCARA', "La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato", in "Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato", cit., pp. 594 e ss e 602 e ss.. Si vedano inoltre C. GLENDI, "Processo tributario e recupero di aiuti di Stato", cit., pp. 1674 e ss.; M. MONTANARI, "Commentario breve alle leggi del processo tributario" a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2008, II ed., p. 516.

⁹²¹ Cfr. C. BECCALLI, "Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008. La sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato", cit., p. 4176.

⁹²² In quanto così si riduce la sfera della tutela cautelare ed il diritto di difesa del contribuente esclusivamente in materia di aiuti di Stato; si veda F. AMATUCCI, "Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali", cit., p. 1292.

E' stato anche rilevato come sia disdicevole rafforzare l'azione di recupero smantellando le naturali ed ordinarie garanzie del contribuente, laddove sono comprovate le gravi inadempienze dello Stato sul piano normativo e dell'azione amministrativa; si veda L. DEL FEDERICO, "Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea", cit., p. 342. Per l'Autore, inoltre, il microsistema processuale stabilito con l'art. 47-bis, si pone in contrasto per un verso con il principio di equivalenza e per l'altro con i principi della Costituzione. La creazione di regimi di tutela differenziata tra le fattispecie di rilievo europeo e quelle di rilievo nazionale, è censurabile sul piano del diritto europeo, proprio in ragione del principio di equivalenza, ogniqualvolta la fattispecie europea venga trattata in modo meno favorevole; al tempo stesso essa è censurabile sul piano dei principi costituzionali italiani (artt. 3, 24 e 113) ogniqualvolta sia la fattispecie nazionale ad essere trattata in modo peggiore.

comunitario e permettere di evitare sanzioni allo Stato incaricato del recupero effettivo, sono giustificate certe disparità di trattamento, ad esempio, in ordine alla priorità della trattazione, alla riduzione dei termini per la decisione della controversia (chiaramente, sempre che siano sufficienti a garantire il diritto di difesa), alla mancata considerazione dei difetti formali tra i motivi che il contribuente può far valere per ottenere la sospensione, alla impossibilità per il Presidente della Commissione tributaria di concedere con decreto e in casi di eccezionale urgenza la sospensione *inaudita altera parte*.

Al contrario, come abbiamo detto, non è conforme né al diritto interno, né al diritto comunitario la riduzione temporale dell'efficacia dell'ordinanza di sospensione, quando sussistano i motivi di *fumus boni iuris* e *periculum in mora*. Come affermato dalla Corte Costituzionale, l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione, si risolve in un *deficit* di garanzie, non conforme al modello costituzionale.

6. Tutela dei beneficiari contro la decisione di recupero

6.1. In ambito comunitario:

Ricorso di annullamento

Il beneficiario⁹²³ di un aiuto dichiarato incompatibile è legittimato a proporre dinanzi al Tribunale di Primo grado ricorso di annullamento contro la decisione della Commissione relativa al recupero ex articolo 256 TFUE (vecchio art. 225 TCE), anche qualora la decisione abbia come destinatario uno Stato membro⁹²⁴.

Ai sensi degli artt. 256 e 263 TFUE (ex art. 230 TCE) il ricorso deve essere proposto nel termine di due mesi dalla pubblicazione dell'atto.

Il ricorso di annullamento di una decisione di recupero non ha effetto sospensivo. Tuttavia, nell'ambito di questo ricorso, il beneficiario dell'aiuto può chiedere la sospensione dell'esecuzione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 278

⁹²³ Cioè colui che tale aiuto riguarda, direttamente e individualmente.

⁹²⁴ Sentenze della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica francese, punti 58 e 60; del 9 marzo 1994, Causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH* c. Repubblica Federale di Germania, cit., punto 14 e del 17 settembre 1980, Causa 730/79, *Philip Morris* c. Commissione, cit..

TFUE⁽⁹²⁵⁾. A questi effetti, ai sensi dell'art. 104, n. 2, del Regolamento di procedura del Tribunale di Primo grado⁽⁹²⁶⁾, le domande di provvedimenti provvisori debbono precisare i motivi di urgenza (*periculum in mora*) e gli argomenti di fatto e di diritto che giustifichino *prima facie* l'adozione dei provvedimenti richiesti (*fumus boni iuris*). La mancanza di specificazione, nella domanda, anche di uno solo dei citati elementi fa sì che la stessa debba essere respinta.

E' giurisprudenza consolidata⁽⁹²⁷⁾ che i) il carattere urgente di una domanda di provvedimenti provvisori deve essere valutato in relazione alla necessità di statuire provvisoriamente, per evitare che un danno grave ed irreparabile venga causato alla parte che sollecita il provvedimento provvisorio; ii) spetta al richiedente dimostrare che non può aspettare l'esito del procedimento di merito senza subire un danno di tale natura; iii) l'imminenza del danno non deve essere dimostrata con assoluta certezza, ma, soprattutto quando la realizzazione del danno dipende dalla sopravvenienza di un insieme di fattori, basta che sia prevedibile con un sufficiente grado di probabilità. Tuttavia, il richiedente è tenuto a comprovare i fatti sui quali sarebbe basata la prospettiva di un danno grave e irreparabile; iv) per dimostrare che la condizione relativa all'urgenza è soddisfatta, il ricorrente è tenuto a dimostrare che la sospensione dell'esecuzione richiesta è necessaria alla tutela dei propri interessi. Per contro, il ricorrente non può invocare un pregiudizio a un interesse che non gli appartiene personalmente, come, ad esempio, la lesione a un interesse generale o ai diritti di terzi, siano questi soggetti privati o uno Stato. Siffatti interessi possono essere eventualmente presi in considerazione solo nell'ambito della ponderazione da parte del giudice degli interessi in gioco ai fini della concessione del provvedimento richiesto⁽⁹²⁸⁾; v) un danno di carattere pecuniario non può essere considerato, salvo circostanze eccezionali, irreparabile o anche solo difficilmente riparabile, dal momento che può essere oggetto di

⁹²⁵ Sulla domanda di misure cautelari si veda E. GAMBARO e A. PAPI ROSSI, "Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili", in "Concorrenza e aiuti di Stato", cit., pp. 278 e ss..

⁹²⁶ Regolamento di procedura del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 2 maggio 1991, cit..

⁹²⁷ Si vedano, per tutte, le ordinanze del presidente del Tribunale di Primo grado del 10 novembre 2004, Causa T-316/04 R, Wam SpA c. Commissione, Raccolta 2004, p. II-03917, massima e punti 26-33; del 2 agosto 2001, Causa T-111/01 R, Saxonia Edelmetalle GmbH c. Commissione, Raccolta 2001, p. II-02335, punti 11, 12 e 21-27 e l'ordinanza del presidente della Corte del 12 ottobre 2000, Causa C-278/00 R, Repubblica ellenica c. Commissione, Raccolta 2000, p. I-08787, punti 14-16 e 21.

⁹²⁸ Chiaramente, il beneficiario potrà fare riferimento a tali interessi per indirizzare il giudice nella valutazione.

una compensazione finanziaria successiva; vi) un provvedimento provvisorio è giustificato, unicamente, se risulta che, in mancanza di tale provvedimento, il richiedente si troverebbe in una situazione tale da porre in pericolo la sua stessa esistenza (pericolo di fallimento) prima della pronuncia della sentenza che conclude la causa di merito o da modificare in modo irrimediabile la sua posizione sul mercato. Infatti, un pregiudizio agli interessi dei beneficiari di aiuti statali incompatibili con il mercato comune è insito in qualsiasi decisione della Commissione che impone il recupero di siffatti aiuti, e non si può ritenere che esso costituisca, di per sé, un danno grave e irreparabile, indipendentemente da una valutazione in concreto della gravità e dell'irreparabilità dello specifico pregiudizio asserito in ciascun caso considerato.

Inoltre, secondo il tribunale di Primo grado⁽⁹²⁹⁾, in primo luogo, la semplice possibilità che uno Stato membro non rimborsi un aiuto recuperato se viene annullata la decisione che ordina tale recupero non può caratterizzare l'urgenza richiesta dall'art. 104.2, del regolamento di procedura. In secondo luogo, l'incertezza giuridica risultante dalla natura complessa e molto specifica di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato che non ordina il rimborso dell'aiuto da parte dei beneficiari diretti ma da parte dei beneficiari di fatto, non può giustificare la sospensione dell'esecuzione di tale decisione.

Per quanto riguarda la ponderazione tra l'interesse comunitario e quello del beneficiario dell'aiuto, il Tribunale ha dichiarato che "in caso di domanda di sospensione dell'esecuzione di una decisione in materia di aiuti di Stato, l'interesse generale in forza del quale la Commissione esercita le funzioni ad essa attribuite dall'art. 88.2, CE (oggi 108.2 TFUE) e dall'art. 7 del Regolamento n. 659/1999, al fine di garantire, essenzialmente, che il funzionamento del mercato comune non sia falsato da aiuti di Stato nocivi per la concorrenza, è di particolare importanza. Tale interesse deve generalmente, se non quasi sempre, prevalere su quello del beneficiario dell'aiuto di evitare l'esecuzione dell'obbligo di rimborso prima della pronuncia della futura sentenza nella causa di merito. Tuttavia, non può escludersi che il beneficiario di un aiuto possa ottenere provvedimenti provvisori nei limiti in cui le condizioni relative al *fumus boni iuris* e all'urgenza siano soddisfatte. Decidere diversamente rischierebbe di rendere

⁹²⁹ Si veda l'Ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado dell'8 dicembre 2000, Causa T-237/99 R, *BP Nederland vof, BP Direct vof e Actomat BV* c. Commissione, Raccolta 2000, pagina II-03849, punti 56, 62 e 64 .

praticamente irrealizzabile la possibilità, contemplata dagli artt. 242 CE e 243 CE, quale prevista dall'art. 14, n. 3, del regolamento n. 659/1999, di ottenere anche nelle controversie in materia di aiuti di Stato una tutela giuridica provvisoria effettiva. Una simile tutela costituisce un principio generale del diritto comunitario su cui sono basate le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri. Tale principio è stato del pari sancito dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea"⁽⁹³⁰⁾.

Tale posizione porta alla necessità di una valutazione da parte del Giudice, caso per caso, sulla possibilità di concedere all'impresa i provvedimenti provvisori, possibilità che non può essere esclusa a priori, nonostante la regola generale della prevalenza dell'interesse comunitario.

Ai sensi dell'art. 104.3 del *Regolamento di procedura* del Tribunale di Primo grado, la domanda di sospensione va presentata con atto separato. L'ordinanza di sospensione è meramente provvisoria⁽⁹³¹⁾ e non pregiudica la decisione nel merito. Rispetto a quest'ultima, stabilisce l'art. 264 TFUE (ex art. 231 TCE) che se il ricorso proposto è fondato, la Corte dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato, senza pregiudizio per l'eventuale responsabilità della Commissione ai sensi dell'art. 340 TFUE (ex art. 288 TCE).

La decisione emessa dal Tribunale nel ricorso di annullamento può essere oggetto di impugnazione dinanzi alla Corte di Giustizia per soli motivi di diritto e alle condizioni ed entro i limiti previsti dallo statuto della Corte di Giustizia dell'Unione europea⁽⁹³²⁾.

6. 2. Dinanzi ai tribunali nazionali:

Impugnazione della validità di un ordine nazionale di recupero

a) Il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile, se avrebbe potuto (senza dubbio) impugnare la decisione della Commissione, come segnalato, non può più contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa

⁹³⁰ Si veda l'ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado del 4 aprile 2002, Causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Illmenau GmbH* c. Commissione, cit., punti 50 e 113-115.

⁹³¹ Produce effetti sino alla sentenza definitiva, salvo il diverso termine più breve.

⁹³² Si veda l'articolo 256 TFUE (ex articolo 225 del TCE).

decisione⁽⁹³³⁾. Ammettere, infatti, che in circostanze del genere l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione comunitaria eccependo l'illegittimità di quest'ultima equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti, dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 263, sesto comma, TFUE⁽⁹³⁴⁾, con pregiudizio certezza del diritto. Di conseguenza, in queste circostanze, il beneficiario non può neppure chiedere, come abbiamo visto, una sospensione delle misure adottate dalle autorità nazionali per dare esecuzione alla decisione della Commissione invocando motivi connessi alla validità di questa ultima⁽⁹³⁵⁾.

b) Nei casi, invece, in cui non è manifesto che il beneficiario avrebbe potuto proporre un ricorso di annullamento nei confronti della decisione (i.e. nel caso di un regime di aiuti di ampia portata, rispetto al quale il ricorrente può non essere in grado di dimostrare un suo interesse individuale⁽⁹³⁶⁾), il giudice nazionale deve presentare richiesta di pronuncia pregiudiziale relativa alla validità della decisione contestata, dinanzi alla Corte di Giustizia, conformemente all'art. 267 TFUE⁽⁹³⁷⁾.

In questi casi, la Corte di Giustizia ha dichiarato che il giudice nazionale può sospendere (con carattere provvisorio) l'ordine di recupero solo se ricorrono le seguenti condizioni: i) se nutre "gravi riserve" circa la validità dell'atto comunitario⁽⁹³⁸⁾; ii) se ricorrono gli estremi dell'urgenza; cioè la sospensione è necessaria ad evitare al richiedente un danno

⁹³³ Si vedano, *ex multis*, la sentenza della Corte di Giustizia del 9 marzo 1994, Causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH* c. Repubblica Federale di Germania, cit., punti 15-18 e del 5 ottobre 2006, Causa C-232/05, Commissione c. Repubblica francese, Raccolta 2006, p. I-10071, punto 59.

Si veda inoltre il punto 57 della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*.

⁹³⁴ L'articolo 263, sesto comma, TFUE stabilisce che "I ricorsi previsti dal presente articolo devono essere proposti nel termine di due mesi a decorrere, secondo i casi, dalla pubblicazione dell'atto, dalla sua notificazione al ricorrente ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza".

⁹³⁵ Rimandiamo alle note 887 e 888.

⁹³⁶ Oppure quando si tratta di soggetti non legittimati all'impugnazione diretta (con azione di annullamento) della decisione della Commissione. Si veda F. TESAURO, "Giurisprudenza tributaria e diritto comunitario", in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 6, 2007, p. 466.

⁹³⁷ Sentenza del 23 febbraio 2006, Cause riunite C-346/03 e C-529/03, Giuseppe Atzeni e altri, Raccolta 2006, p. I-1875, punti 30-34. In questo caso, la decisione contestata era diretta allo Stato membro e verteva su regimi di aiuti destinati a categorie di persone definite in maniera generale e non a beneficiari espressamente identificati. Inoltre, tale decisione non era stata notificata dallo Stato membro ad alcun beneficiario degli aiuti controversi.

⁹³⁸ Se la questione della validità dell'atto contestato non è stata ancora deferita alla Corte di Giustizia, il giudice nazionale dovrà provvedere al rinvio pregiudiziale. Si veda il punto 68 della cit. *Comunicazione 2009/C 85/01*.

grave ed irreparabile; iii) nel decidere ha tenuto conto dell'interesse della Comunità⁹³⁹) e della presunzione di validità degli atti comunitari. Nella valutazione di queste condizioni, il giudice nazionale deve rispettare le pronunce della Corte o del Tribunale di Primo grado in ordine alla legittimità dell'atto comunitario.

Per quanto riguarda gli aiuti di Stato di natura fiscale, rimandiamo alla disciplina speciale della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato fiscali illegali ex art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992, ampiamente trattata nel paragrafo 5.1.2., la quale è applicabile nel rispetto dei tre presupposti sopra indicati.

7. Mancata esecuzione della decisione di recupero

7. 1. Procedimento d'infrazione

L'esecuzione della decisione di recupero implica il rimborso integrale dell'aiuto (con gli interessi corrispondenti) entro il termine prescritto dalla Commissione, oppure, nel caso di beneficiario insolvente, la liquidazione a condizioni di mercato della società.

In casi debitamente giustificati, la Commissione può accettare una misura cautelare provvisoria anziché l'esecuzione della decisione (ad esempio il versamento su un conto di deposito bloccato) qualora essa sia oggetto di controversia dinanzi a tribunali nazionali o comunitari⁹⁴⁰). Lo Stato membro deve fornire alla Commissione, per l'approvazione, la descrizione completa del provvedimento provvisorio previsto e la giustificazione dello stesso.

Qualora lo Stato membro non si conformi alla decisione di recupero e non sia stato in grado di dimostrare l'impossibilità assoluta di eseguirla, la Commissione (o qualsiasi altro Stato membro interessato) può avviare il procedimento d'infrazione e adire direttamente la Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 108.2 TFUE (in deroga agli articoli 258 e 259). Ciò implica che sia la Commissione sia gli Stati membri possono ricorrere immediatamente alla Corte senza che la prima debba emettere preliminarmente il parere

⁹³⁹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia del 21 febbraio 1991, Cause riunite 143/88 e 92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG c. Hauptzollamt Itzehoe e Zuckerfabrik Soest GmbH c. Hauptzollamt Paderborn*, Raccolta 1991, p. I-00415, punto 33 (che da luogo alla c.d. giurisprudenza *Zuckerfabrik*).

⁹⁴⁰ Si vedano i punti 69 e ss. della cit. *Comunicazione 2007/C 272/05*. Si veda inoltre la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 marzo 2010, Causa C-1/09, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e Ministre de la Culture et de la Communication c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, cit., punto 37.

motivato di cui all'art. 258⁽⁹⁴¹⁾, e senza che i secondi debbano rivolgersi alla Commissione perché questa emetta previamente un parere motivato di cui all'art. 259.

Possono essere invocati argomenti relativi ai comportamenti degli organi esecutivi, legislativi o giudiziari dello Stato membro interessato, poiché questo viene considerato nella sua unità, dal momento che tutti gli organi di esso sono tenuti, nell'espletamento dei loro compiti, all'osservanza delle prescrizioni dettate dal diritto comunitario e idonee a disciplinare direttamente la situazione dei singoli⁽⁹⁴²⁾.

La procedura d'infrazione⁽⁹⁴³⁾ si conclude con una sentenza nella quale la Corte di Giustizia constata che lo Stato membro ha mancato ad uno degli obblighi ad esso incombenti. La Corte, quindi, accerta l'esistenza dell'infrazione e tale accertamento implica l'obbligo (di risultato) dello Stato inadempiente di "prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza della Corte comporta"⁽⁹⁴⁴⁾.

⁹⁴¹ Si vedano le considerazioni in merito di E. GAMBARO e A. PAPI ROSSI, "Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili", in "Concorrenza e aiuti di Stato", cit., p. 213, per i quali la semplificazione si giustifica per il fatto che la Commissione, nel corso della procedura ex art. 88.2, comma 1, TCE, può già mettere lo Stato inadempiente in condizione di presentare le proprie osservazioni, instaurando un contraddittorio paragonabile a quello previsto dall'art. 226 TCE (oggi dall'art. 258 TFUE).

Argomenta L. FUMAGALLI, "La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario", cit., pp. 119 e ss., come l'omissione di questa fase preliminare sia invero solo apparente, essendo sostituita da altri adempimenti di significato equivalente.

⁹⁴² Sentenza della Corte di Giustizia 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler c. Repubblica Österreich*, cit., punti 31-33 e del 13 giugno 2003, Causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo c. Italia*, cit., punti 30-33.

⁹⁴³ Per approfondimenti sulla procedura d'infrazione si vedano L. FUMAGALLI, "La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario", cit., pp. 161 e ss. e V. NUCERA, "Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia, e ordinamento tributario interno", Cedam, Padova, 2010, p. 41, nota 102.

⁹⁴⁴ Come osserva L. FUMAGALLI, "La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario", cit., pp. 165 e ss., si dà quindi una chiara separazione di competenze tra Comunità e Stati membri: alla Corte di Giustizia spetta accertare l'inadempimento, indicando il comportamento lesivo e la norma violata; allo Stato membro incombe l'obbligo di porre in essere le misure necessarie per adeguarsi alla sentenza, rimediando all'inadempimento. Non è quindi la Corte a prescrivere, con effetti vincolanti, i provvedimenti che l'esecuzione della sua pronuncia comporta. Questa impone semplicemente un obbligo di risultato, in corrispondenza alla regola di diritto internazionale secondo il quale lo Stato è, in linea di principio, libero nella scelta dei mezzi atti ad eseguire un obbligo internazionale, anche se nascente da sentenza.

La sentenza che accerta la violazione può valere come fondamento di un'obbligazione risarcitoria, poiché l'obbligo di "prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta" comprende anche il dovere di risarcire il danno causato; si veda, per tutte, la sentenza della Corte di Giustizia del 7 febbraio 1973, Causa 39-72, *Commissione c. Repubblica italiana*, Raccolta 1973, p. 00101, punto 11.

Successivamente, qualora la Commissione ritenga che lo Stato membro in questione non abbia preso le misure che l'esecuzione della sentenza della Corte comporta, dopo aver posto tale Stato in condizione di presentare osservazioni, può adire di nuovo la Corte (ex art. 260 TFUE). La Commissione deve formulare un parere motivato nel quale precisa gli aspetti per i quali lo Stato membro non si è conformato alla sentenza della Corte e l'importo della somma forfettaria o della penalità, da versare da parte dello Stato membro, che essa consideri pertinente.

Qualora la Corte riconosca che effettivamente lo Stato membro non si è conformato alla sentenza da essa pronunciata, può comminare il pagamento di una somma forfettaria o di una penalità.

Il pagamento della penalità sarà fissato in conformità con la *Comunicazione della Commissione sull'applicazione dell'articolo 228 TCE* (oggi art. 260 TFUE)⁹⁴⁵ tenendo presenti tre criteri fondamentali: i) la gravità della violazione, ii) la durata della violazione e iii) la necessità di garantire l'efficacia dissuasiva della sanzione onde evitare recidive (art. 6)⁹⁴⁶.

Questa procedura lascia impregiudicate le disposizioni dell'articolo 259, per cui, qualora lo Stato membro inadempiente non abbia preso le misure che l'esecuzione della sentenza della Corte comporta, ciascuno degli altri Stati membri può adire la Corte di Giustizia rivolgendosi, però, previamente alla Commissione, perché questa emetta un parere motivato dopo che gli Stati interessati siano posti in condizione di presentare in contraddittorio le loro osservazioni scritte e orali. Qualora la Commissione non abbia formulato il parere nel termine di tre mesi dalla domanda, la mancanza del parere non osta alla facoltà di ricorso alla Corte.

Quando gli erogatori dell'aiuto in violazione del diritto comunitario siano enti subcentrali, tali enti sono tenuti a dare "pronta esecuzione" agli obblighi derivanti dalle sentenze della Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 260 TFUE. Tale obbligo è previsto

⁹⁴⁵ *Comunicazione della Commissione sull'applicazione dell'articolo 228 del Trattato CE (SEC/2005) 1658* (GU C 126 del 7 giugno 2007).

⁹⁴⁶ Un esempio di applicazione della procedura ex art. 260 TFUE, lo troviamo nella sentenza della Corte di Giustizia del 7 luglio 2009, Causa C-369/07, Commissione c. Grecia, Raccolta 2009, p. I-05703, nella quale la Corte condanna la Grecia, cumulativamente, al pagamento di una penalità e di una somma forfettaria per il mancato recupero di aiuti di Stato alla *Olympic Airways*, dichiarati illegittimi nel 2005. La penalità ammonta a 16.000 Euro al giorno e la somma forfettaria a 2 milioni di euro.

espressamente nell'art. 16-bis della Legge 4 febbraio 2005, n. 11⁽⁹⁴⁷⁾, che stabilisce, inoltre, che nel caso in cui tali enti si rendano responsabili della violazione degli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria o non diano tempestiva esecuzione alle sentenze della Corte di Giustizia, lo Stato esercita nei loro confronti i poteri sostitutivi necessari. Inoltre, esso ha diritto di rivalersi su di loro per gli oneri finanziari derivanti dalle sentenze di condanna rese dalla Corte di Giustizia ai sensi dell'articolo esaminato.

7. 2. Risarcimento dei danni

Analogamente a quanto previsto in caso di violazione della clausola di *standstill*, la mancata esecuzione da parte delle autorità nazionali di una decisione di recupero può fondare una richiesta di risarcimento danni dei concorrenti pregiudicati dall'aiuto, in base alla giurisprudenza "*Francovich*" e "*Brasserie du Pêcheur*" già ampiamente esaminata⁽⁹⁴⁸⁾.

Ciò, in primo luogo, perché l'ordine di recupero è dotato di effetto diretto e pertanto conferisce diritti a favore dei singoli; in secondo luogo, perché le decisioni di recupero, non lasciando alcun margine discrezionale all'autorità nazionale, sono da considerare, in linea di principio, sufficientemente gravi⁽⁹⁴⁹⁾.

L'esito positivo della domanda di risarcimento danni dipenderà poi dalla capacità del ricorrente di dimostrare che il pregiudizio da lui subito è una conseguenza diretta della tardività del recupero⁽⁹⁵⁰⁾.

⁹⁴⁷ "Norme generali sulla partecipazione dell'Italia al processo normativo dell'Unione europea e sulle procedure di esecuzione degli obblighi comunitari", GU n. 37 del 15 febbraio 2005. L'articolo 16-bis (*Diritto di rivalsa dello Stato nei confronti di regioni o altri enti pubblici responsabili di violazioni del diritto comunitario*) è stato inserito dalla Legge 25 febbraio 2008, n. 34, "*Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. (Legge comunitaria 2007)*", GU n. 56 del 6 marzo 2008 - Suppl. Ordinario n. 54.

⁹⁴⁸ Rimandiamo alla trattazione dei rimedi per la tutela di concorrenti e terzi interessati lesi dall'aiuto di Stato illegale dinanzi alle giurisdizioni nazionali di cui al punto 2. 2. 2. iv), sez. I, Cap. III, "Domande di risarcimento danni" ..

⁹⁴⁹ Ricordiamo che, in base alla citata giurisprudenza, perché sia riconosciuto il diritto al risarcimento, devono ricorrere le tre seguenti condizioni:

i) che la norma violata sia destinata a conferire diritti a favore dei singoli; ii) che la violazione della norma sia sufficientemente grave; iii) che esista un nesso di causalità diretta tra la violazione dell'obbligo a carico dello Stato e il danno (reale e certo) subito dai soggetti lesi.

⁹⁵⁰ Si veda il punto 69 della citata *Comunicazione 2009/C 85/01*.

CONCLUSIONI

I. Sintesi della ricerca svolta

A questo punto, tenteremo di sintetizzare gli aspetti principali della ricerca svolta nel corso del nostro lavoro.

Anzitutto, nel Capitolo I, abbiamo analizzato il concetto di agevolazione fiscale, rilevandone la problematica qualificazione giuridica, dovuta fondamentalmente al fatto che le agevolazioni stesse coinvolgono diverse discipline giuridiche (nonché economiche) in continua evoluzione, che esse comprendono figure molto eterogenee tra loro (che abbiamo provveduto a classificare) e che esiste una notevole imprecisione nel linguaggio normativo e giurisprudenziale.

Nel contesto della Costituzione italiana del 1948, la finanza pubblica ha un carattere funzionale: il tributo ha lo scopo immediato di finanziare lo Stato, ma il finanziamento delle spese pubbliche è, a sua volta, finalizzato al raggiungimento di obiettivi fissati dalla stessa Costituzione. Dunque, le agevolazioni fiscali sono pienamente ammissibili e addirittura espressione della realizzazione di principi costituzionali, proprio perché permettono di attuare in concreto la tutela di diritti astrattamente garantiti nella Costituzione, costituendo, quindi, una precipua manifestazione del diritto tributario.

Dopo aver analizzato le più importanti concezioni dottrinali relative alla nozione di agevolazione fiscale, abbiamo provveduto a offrire un'interpretazione funzionale anche alla valutazione della compatibilità delle agevolazioni stesse con la normativa comunitaria relativa agli "aiuti di Stato". Abbiamo così definito come agevolazioni fiscali quelle misure che derogano al trattamento fiscale ordinario, comune o "normale", in quanto non discendono dai "principi basilari del sistema tributario", oppure non realizzano principi inerenti al sistema tributario stesso in generale o, in particolare, ad una determinata figura impositiva, riservando a determinati soggetti un trattamento più favorevole. Secondo la nostra interpretazione (che si avvicina a quelle di Fichera e La Rosa), vanno escluse dall'area delle agevolazioni fiscali in senso proprio le misure che vanno a specificare i contenuti, gli aspetti e i limiti della capacità contributiva di volta in volta ritenuta meritevole di tassazione. Criterio di legittimità di tali misure (e non di mera esistenza come nell'interpretazione di Fichera), è la realizzazione di finalità

promozionali costituzionalmente tutelate. In ciò, la nostra interpretazione differisce da quella di La Rosa, secondo il quale le finalità e gli interessi tutelati attraverso le agevolazioni attengono al campo dell'utilizzo delle risorse finanziarie, e pertanto non è necessario che gli stessi trovino una tutela costituzionale essendo invece oggetto di discrezionalità politica (in altre parole rileva soltanto il fatto che, sul piano dei reali intenti politico-legislativi, la non-tassazione, o la minore tassazione, o i crediti d'imposta ecc., rappresentino sostanziali "surrogati" di finanziamenti pubblici diretti ovvero anche "spese pubbliche implicite", o "mediante imposta", o "spese fiscali").

Resterebbero quindi fuori dalla definizione di agevolazione fiscale da noi prospettata i crediti d'imposta, in quanto essi non portano a deroga alcuna del trattamento fiscale ordinario. Si tratterebbe, piuttosto, di forme di compensazione tra crediti (derivanti dal verificarsi di fattispecie estranee alla disciplina del tributo) e debiti del contribuente. Infatti, se è vero che alla base esiste un trattamento favorevole al contribuente con finalità, di solito, se non costituzionalmente, almeno legalmente tutelate, è anche vero che la struttura dell'imposta non ne risulta intaccata.

Per contro, il condono in senso improprio (che implica la definizione delle pendenze tributarie attraverso una sorta di forfezzazione delle imposte dovute, che vengono così quantificate secondo un criterio determinativo difforme da quello ordinario), implicando un effetto sostitutivo degli ordinari parametri di determinazione del debito d'imposta, può invece essere incluso nella definizione da noi accolta. Tuttavia, diverso è il problema della legittimità di tale agevolazione fiscale. Infatti, da un lato tale figura non si basa su finalità promozionali costituzionalmente tutelate, e, dall'altro, risulta assai discutibile la costituzionalità della figura stessa, che intacca -a vantaggio della categoria dei trasgressori- l'obbligo del pagamento dell'imposta. Ci troviamo, infatti, davanti ad una legislazione che premia condotte d'evasione e che è contraria, *in primis*, agli articoli 2 (doveri di solidarietà), 3 (uguaglianza formale e materiale), e 53 (capacità contributiva) della Costituzione.

Nell'esame della legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali, abbiamo tenuto conto anche dei limiti all'utilizzo delle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario, alla luce dell'esplicito richiamo fatto dall'art. 117 Cost. e della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale.

Dall'analisi della dottrina e della giurisprudenza costituzionale sui principi costituzionali che determinano i limiti ed i contenuti dell'uso dello strumento tributario a fini extrafiscali, attraverso la concessione di agevolazioni fiscali, si può concludere quanto segue: in primo luogo, il principio di riserva relativa di legge, di cui all'art. 23 Cost., operando con riguardo alle norme impositrici comporta conseguenze anche riguardo alla concessione di benefici fiscali. In conformità con tale principio, la legge deve contenere la disciplina degli elementi necessari ad identificare il c.d. *an debeat*, ossia il presupposto del tributo, e i soggetti obbligati. Tuttavia, la disciplina relativa alla determinazione del *quantum debeat* può essere contenuta in atti diversi dalla legge (fondamentalmente regolamenti autorizzati o delegati), purché la stessa fissi idonei criteri direttivi, limiti e controlli (non occorrendo un'espressa indicazione legislativa di questi e bastando che gli stessi siano desumibili dalla destinazione della prestazione, ovvero dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinarne la misura, secondo un modulo procedimentale idoneo ad evitare possibili arbitri). Pertanto, è pacifico per la dottrina e la giurisprudenza che, dato il carattere derogatorio delle norme di favore, è necessario che esse abbiano un grado di efficacia normativa almeno pari a quello delle norme derogate. Di conseguenza, possiamo concludere che quando le agevolazioni fiscali implicano una deroga agli elementi essenziali del tributo (presupposto del tributo e soggetti obbligati) dovendo questi essere stabiliti per legge (statale o regionale) dovranno essere previste con norme di pari forza, mentre, se derogano norme sul *quantum debeat*, possono essere poste con atti diversi dalla legge, purché non contravvengano a qualche altra regola operante a livello primario.

In secondo luogo, in merito alla relazione tra il principio di capacità contributiva e le agevolazioni fiscali, l'arco delle posizioni dottrinali va da chi sostiene il contrasto, in linea di principio, tra le agevolazioni fiscali e il principio della capacità contributiva (ad es., Moschetti⁹⁵¹) a chi, al contrario, sostiene la loro normale compatibilità (ad es.,

⁹⁵¹ Per il quale sono da considerare illegittime le agevolazioni fiscali che siano incompatibili con il principio di capacità contributiva. Anche se per l'Autore un'interpretazione del principio di capacità contributiva armonizzata con le norme costituzionali extrafiscali può comportare un giudizio di capacità contributiva diversa (a parità di capacità economica) per certi settori costituzionalmente tutelati e, quindi, la legittimazione, in tale ambito, delle agevolazioni tributarie.

Da parte sua, Falsitta, nonostante ritenga che nell'ordinamento italiano viga in generale il divieto di attuare discriminazioni soggettive non basate sulla capacità contributiva, tuttavia sostiene che in applicazione del principio

Fichera). Quest'ultima prospettiva è nettamente dominante nella giurisprudenza costituzionale che sostiene che le agevolazioni non costituiscono espressione di un'assente o ridotta capacità contributiva, ma, al contrario -essendo concesse a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti all'obbligazione tributaria- presuppongono proprio (e devono presupporre) l'esistenza della capacità contributiva.

Dunque, a parità di capacità contributiva, il legislatore può concedere agevolazioni se ciò risponde a scopi costituzionalmente riconosciuti, vale a dire, se il trattamento differenziato è giustificato dal conseguimento di finalità promozionali tutelate da una norma costituzionale (sviluppo della cultura e ricerca scientifica, tutela del patrimonio storico ed artistico, tutela della salute, tutela del diritto allo studio, tutela del lavoro ecc.).

Va data, quindi, prevalenza a codeste scelte costituzionali, essendo "sacrificabile" in questi casi particolari il principio generale di capacità contributiva, secondo un'interpretazione per la quale i fini di politica economica e sociale costituzionalmente sanciti costituiscono un'estrinsecazione del principio di eguaglianza sostanziale.

Quindi, conformemente alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, riguardo alle agevolazioni fiscali si presenta piuttosto il problema di verificare, fondamentalmente alla luce del principio di eguaglianza formale ex art. 3 della Costituzione, la ragionevolezza e l'equità del trattamento di favore. In sostanza, per la Corte Costituzionale, l'obbligo di ragionevolezza che vincola il legislatore si traduce in un dovere di non arbitrarietà e non irrazionalità; cioè, di coerenza e di non contraddizione. La discrezionalità del legislatore è, quindi, molto ampia. Esso deve circoscrivere l'ambito di applicabilità delle agevolazioni, oltre che in ragione dell'obiettivo specifico della norma di favore, anche in funzione dei costi che essa comporta, provvedendo di conseguenza ad un bilanciamento tra tale obiettivo e le esigenze finanziarie dello Stato e l'interesse fiscale. In questo senso, il legislatore può introdurre limitazioni qualitative e quantitative, oppure, a pena di decadenza, richiedere comportamenti e prevedere condizioni per la fruizione e la conservazione del beneficio o persino sopprimere o modificare i trattamenti agevolativi in modo sfavorevole per i contribuenti. In tutti questi casi, compete alla Corte unicamente il giudizio sulla possibile irrazionalità ed

lex specialis derogat generali, il conflitto tra precetti costituzionali antinomici va risolto dando la prevalenza alle disposizioni costituzionali cui risultano ispirate le norme agevolative" (v. Cap. I, sez. II, paragrafo 2.1).

arbitrarietà delle discriminazioni in vista della coerenza dell'ordinamento, mentre resta insindacabile la scelta del ricorso all'utilizzo dello strumento agevolativo in sé.

Riguardo ai giudizi di legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali, dall'esame della giurisprudenza costituzionale risulta che in linea di principio, l'agevolazione fiscale in quanto tale non è solitamente messa in discussione da parte dei destinatari (salvo che dalla stessa derivi l'effetto contrario a quello, agevolativo, voluto dal legislatore; v. Corte Costituzionale 13 maggio 1993, n. 233). D'altra parte, per quanto riguarda coloro che non sono beneficiari dell'agevolazione, nel diritto interno italiano non trova tutela un loro eventuale interesse all'eliminazione della stessa, non essendo costoro titolari di posizioni soggettive che si possano far valere in giudizio. Tuttavia, considerando che è necessaria la compatibilità delle agevolazioni fiscali con la normativa comunitaria relativa agli aiuti di Stato, i concorrenti del beneficiario di un'agevolazione fiscale costitutiva di aiuto di Stato proibito ai sensi dell'art. 107 TFUE (e le organizzazioni di categoria) che hanno subito un pregiudizio di carattere sostanziale (ad esempio, un mancato guadagno), oppure i soggetti che abbiano un sufficiente interesse giuridico (come, ad esempio, quello ad ottenere la restituzione di un tributo cui si è stati assoggettati e con il quale si è specificamente finanziato l'aiuto non notificato alla Commissione, insieme al risarcimento dei danni subiti) possono presentare reclami in materia di presunti aiuti di Stato non notificati (cioè erogati in violazione dell'art. 108.3 TFUE).

Infine, solitamente le agevolazioni fiscali non sono messe in discussione da parte dell'amministrazione finanziaria che è tenuta ad applicare le norme tributarie, salvo in caso di violazione di norme comunitarie dotate di effetto diretto.

Dunque, soltanto il giudice *a quo*, nella misura in cui ritenga la norma da applicare viziata, solleverà d'ufficio una questione di legittimità costituzionale che investa in quanto tale l'agevolazione. Chiaramente, denuncia da parte del giudice *a quo* e sindacato della Corte Costituzionale trovano un limite negli interessi che devono essere tutelati nel giudizio (principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato) e in particolare nelle questioni rilevanti per la decisione della controversia che pende dinanzi al giudice *a quo* (nel senso che il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale).

Il sindacato incidentale di costituzionalità potrebbe, quindi, riguardare sia le norme che circoscrivono qualitativamente o quantitativamente l'ambito di applicabilità delle agevolazioni, sia le norme che ne subordinano la fruizione e la conservazione a determinati adempimenti, sia le norme che le sopprimono o modificano, delimitando le agevolazioni esistenti (essendo questa l'ipotesi più frequente), sia (pur raramente) l'illegittimità delle agevolazioni.

Nel caso in cui il giudice *a quo* ritenga che una legge statale o regionale costitutiva di agevolazioni fiscali non sia compatibile con una norma comunitaria avente efficacia diretta, esso dovrà "non applicarla"⁹⁵², potendo avvalersi, al fine dell'interpretazione della stessa, del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (v. ordinanza della Corte Costituzionale n. 103/2008).

Riguardo, invece, ai giudizi di legittimità costituzionale promossi dallo Stato in via principale davanti alla Corte Costituzionale sulla legittimità costituzionale di leggi regionali costitutive di agevolazioni fiscali⁹⁵³, è ammissibile l'evocazione di norme comunitarie quali elementi integrativi del parametro di costituzionalità di cui all'art. 117, primo comma, Cost.. Infatti, le norme comunitarie rendono concretamente operativo il parametro costituito da tale articolo, con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale (con efficacia *erga omnes*) della norma regionale giudicata incompatibile con le norme comunitarie stesse⁹⁵⁴.

Tuttavia, abbiamo analizzato nel Capitolo II come per la Corte Costituzionale l'ordinamento statale non si apra incondizionatamente alla normativa comunitaria, giacché in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona umana,

⁹⁵² Espressione preferita dalla Corte Costituzionale al termine "disapplicare" (preferito invece dalla Corte di Giustizia) in quanto quest'ultima evoca vizi della norma interna non sussistenti in una concezione dell'ordinamento comunitario come ordinamento giuridico *autonomo*, integrato e coordinato con quello interno (e non gerarchicamente superiore).

⁹⁵³ Per quanto riguarda il parametro costituzionale fatto valere nei giudizi sulle leggi promossi in via principale, permane -dopo la riforma operata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001- una asimmetria tra Stato e Regioni, in conseguenza della quale lo Stato può impugnare la legge regionale per violazione di qualsiasi norma della Costituzione, mentre la Regione può impugnare la legge o un atto avente forza di legge dello Stato invocando unicamente la lesione delle proprie competenze costituzionalmente riconosciute (v. Corte costituzionale n. 274/2003, punto 2.1).

⁹⁵⁴ Si vedano le citate sentenze della Corte Costituzionale n. 216/2010; n. 102/2008; n. 129/2006; n. 406/2005; n. 166/2004 e n. 7/2004 e l'Ordinanza n. 103/2008.

con la conseguente sindacabilità, sotto tale profilo, delle leggi di esecuzione del Trattato (c.d. teoria dei *controlimiti*).

Nulla esclude, quindi, in linea teorica, che possa presentarsi un conflitto tra una regola fiscale comunitaria e un principio fondamentale costituzionale, nelle ipotesi in cui il principio fondamentale ritenuto violato sia sprovvisto di garanzia al livello del diritto comunitario, oppure, in caso di tutela multilivello, quando la tutela comunitaria sia, nel suo nucleo essenziale, diversa e minore rispetto a quella garantita dall'ordinamento interno.

Tuttavia, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, i riconoscimenti di cui agli artt. 2 e 6 TUE⁽⁹⁵⁵⁾ determinano, a nostro parere, un'attenuazione del problema dei *controlimiti*, in quanto fanno intravedere il passaggio da una integrazione che apparentemente opera esclusivamente attraverso il mercato ad una integrazione che si realizza anche attraverso i diritti umani. La perdita di rilevanza del dibattito sui *controlimiti* deriva, principalmente dall'attribuzione ai diritti, alle libertà e ai principi sanciti nella *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* (tra cui quelli di dignità umana, uguaglianza e non discriminazione, artt. 1, 20 e 21) dello stesso valore giuridico dei Trattati (in modo tale che tali diritti acquistano una tutela pari a quella riservata al libero mercato) e dall'espresso riconoscimento dei diritti fondamentali garantiti dalla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà*

⁹⁵⁵ L'art. 2 TUE stabilisce che “*l'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini*”.

L'articolo 6 TUE stabilisce che “*1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati.* [omissis]

I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. [omissis]

3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”.

fondamentali, come principi generali del diritto comunitario (tra cui quello del divieto di discriminazione, art. 14).

A questi effetti e in riferimento al principio di uguaglianza, caratterizzante l'ordinamento tributario italiano (e unico principio dei tre esaminati che, in linea teorica, potrebbe dare luogo all'applicazione della teoria dei *controlimiti*⁽⁹⁵⁶⁾), occorre notare che tale principio è entrato da tempo nell'ordinamento comunitario come valore fondamentale. Inoltre, l'ordinamento comunitario non disconosce il significato dell'uguaglianza come principio di giustizia redistributiva, e ciò è confermato dal fatto che non vi è una proibizione assoluta alla concessione di aiuti di Stato (anche di natura fiscale) e sono invece previste delle deroghe nell'art. 107, comma 3, lettere a), b) e c)⁽⁹⁵⁷⁾, appunto, per motivi di giustizia redistributiva⁽⁹⁵⁸⁾.

Infatti, in primo luogo non v'è dubbio che l'Unione europea non consideri i principi del "mercato unico" e della libertà di concorrenza come valori assoluti, ma assegni loro un carattere strumentale, configurandoli come mezzi per promuovere il progresso economico e sociale e pervenire ad uno sviluppo equilibrato e sostenibile, al fine di aumentare il benessere dei cittadini dell'Unione europea (v. art. 3 TUE⁽⁹⁵⁹⁾). In secondo

⁹⁵⁶ Concordiamo in quest'affermazione con F. Gallo; v. note 193 e 194.

⁹⁵⁷ Ricordiamo che ai sensi di questi "Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

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, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; 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".

⁹⁵⁸ In ciò la nostra posizione differisce da quella del Prof. Gallo il quale osserva come sia consentito al legislatore comunitario di differenziare situazioni da situazioni e soggetti da soggetti, ma con il solo obiettivo di correggere gli squilibri del libero mercato e non di garantire -come avverrebbe se si ragionasse in termini di giustizia redistributiva e si presupponesse uno Stato redistributore- determinate condizioni personali e sociali e, a tutti, il raggiungimento di un determinato livello di reddito e il godimento di taluni fondamentali beni della vita; si veda F. GALLO, "I principi di diritto tributario: problemi attuali", cit., p. 922 e "Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari", cit., pp. 409-411.

⁹⁵⁹ Tale articolo sostituisce nella sostanza i vecchi artt. 2 TCE e 2 TUE ed stabilisce che "1. L'Unione si prefigge di promuovere la pace, i suoi valori e il benessere dei suoi popoli. 2. L'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima. 3. L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia

luogo, la UE non segue una politica di proibizione assoluta degli aiuti di Stato, bensì tende a vietare gli aiuti di Stato realmente distorsivi della concorrenza, in modo tale da permettere di indirizzare le risorse statali nelle aree in cui possono effettivamente migliorare il funzionamento del mercato o correggerne i c.d. fallimenti, con l'obiettivo, appunto, di cercare di aumentare il benessere dei cittadini europei.

Il potere normativo di stabilire agevolazioni fiscali da parte degli Stati membri si vede tuttavia vivamente condizionato e limitato dalla normativa comunitaria, e, in particolare, dalla normativa comunitaria sugli aiuti di Stato prevista negli articoli 107, 108 e 109 TFUE, discussa nel Capitolo II del nostro lavoro.

L'art. 107 del TFUE definisce il concetto di aiuto di Stato proibito, al comma 1, stabilendo che *“Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*.

Lo stesso articolo, al secondo comma, indica una serie di aiuti che *de iure* si considerano compatibili con il mercato comune, mentre, al terzo comma, elenca una serie di misure che, pur costituendo un aiuto ai sensi dell'art. 107.1 TFUE, possono essere dichiarate compatibili con il mercato comune a seguito di un esame della Commissione, perché finalizzate a promuovere altri interessi e valori tutelati dall'ordinamento comunitario.

sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico. L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore. Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri. Essa rispetta la ricchezza della sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo. [omissis] 5. Nelle relazioni con il resto del mondo l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini. Contribuisce alla pace, alla sicurezza, allo sviluppo sostenibile della Terra, alla solidarietà e al rispetto reciproco tra i popoli, al commercio libero ed equo, all'eliminazione della povertà e alla tutela dei diritti umani, in particolare dei diritti del minore, e alla rigorosa osservanza e allo sviluppo del diritto internazionale, in particolare al rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite. 6. L'Unione persegue i suoi obiettivi con i mezzi appropriati, in ragione delle competenze che le sono attribuite nei trattati”.

Gli interventi dei singoli Stati membri sulle dinamiche di mercato, attraverso la concessioni di aiuti, non sono considerati, in termini assoluti, contrari al diritto comunitario (poiché potrebbero condurre agli obiettivi di progresso stabiliti nel TUE), e, quindi, il divieto degli aiuti di Stato di cui all'art. 107 presuppone, piuttosto, una riserva di competenza di ogni decisione in merito alle misure di aiuto a favore degli organi comunitari, con un ruolo preponderante della Commissione. In questo senso, concordiamo con La Scala⁹⁶⁰) secondo cui lo scopo del citato articolo non è quello di impedire agli Stati membri il libero esercizio della politica economica nazionale e di quella fiscale in particolare, bensì quello di sottrarlo all'arbitrio degli stessi e di indirizzarlo verso l'interesse comunitario anziché verso quello esclusivamente nazionale, con l'obiettivo più generale, aggiungiamo noi, di evitare, per quanto possibile, il verificarsi di una concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri. Infatti, la funzione fiscale resta una prerogativa dei singoli Stati e la fiscalità è interessata incidentalmente dalle regole relative agli aiuti di Stato, ossia se e nella misura in cui gli istituti fiscali costituiscono strumento per la concessione alle imprese di aiuti proibiti. E' anche vero, però, come si evidenzia dalla nostra ricerca, che la Commissione europea e la Corte di Giustizia, proprio facendo leva sui limiti imposti agli Stati membri dagli artt. 107 e 108, sono riuscite a condizionare in modo particolarmente incisivo le scelte di politica fiscale dei singoli Stati.

Conse di quest'influsso (alcune volte piuttosto marcato), tali istituzioni comunitarie hanno cercato di affermare una nozione di aiuto di Stato di carattere giuridico basate su elementi obiettivi, con la finalità di eliminare gli elementi di discrezionalità nella valutazione di compatibilità con il mercato comune effettuata dalla Commissione. Tuttavia, il carattere giurisprudenziale e casistico dell'interpretazione delle disposizioni relative agli aiuti di Stato comporta, senza dubbio, il rischio di una minore certezza del diritto. Ciò allontana il Diritto comunitario dal Diritto di paesi come l'Italia⁹⁶¹), mettendo in soggezione la dottrina e talvolta gli organi giudiziari, i quali fanno fatica ad accettare senza riserve il primato del primo sul diritto interno.

⁹⁶⁰ Si veda A. E. LA SCALA, "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. 43.

⁹⁶¹ Seppure si intraveda anche in questo paese una tendenza verso la "giurisprudenzializzazione" del diritto (ovvero una tendenza della giurisprudenza a voler fissare nuovi principi di diritto vincolanti come avviene negli ordinamenti di *common law*).

Dall'esaustiva analisi della giurisprudenza comunitaria (con particolare attenzione a quella contemporanea alla nostra ricerca) risulta quanto segue.

Innanzitutto, la Corte di Giustizia ha, già dagli anni '60, ammesso che la nozione di aiuto di Stato può comprendere anche misure di natura fiscale, segnalando che l'art. 107 non distingue gli interventi ivi previsti a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti. Di conseguenza, né il carattere fiscale né il fine sociale del provvedimento in questione sarebbero comunque sufficienti a sottrarlo all'applicazione di tale articolo. Il principio è poi stato ampiamente ribadito.

L'irrelevanza delle finalità perseguite dallo Stato nel concedere gli aiuti (salvo per i casi di deroga previsti dalla normativa comunitaria) è stabilita a favore di una maggiore certezza nell'applicazione del criterio di qualificazione dell'aiuto e di una maggiore coerenza con l'impostazione della disciplina vincolistica degli aiuti di Stato che cerca di ricomprendervi tutte le misure idonee ad alterare la concorrenza.

Affinché le agevolazioni fiscali possano considerarsi aiuti di Stato ai sensi dell'art 107 TFUE, occorre che siano presenti tutti gli elementi costitutivi della fattispecie, i quali risultano dalla prassi della Commissione e fondamentalmente, tramite i giudizi sulle decisioni di questa, dalla Corte di Giustizia. Tali elementi sono i seguenti: 1) imputabilità allo Stato; 2) esistenza di un vantaggio; 3) potenziale distorsione della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri; 4) selettività della misura.

La nozione di Stato che va applicata ai sensi dell'art. 107 è più ampia di quella di Governo centrale, comprendendo anche gli enti pubblici regionali o locali all'interno di uno Stato, enti che spesso hanno potestà legislativa in materia tributaria, come in Italia le Regioni per espressa disposizione dell'art. 117 della Costituzione.

Al fine di determinare se vi è impegno di risorse pubbliche, secondo la Commissione è sufficiente che nell'immediato lo Stato rinunci in tutto o in parte al prelievo che avrebbe imposto in una situazione comparabile sotto il profilo soggettivo ed oggettivo. Si fa, dunque, indirettamente riferimento all'idea di eccezione al regime tributario ordinario (o comune) che consiste, appunto, in quello applicabile alle situazioni comparabili sotto i profili indicati.

La diminuzione del gettito fiscale equivale all'utilizzo di fondi statali poiché spendere e non realizzare un'entrata sono due lati della stessa medaglia, cioè situazioni concettualmente identiche. D'altro lato, non è rilevante ai fini della soddisfazione di

questo requisito il fatto che lo Stato abbia delle aspettative di crescita del gettito complessivo e nemmeno il fatto che queste aspettative di crescita si avverino.

Inoltre, ai fini dell'art. 107 TFUE, il sostegno statale può essere fornito sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, sia attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale. Né la forma giuridica, né lo strumento o la tecnica utilizzati per erogare le risorse sono rilevanti ai fini di escludere la misura dall'ambito del citato articolo; ciò che rileva sono gli effetti economici sui contribuenti e sul funzionamento del mercato comune.

Il vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, sotto varie forme, tra cui: una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato...); una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta...); un differimento, un annullamento o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale. La Corte di Giustizia, inoltre, ha ammesso direttamente che una normativa tributaria che preveda il non assoggettamento ad una certa imposta (quindi, un'agevolazione fiscale) possa costituire un aiuto di Stato. In definitiva, la forma che può assumere un aiuto fiscale dipende dall'evoluzione dei metodi impositivi e d'ingegneria fiscale, per cui non è possibile farne un elenco esaustivo.

Inoltre, secondo la Commissione e la Corte di Giustizia, nel tentativo di riscuotere l'imposta i creditori pubblici devono agire come dei "creditori privati impegnati nel tentativo di recuperare quanto meno una piccola parte dei propri crediti", l'inattività dell'amministrazione tributaria costituirebbe un vantaggio per le imprese che evadono senza essere perseguite. Emerge quindi l'importanza, in materia di aiuti di Stato, d'indagare le modalità procedurali di attuazione del prelievo e di effettuazione dei controlli e degli accertamenti da parte dell'Amministrazione tributaria.

In questo senso, un vantaggio fiscale può anche manifestarsi nel potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria di accordarsi con il contribuente circa l'ammontare dell'imposta da accertare, che vada al di là del normale potere interpretativo dell'Amministrazione stessa, oppure, di tollerare il pagamento in ritardo degli obblighi tributari.

Riguardo ai beneficiari, il concetto di "impresa" comprende qualsiasi ente, persona fisica o giuridica, di natura pubblica o natura privata, che eserciti un'attività economica

(intesa come attività destinata al mercato e pertanto idonea a porsi in concorrenza con altre attività economiche), a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento, essendo irrilevante l'esistenza dello scopo di lucro e il fatto che i beni o servizi siano o meno offerti al pubblico a titolo gratuito (è sufficiente che esista un mercato ove questi tipi di beni o servizi siano offerti al pubblico a titolo oneroso). Sono esclusi, pertanto, in linea di massima, gli enti che non esercitano attività economiche, come ad esempio gli enti di ricerca, le Università e le scuole di formazione. Tuttavia, tale affermazione va precisata, nel senso che, ad esempio, deve essere considerata attività d'impresa la consulenza svolta dall'Università a favore di soggetti privati.

D'altra parte, i beneficiari non si limitano necessariamente agli operatori cui si applica direttamente la misura di vantaggio, ma deve tenersi conto degli effetti reali dell'aiuto e qualificare come beneficiari tutti gli operatori che ne hanno effettivamente beneficiato.

Riguardo ai criteri della potenziale distorsione della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri, gli stessi sono stati interpretati dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia in modo assai ampio, ritenendosi soddisfatti quando il beneficiario della misura eserciti un'attività economica che dia luogo a scambi tra gli Stati membri. Dunque, per il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari (il che si verifica semplicemente quando gli aiuti consentono ai beneficiari di ridurre il costo dei loro investimenti), tali criteri si ritengono soddisfatti. A questi effetti, non è necessario che l'impresa beneficiaria dell'aiuto partecipi direttamente agli scambi intracomunitari, poiché anche il rafforzamento della produzione destinata al solo mercato interno potrebbe determinare una maggiore difficoltà di penetrazione delle imprese del settore operanti in altri paesi membri, incidendo in questo senso sugli scambi intracomunitari, così come non rileva l'importo relativamente esiguo dell'aiuto, salvo per quanto riguarda i c.d. aiuti "*de minimis*". Risultano, inoltre, irrilevanti le dimensioni modeste dell'impresa beneficiaria o della sua quota sul mercato comunitario, l'inesistenza di attività di esportazione da parte dell'impresa beneficiaria o il fatto che la stessa abbia una esclusiva attività di esportazione al di fuori dell'Unione europea. Tutte queste circostanze non escludono, a priori, l'eventualità che risultino influenzati gli scambi tra Stati membri e pertanto la potenziale distorsione della concorrenza (anche se, nel caso concreto, potrebbero portare a ritenere l'agevolazione concessa non costitutiva di aiuto

di Stato proibito). Sarebbero così esclusi dal concetto di aiuto di Stato, i soli aiuti riferiti ad un prodotto o servizio per i quali non siano neppure ipotizzabili scambi intracomunitari; ad esempio nel caso di settori non aperti alla concorrenza, oppure di situazioni puramente domestiche o in determinate circostanze fuori dall'ambito comunitario.

Non è, infine, necessario un accertamento dell'effettiva alterazione degli scambi comunitari, essendo ritenuta sufficiente la mera possibilità di arrecare un pregiudizio (basta quindi la mera idoneità ad incidere sugli scambi comunitari e a falsare la concorrenza).

Infine, il Trattato vieta come aiuti di Stato solo ed esclusivamente quei vantaggi che favoriscono *“talune imprese o talune produzioni”*, configurandosi, quindi, il requisito della selettività come *“criterio guida nella verifica della compatibilità delle norme agevolative con l'ordinamento comunitario.*

Possiamo dire che, agli effetti dell'art. 107 TFUE, le misure selettive (che si contrappongono alle misure generali) sono misure derogatorie rispetto ad un sistema legislativo coerente che configurano un trattamento di vantaggio differenziato e ingiustificato per i beneficiari delle stesse, da cui restano invece esclusi i loro concorrenti. Tale requisito risulta da un confronto tra il trattamento vantaggioso concesso a *“talune imprese”* o *“talune produzioni”* e quello in generale applicabile alle altre imprese o produzioni che si trovino, con riferimento ad un regime giuridico concreto, in una situazione fattuale e giuridica comparabile. Costituisce, pertanto, questione preliminare all'analisi circa la selettività di una misura, la determinazione di quale sia il contesto di riferimento per la suddetta comparazione. Ciò è particolarmente vero nel caso delle misure fiscali, ove l'esistenza di un vantaggio può apprezzarsi soltanto in relazione ad un'imposizione considerata *“normale”*, cioè quella in vigore nell'ambito di riferimento. Solo una volta delimitato l'ambito di riferimento si potrà passare all'esame del regime fiscale comune o *“normale”* nel territorio considerato.

Nella pratica, la distinzione tra misure generali e selettive non è sempre agevole: l'esperienza concreta ha mostrato che misure apparentemente selettive in realtà sono misure generali e, viceversa, misure apparentemente generali si sono rivelate selettive.

Tuttavia, il fatto che talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di alcune misure di carattere generale (ad esempio, nel caso di misure volte ad alleggerire la

pressione fiscale sul lavoro per tutte le imprese, che finiscono però per avere un effetto relativamente maggiore per quelle a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale) non implica necessariamente che dette misure rientrino nel campo di applicazione dell'art. 107 del TFUE (anche se in alcune di queste ipotesi potrebbe emergere la selettività).

Per la Commissione non sono vietate ai sensi dell'art. 107.1 del TFUE, purché si applichino in via generale, le regole di pura tecnica fiscale, come la fissazione delle aliquote d'imposta, le regole di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite, oppure le disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione (le quali, tra l'altro non si può dire che costituiscano un vantaggio per i beneficiari) o l'evasione fiscale. Parimenti, la Commissione non considera aiuti di Stato le misure che, nel ridurre l'onere fiscale in connessione a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (quali il potenziamento della ricerca e sviluppo, il miglioramento dell'occupazione e della formazione, oppure la qualità dell'ambiente).

Normalmente si distingue tra una selettività materiale, quando -nell'ambito territoriale di riferimento- l'incentivo è dato a favore di determinate imprese o di quelle appartenenti a certi settori economici o in funzione di caratteristiche intrinseche dei soggetti beneficiari, e una selettività geografica o territoriale, quando la specificità dell'agevolazione discende dalla limitazione del suo ambito di applicazione territoriale, pur non facendosi distinzione tra imprese o produzioni all'interno di tale ambito.

Secondo il Tribunale di Primo Grado (v. *Sentenza Gibilterra*), nell'analisi del carattere selettivo (sia territoriale, sia materiale) di un determinato provvedimento di agevolazione fiscale, la Commissione deve seguire 4 fasi: i) fase preliminare di determinazione della zona geografica che costituisce l'ambito di riferimento in cui si applica la misura; ii) individuazione e analisi del regime fiscale comune nell'ambito di riferimento identificato; iii) dimostrazione del carattere eccezionale del vantaggio fiscale, in relazione al regime fiscale comune già individuato, a favore di "*talune imprese o produzioni*" rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile (l'onere della prova spetta alla Commissione); iv) verifica circa l'esistenza di un'eventuale giustificazione della differenziazione provocata dalle misure *de quo* tra gli operatori economici, sulla base della natura e struttura del sistema fiscale comune (l'onere della prova spetta allo Stato).

Dalla prassi della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia risulta che la *selettività materiale* si produce quando il principale effetto della misura fiscale è la promozione di talune forme di imprese, o di imprese che svolgono determinate attività, o di specifiche loro funzioni (come ad esempio servizi intragruppo), oppure la promozione di uno o più settori di attività (salve le eccezioni previste per i settori dell'agricoltura e della pesca), o dei prodotti nazionali esportati, o unicamente dei settori soggetti a concorrenza internazionale. Sussiste, inoltre, la selettività materiale nei casi di misure fiscali in astratto applicabili a tutti i settori, le cui condizioni di ammissibilità limitino però -di fatto- il numero dei beneficiari potenziali, come succede, ad esempio, nel caso di vantaggi fiscali riservati a imprese che raggiungano determinate soglie di fatturato, o a imprese ubicate soltanto in alcuni paesi stranieri, o ancora, a imprese costituite dopo l'entrata in vigore dei benefici fiscali in questione. Inoltre, né il numero elevato di imprese beneficiarie, né la diversità e la rilevanza dei settori industriali ai quali queste imprese appartengono consentono di ritenere che una determinata misura di vantaggio (anche fiscale) costituisca un provvedimento generale di politica economica.

D'altra parte, abbiamo, constatato come l'aspetto della *selettività territoriale* presenti una serie di problematiche in relazione fondamentalmente alla possibilità di utilizzo da parte degli enti substatali dello strumento fiscale per intervenire nel contesto politico ed economico del proprio territorio, determinando situazioni più vantaggiose rispetto alle altre Regioni. Infatti, fino al settembre 2006 la Commissione considerava come selettiva (territorialmente), e pertanto proibita ai sensi dell'art. 107 TFUE, ogni misura fiscale agevolativa non applicabile su tutto il territorio nazionale, concependo, quindi, la dimensione "substatale" di applicazione di una data misura come indice di per sé rivelatore della sua selettività. Così facendo, veniva preclusa alle Regioni con competenze fiscali asimmetriche (cioè competenze di cui non tutti gli enti territoriali all'interno dello Stato godono) la concessione di agevolazioni fiscali, per il solo fatto che queste si applicassero esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro. Come era auspicabile, tale indirizzo della Commissione è stato disatteso dalla Corte di Giustizia a partire del 2006 con la c.d. *Sentenza Azzorre*; giurisprudenza che è stata di seguito confermata e chiarita con le recenti *Sentenze Paesi Baschi* e *Gibilterra* (quest'ultima del Tribunale di Primo Grado). In conformità con tale giurisprudenza, nel caso di misure fiscali adottate da enti regionali o locali, non è

necessariamente il territorio nazionale nella sua totalità a rappresentare il contesto di riferimento per valutarne la selettività. La Corte, riguardo alle situazioni di federalismo fiscale asimmetrico, ha elaborato un “test di autonomia” istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria che gli enti infrastatali devono superare al fine di evitare un giudizio di incompatibilità con il mercato *comune*, ai sensi dell’art. 107.1 TFUE, delle misure fiscali da loro adottate.

Dunque, l’autonomia istituzionale implica che la misura sia stata adottata da un’autorità territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. L’autonomia procedurale implica che la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Tale autonomia non esclude che, allo scopo di prevenire conflitti, sia istituito un procedimento di concertazione tra lo Stato centrale e l’ente territoriale autonomo, sempre che la decisione finale presa al termine di tale procedimento sia adottata dall’ente infrastatale e non dal governo centrale, e questo, in caso di conflitto, non possa imporre una propria decisione. Inoltre, il fatto che il potere decisionale di un ente incontri limiti prestabiliti (ad esempio principi costituzionali o di altra natura, come i principi di solidarietà, di armonizzazione fiscale, d’uguaglianza o di unità di mercato) non implica, in linea di principio, che venga meno l’autonomia decisionale dell’ente, poiché tali principi definiscono esclusivamente le competenze dell’ente territoriale. Per la Corte, il criterio essenziale per determinare l’esistenza di autonomia procedurale non si riferisce all’ampiezza delle competenze riconosciute all’ente infrastatale, ma alla possibilità per tale ente di adottare una decisione in maniera indipendente quanto al contenuto. E’ quindi sufficiente che il governo centrale non abbia possibilità d’intervento diretto nell’iter decisionale allo scopo di far rispettare tali principi. Sarà poi il giudice nazionale a dover stabilire in sede interpretativa (ed esclusivamente come questione di diritto interno) l’ampiezza e i limiti imposti ai poteri fiscali degli enti substatati da principi del diritto interno. Da ultimo, l’autonomia economica e finanziaria implica che le conseguenze economiche di riduzione del gettito fiscale derivanti dalla misura di vantaggio adottata non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale. Per la Corte, anche se da una valutazione complessiva dei rapporti finanziari tra lo Stato centrale ed i suoi enti infrastatali risultino trasferimenti finanziari dal primo verso questi

ultimi, ciò non può bastare a dimostrare che essi non sopportino le conseguenze economiche delle misure fiscali da essi adottate e, pertanto, non godano di un'autonomia finanziaria, perché siffatti trasferimenti possono spiegarsi con motivi che non presentano alcun legame con le suddette misure fiscali. Quindi, in linea di principio, non esiste contraddizione tra il principio di autonomia e l'esistenza di trasferimenti finanziari, anche di tipo perequativo, tra Stato ed enti subcentrali.

Affinché sussista una compensazione da parte dello Stato centrale delle conseguenze finanziarie della misura fiscale adottata dall'ente infrastatale deve esistere un nesso di causa-effetto tra la misura fiscale regionale e i trasferimenti finanziari provenienti dallo Stato. Sarà quindi, necessario i) esaminare tutti i flussi finanziari esistenti tra l'ente infrastatale interessato, lo Stato membro cui fa capo e le altre regioni di quest'ultimo e non soltanto i meccanismi di trasferimento denominati specificamente "fondi perequativi", "fondi di compensazione interterritoriale" ecc. ii) valutare se le misure adottate dagli enti infrastatali possano comportare compensazioni occulte, ad esempio in relazione alla garanzia, da parte dallo Stato centrale, della copertura dei costi, almeno di un livello minimo, di un certo servizio pubblico, oppure in settori quali la previdenza sociale. In tutti i casi, secondo la Corte, le modalità di calcolo impiegate per determinare gli importi da trasferire non devono essere influenzate dalla decisione presa dall'ente sub-centrale che comporti una riduzione del gettito fiscale. A questi effetti, dalla *Sentenza Gibilterra*⁽⁹⁶²⁾ si evince che, nell'ambito dei ricorsi diretti, sulla Commissione grava l'onere di provare che questi finanziamenti provenienti dallo Stato centrale sono diretti a compensare le eventuali conseguenze economiche della misura fiscale di vantaggio purché, ovviamente, ciò sia contestato dall'altra parte.

La Corte, infine, ha valorizzato il fatto che l'attività amministrativa e normativa di un ente infrastatale, quando esso dispone di autonomia dal punto di vista istituzionale, procedurale ed economico, riveste un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese. Contrariamente a quanto sosteneva la Commissione, per la Corte tale ruolo fondamentale è la conseguenza dell'autonomia e non una condizione preliminare di quest'ultima. Tuttavia, per verificare se un ente infrastatale disponga di autonomia sufficiente devono essere prese in considerazione le norme nazionali applicabili, quali interpretate e fatte osservare dai giudici nazionali,

⁹⁶² Impugnata sia dalla Commissione, sia dal Governo spagnolo, dinanzi alla Corte di Giustizia.

relative ai limiti delle competenze dell'ente considerato. D'altra parte, per la Corte, il fatto che le norme regionali siano sottoposte al controllo dei giudici nazionali non implica l'assenza di autonomia dell'ente infrastatale, poiché detto controllo è semplicemente inerente all'esistenza di uno Stato di diritto.

Concludendo, ai fini della valutazione circa la sussistenza della selettività regionale, per gli organi comunitari è fondamentale verificare se la misura di vantaggio possa essere, in ultima *ratio*, riferibile allo Stato, o perché questo sia l'unico con competenza istituzionale, o perché a esso spetti l'ultima parola nell'adozione della decisione, oppure perché lo Stato sia quello che in verità sopporta il peso economico della misura adottata. In tutti questi casi è, appunto, coerente che, ai fini della valutazione del requisito della selettività, si prenda come ambito di riferimento quello statale perché la misura può essere imputata unicamente allo Stato.

Da quanto detto risulta che nelle ipotesi di misure agevolative adottate da enti infrastatali con competenze fiscali asimmetriche, nel controllo fatto dalla Commissione circa il carattere selettivo, la fase preliminare di determinazione dell'ambito territoriale di riferimento passa necessariamente per l'applicazione del "test di autonomia" a detti enti. Se il risultato è positivo, cioè se esso si conclude a favore dell'autonomia istituzionale, procedurale ed economica dell'ente esaminato, allora l'ambito di riferimento è costituito dal territorio dell'ente stesso. Ed è quindi all'interno di tale territorio che viene analizzato il "regime fiscale comune" al fine di determinare se sussistano eccezioni a favore di talune imprese o produzioni, individuate sia dal punto di vista geografico (in quanto applicabili solo in determinate aree all'interno del territorio dell'ente infrastatale) sia dal punto di vista materiale. In questo modo le misure da esso adottate che favoriscano in modo analogo tutte le imprese situate sul territorio di sua competenza costituiscono misure generali non contrarie al divieto di aiuti di Stato.

Per contro, nelle situazioni di decentramento fiscale simmetrico (cioè nei casi in cui tutti gli enti territoriali godono in uguale misura dell'autonomia impositiva, come di norma in Italia per le Regioni a statuto ordinario), non è invece necessario applicare il "test comunitario di autonomia". Infatti, mancando un sistema fiscale comune in riferimento al quale verificare l'esistenza di una deroga al trattamento generale (vale a dire, mancando un trattamento generale), le misure adottate da ciascun ente nell'esercizio

della propria autonomia tributaria non costituiscono, almeno sotto il profilo territoriale, aiuti di Stato proibiti.

Si può dunque concludere che la giurisprudenza della Corte esaminata si trova in sintonia con la crescente sensibilità federalista emersa in Italia negli ultimi anni e che è culminata con l'approvazione della *Legge delega sul federalismo fiscale n.42/2009* (punto di partenza per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione). Tale legge prevede, nell'art. 2, comma 2, lettera mm) tra i principi e i criteri direttivi generali, l'individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo. Per assicurare questa conformità, occorrerà seguire le indicazioni della Corte di Giustizia nei decreti legislativi, attualmente in discussione, ai sensi dell'art. 2 della *Legge n.42/2009*, e nelle successive normative regionali, al fine di assicurare -attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione- l'autonomia finanziaria delle Regioni, in modo tale da superare il "test di autonomia" stabilito dalla Corte di Giustizia. Questo varrà per quelle Regioni a statuto ordinario che, ai sensi dell'art. 116 Cost., prenderanno l'iniziativa al fine di acquisire "ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia", concernenti le materie di legislazione concorrente e la materia di legislazione (statale) esclusiva: "tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali". In questi casi di possibile decentramento fiscale asimmetrico, sarà necessaria la completa autonomia nel senso richiamato dalla Corte di Giustizia, in assenza della quale i vincoli comunitari determineranno la qualificazione come aiuto di Stato delle misure fiscali di vantaggio adottate dalle Regioni favorite con queste "particolari forme di autonomia", in quanto selettive territorialmente ai sensi dell'art. 107.1 TFUE.

Per quanto riguarda la situazione delle Regioni a statuto speciale, che ai sensi dell'art. 116 Cost. dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, sarà necessario esaminare i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale, così come le norme di attuazione degli stessi ai sensi del Capo IX della *Legge delega* riguardante gli "obiettivi di perequazione e di solidarietà per le Regioni a Statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano", al fine di verificare se superino il "test di autonomia" richiesto dalla Corte.

Dalla nostra analisi della *Legge delega sul federalismo fiscale* è risultato che la stessa potrebbe non garantire completamente a tutte le Regioni italiane l'autonomia

finanziaria, nel senso stabilito dalla Corte di Giustizia ai fini della compatibilità con il diritto comunitario delle misure fiscali di vantaggio che esse dovessero stabilire. Si presentano infatti, due diverse situazioni: i) quella che riguarda il finanziamento delle spese relative alle funzioni essenziali riconducibili alla lettera m) dell'art. 117 Cost., secondo comma (determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, identificate esplicitamente nella *Legge 42/2009* con assistenza, sanità ed istruzione) e delle spese riconducibili alle funzioni fondamentali dei comuni, province e città metropolitane di cui alla lettera p) dell'art. 117, secondo comma (legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane); ii) quella che concerne i trasferimenti dal fondo perequativo finalizzati a ridurre le differenze nelle capacità fiscali.

Riguardo alla prima situazione, la misura dei trasferimenti dal fondo perequativo non dipende, né nell'*an* né nel *quantum* (per espressa previsione legislativa), dall'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti infrastatali, garantendo così che le conseguenze economiche delle decisioni fiscali "di sviluppo" (interventi sulle aliquote, sulle deduzioni, esenzioni e detrazioni) adottate dalle Regioni non siano compensate da una variazione automatica, tramite fondo perequativo, dei trasferimenti destinati alle Regioni considerate. Quindi, per la perequazione relativa alle funzioni essenziali, la *Legge 42/2009* non compromette il requisito di autonomia finanziaria delle Regioni.

Questa conclusione non vale invece riguardo ai trasferimenti dal fondo perequativo finalizzati a ridurre le differenze nelle capacità fiscali. Infatti, la *Legge 42/2009*, per le spese regionali relative alle funzioni non essenziali, prevede la perequazione della capacità fiscale in modo tale che le regioni con maggiore capacità fiscale (quelle nelle quali il gettito per abitante del tributo regionale assegnato per la copertura -l'addizionale regionale all'IRE- supera il gettito medio nazionale per abitante) non riceveranno risorse dal fondo. Le altre regioni (cioè quelle sotto la media), parteciperanno alla ripartizione del fondo perequativo, alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre regioni, in relazione all'obiettivo di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante, per il medesimo tributo, rispetto al gettito medio nazionale per abitante. Dal confronto con la norma applicabile alla perequazione rispetto al fabbisogno, si può notare come, nel caso della capacità fiscale, la legge, deliberatamente o no, non prevede

espressamente che il gettito andrebbe determinato *con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria*. Non sembra quindi da escludere che, per la determinazione dei trasferimenti perequativi della capacità fiscale, si debba confrontare il gettito effettivo pro capite di ogni regione con quello effettivo medio. Se così fosse, qualunque manovra dell'ente subcentrale (con capacità fiscale inferiore a quella media) che portasse ad una riduzione della propria capacità fiscale effettiva (attraverso diminuzioni dell'aliquota oppure detrazioni con riferimento all'addizionale regionale all'IRE ex art. 7, comma 1, lett. c) della *Legge 42/2009*) avrebbe come conseguenza l'aumento dei trasferimenti perequativi a suo favore, facendo venir meno l'autonomia economico-finanziaria richiesta dalla Corte.

Nella sua formulazione attuale, quindi, il testo di legge rischia di non garantire alle Regioni il superamento del test di autonomia finanziaria richiesto dalla Corte. Di conseguenza, se si vuole garantire a tutte le Regioni tale autonomia finanziaria, consentendo l'uso della fiscalità di sviluppo, è necessario precisare (modificando la legge delega o prevedendolo nei decreti attuativi) che dal calcolo del gettito per abitante e del gettito medio per abitante devono essere escluse le *variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria*.

In assenza di tale modifica le regioni con minore capacità fiscale rischiano di vedere compromessa la possibilità di utilizzare l'addizionale IRE come strumento di fiscalità di sviluppo, almeno nella misura in cui i trasferimenti perequativi ricevuti siano riconducibili alle loro scelte di autonomia tributaria. E' anche vero che difficilmente questo problema emergerà nella pratica, dal momento che l'imposta in questione è l'addizionale all'IRE e il divieto di aiuti di Stato riguarda unicamente gli aiuti alle imprese. Quindi, l'eventuale violazione del suddetto divieto riguarderebbe soltanto i casi in cui una data Regione decida di intervenire sull'aliquota o di stabilire delle detrazioni in relazione all'addizionale IRE al fine di agevolare società di persone o imprese individuali⁹⁶³).

In secondo luogo, per quanto riguarda i trasferimenti di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost. e all'art. 16 della *Legge delega*, occorrerà esaminare nei singoli casi concreti

⁹⁶³ In data 7 ottobre 2010, il Consiglio dei Ministri ha approvato uno schema di decreto legislativo di attuazione della legge 42/2009, ma da una prima lettura dello stesso, non risultano variazioni sostanziali rispetto alla *Legge delega* che portino ad un cambiamento delle nostre conclusioni.

i meccanismi di calcolo dell'assegnazione da parte dello Stato di risorse aggiuntive, nonché i criteri economici alla base degli interventi speciali in favore di Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane, al fine di controllare se, attraverso questi trasferimenti di risorse da parte dallo Stato, si realizzi una compensazione delle eventuali diminuzioni del gettito fiscale degli enti infrastatali risultanti da interventi agevolativi da essi decisi. A questi effetti, sarà necessario che le modalità di calcolo dei trasferimenti siano indipendenti dalla diminuzione del gettito conseguente ad interventi decisi liberamente dagli enti substatati; sarà a tal fine doveroso realizzare un'analisi approfondita delle situazioni concrete, Regione per Regione, per escludere possibili compensazioni occulte. Se, da un lato, sarà più probabile che superino il test dell'autonomia finanziaria le regioni più ricche, dal momento che esse, in genere, ricevono meno fondi dallo Stato, dall'altro sarà sufficiente anche una compensazione di minore rilievo economico, purché collegata all'esercizio dell'autonomia, per far riconoscere un aiuto vietato. Va anche detto che la valutazione concreta della relazione causa-effetto tra l'introduzione di agevolazioni locali che diminuiscono il gettito fiscale, da un lato, e il trasferimento di fondi da parte dallo Stato, dall'altro è, senza dubbio, un'operazione di grande complessità.

D'altra parte, superato il test di autonomia, l'esistenza di limiti alla "fiscalità di vantaggio" regionale derivanti dal divieto di aiuti di Stato obbliga anche le Regioni a non stabilire agevolazioni per zone limitate all'interno del proprio territorio, che potrebbero dar luogo a una selettività territoriale e quindi all'incompatibilità di esse con il divieto di aiuti di Stato, e non solo degli incentivi fiscali selettivi "materialmente" perché a favore di imprese determinate o appartenenti a certi settori economici.

Poi, anche se la Commissione e la Corte di Giustizia hanno precisato che è possibile che il carattere selettivo delle misure fiscali di vantaggio sia "giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema", in quanto esse discendano direttamente dai principi informativi o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato (o dell'ente substatato che abbia superato il "test di autonomia") ovvero "la razionalità economica le renda necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale", tuttavia, a ben vedere, questa "eccezione-giustificazione" viene svuotata già dalla sua formulazione in quanto parrebbe escludere a priori che le agevolazioni fiscali in senso

proprio⁹⁶⁴) possano essere “giustificate” in base alla natura o alla struttura del sistema fiscale.

Troviamo conferma di questa affermazione nell’analisi dei casi di “giustificazione” in base alla natura e struttura del sistema fiscale⁹⁶⁵) esaminati (ammessi e non) dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia, risultando che tale “giustificazione” in realtà finisce per coincidere con la dimostrazione dell’*inesistenza* di un vantaggio (nel senso di beneficio o misura di favore) con carattere di selettività. Si può dunque sostenere che il termine “giustificare” non viene utilizzato nella sua accezione di “far venire meno il carattere anti-giuridico di un comportamento”, la quale presuppone l’esistenza di una situazione potenzialmente in contrasto con l’art. 107 TFUE (nel nostro caso il vantaggio selettivo) da scusare o autorizzare. Il termine va invece inteso nella sua accezione di “spiegare in modo accettabile ciò che appare illegittimo”, cioè come chiarimento riguardo alla conformità al diritto comunitario di una disciplina che a prima vista sembra configurare la nozione di aiuto. Il termine ha dunque senso in un’ottica procedimentale, giacché tocca allo Stato membro (oppure all’ente sub-statale “autonomo”) fornire i chiarimenti sul proprio sistema fiscale necessari a dimostrare che la misura è “giustificata” alla luce dell’art. 107.

Rimarrà dunque piuttosto limitata la capacità di manovra fiscale delle Regioni, perché esse possono adottare esclusivamente misure di fiscalità di vantaggio di carattere generale, dovendo rinunciare a modulare il prelievo fiscale all’interno del territorio secondo una funzione promozionale settoriale, salvo nei casi in cui siano ammesse deroghe al divieto di aiuti di Stato sulla base del *Regolamento 800/2008* di esenzioni per categoria (che considera compatibili con il mercato *comune* e non soggette all’obbligo di notifica le seguenti categorie di aiuti: a finalità regionale⁹⁶⁶); alle piccole e medie imprese; alla ricerca e sviluppo; alla formazione; all’occupazione; per la tutela dell’ambiente; sotto forma di capitale di rischio; alla ricerca, sviluppo e innovazione

⁹⁶⁴ Esse infatti derogano al trattamento fiscale ordinario, comune o “normale”, in quanto non discendono dai “principi basilari del sistema tributario”, oppure non realizzano principi inerenti al sistema tributario stesso in generale o, in particolare, ad una determinata figura impositiva, nel riservare a determinati soggetti un trattamento più favorevole, avendo come criterio di legittimità la realizzazione di finalità promozionali costituzionalmente tutelate.

⁹⁶⁵ Tale giustificazione va data in base all’esame della natura e struttura sia dell’intero sistema fiscale, sia di un settore tributario concreto, sia del singolo istituto tributario considerato.

⁹⁶⁶ Rilevanti solo nel caso degli Stati.

anche per le grandi imprese; alla costituzione d'impresе a partecipazione femminile)⁹⁶⁷, oppure a seguito dell'autorizzazione della Commissione, in quanto aiuti finalizzati a promuovere altri interessi e valori tutelati dall'ordinamento comunitario, sulla base del comma 3 dell'art. 107, disponendo essa in questi casi di un ampio potere discrezionale il cui esercizio "implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in contesto comunitario" (fondamentalmente, l'idoneità delle misure fiscali a perseguire gli obiettivi del comma 3 e la necessità di tali misure)⁹⁶⁸.

E', dunque, chiaro che la Commissione, attraverso il *Regolamento di esenzioni per categoria* (ove ha consolidato la propria esperienza in materia di compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune), influenza in modo incisivo le scelte di politica di sviluppo basate su strumenti agevolativi degli enti territoriali (e degli Stati membri).

Infatti, i governi, prevedendo il comportamento della Commissione di fronte alle diverse tipologie di agevolazioni, tendono naturalmente a convergere verso misure che sono considerate a priori compatibili con il mercato comune, poiché rientranti tra le esenzioni previste in tale Regolamento.

Naturalmente, a restringere le possibilità delle Regioni di adottare politiche fiscali agevolative concorreranno anche gli ulteriori limiti imposti, da un lato, dai principi comunitari di non discriminazione fiscale, della libertà di stabilimento e delle libertà di circolazione delle merci e delle persone, dei servizi e dei capitali nella misura in cui risultino coinvolti gli scambi intracomunitari, e del divieto di introdurre dazi doganali, e, dall'altro, dalle disposizioni senza valore giuridico vincolante, ma di grande importanza politica, del *Codice di Condotta sulla Concorrenza fiscale dannosa* (volto, tra l'altro, a prevenire l'erosione delle basi imponibili di taluni Stati membri a vantaggio di altri Stati membri) e del rapporto OCSE *on Harmful Tax Competition*. Tali patti vanno osservati anche dalle Regioni, le quali non dovranno attuare politiche impositive dannose e discriminatorie, in particolare, al fine di attrarre i contribuenti residenti nelle regioni limitrofe, valutandosi la dannosità delle misure tenendo in considerazione

⁹⁶⁷ Con queste deroghe si crea per le Regioni la possibilità di stabilire agevolazioni fiscali, che sono però "indirizzate" dalla Commissione (la quale fissa le condizioni) e non "spontaneamente" decise dalle Regioni stesse.

⁹⁶⁸ A queste devono aggiungersi le ipotesi in cui gli aiuti rientrino nel limite quantitativo stabilito nel c.d. Regolamento "*de minimis*" (200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari; 100.000 euro per le imprese attive nel settore del trasporto su strada), nel cui caso, però, gli aiuti sarebbero non vietati per mancanza del fondamentale requisito della distorsione (potenziale o reale) della concorrenza.

diversi fattori quali il fatto che la misura non sia generalizzata e miri ad agevolare particolari settori, certi soggetti (in particolare i non residenti) o determinate attività; che sia finalizzata unicamente ad erodere la base imponibile di altri paesi; che sia priva di trasparenza (anche in sede di applicazione a livello amministrativo); che sia inadeguata alla struttura dell'economia del paese considerato, ecc..

Di tutto ciò, assieme ai limiti derivanti dal principio del divieto di imposta confiscatoria, dalle regole del Titolo V della Costituzione e dalla *Legge n. 42/2009*, dovranno tenere conto le Regioni in sede di Conferenza Stato-Regioni ed Unificata nel cercare di conseguire, nei decreti attuativi e nella loro applicazione, spazi effettivi per poter ricorrere alla fiscalità di vantaggio come mezzo per promuovere i valori considerati meritevoli e per attrarre investimenti e capitali.

In chiusura del Capitolo II, dal confronto tra il concetto di agevolazione fiscale nel diritto interno esaminato nel primo capitolo e quello di aiuto di Stato elaborato dal diritto comunitario abbiamo concluso che, i), risulta chiaramente che quest'ultima nozione è più ampia della prima, comprendendo anche misure di tipo sovvenzionale. Tuttavia, d'altra parte, la prima ha una maggiore portata perché esistono agevolazioni fiscali che non rientrano nella nozione di aiuto di Stato proibito di cui all'art. 107 TFUE, perché riferibili a soggetti diversi dalle imprese⁹⁶⁹), perché non selettive nel senso esaminato, oppure perché non sono in grado di falsare o minacciare di falsare la concorrenza negli scambi tra gli Stati membri; ii) è evidente che, per l'ordinamento comunitario, il fatto che le finalità extrafiscali promozionali dell'agevolazione fiscale siano tutelate da una norma costituzionale non rileva ai fini della considerazione della stessa come aiuto di Stato proibito, a meno di rientrare nelle deroghe discrezionali previste dall'art. 107.3 TFUE oppure tra i regimi di esenzione previsti dal *Regolamento 800/2008*. Nell'ordinamento interno è invece requisito di legittimità dell'agevolazione fiscale il fatto che le finalità extrafiscali promozionali siano tutelate da una norma costituzionale.

Nel Capitolo III abbiamo svolto l'analisi delle procedure di controllo della compatibilità degli aiuti di Stato e delle problematiche relative al recupero degli aiuti.

Ai sensi dell'articolo 108 TFUE la Commissione ha il compito di esaminare in via preliminare i nuovi progetti d'aiuto (e di monitorare in via permanente gli aiuti

⁹⁶⁹ Nel senso ampio inteso nell'ambito del diritto comunitario della concorrenza.

esistenti), compito che si estende anche agli aiuti concessi sotto forma di misure fiscali. Il funzionamento del sistema richiede la cooperazione degli Stati membri, i quali hanno l'obbligo di notificare ogni progetto (quindi prima dell'approvazione definitiva) diretto ad istituire (o modificare) aiuti, sospendendone l'erogazione fino alla decisione di autorizzazione da parte della Commissione (cosiddetti obblighi di notifica e di *standstill*). Quest'ultimo obbligo è dotato di effetto diretto, nel senso di creare direttamente per i singoli un diritto soggettivo, direttamente applicabile nei singoli ordinamenti nazionali.

Tale effetto diretto implica, da una parte, che sia il giudice nazionale sia la pubblica amministrazione hanno il potere-dovere di disapplicare, anche d'ufficio, le norme di diritto interno contrastanti con l'obbligo di *standstill*⁹⁷⁰). D'altra parte, esso implica anche che il beneficiario della misura non può fare legittimo affidamento sulla compatibilità dell'aiuto erogato dovendo perciò essere consapevole della precarietà dello stesso⁹⁷¹).

La procedura di controllo degli aiuti di Stato più interessante ai fini della nostra ricerca è quella relativa agli aiuti illegali, cioè, agli aiuti nuovi attuati in violazione degli obblighi di notifica e di *standstill*: ciò per la possibilità che essa si concluda con una *decisione negativa* (vale a dire con la dichiarazione che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune), vincolante, oltre che per gli Stati membri, per tutti i soggetti dell'ordinamento nazionale; decisione che comporterebbe l'imposizione allo Stato membro interessato, da parte della Commissione, del dovere di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (c.d. *decisione di recupero*) con i corrispondenti interessi (calcolati in base ad un tasso adeguato stabilito dalla

⁹⁷⁰ Dopo le recenti affermazioni della Corte Costituzionale per cui nei giudizi di costituzionalità promossi dallo Stato in via principale in cui si dubita della compatibilità di una legge regionale con norme comunitarie dotate di efficacia diretta, queste ultime fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa all'art. 117, primo comma, Cost., non potendosi dubitare dell'effetto diretto della clausola di *standstill*, pare chiaro che la violazione della stessa porterebbe in tali ipotesi alla dichiarazione dell'incostituzionalità con efficacia *erga omnes* della legge regionale dettata in violazione dell'art. 108.3 TFUE.

⁹⁷¹ I beneficiari di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura di notifica. Un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata, in quanto è prassi della Commissione pubblicare nella **GUUE** un avviso che informa i potenziali beneficiari della precarietà dell'aiuto, dopo aver avuto conoscenza dell'erogazione degli aiuti illegali, e del rischio di vedersi costretti a restituirlo.

Commissione) a decorrere dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario e fino alla data di recupero.

Nel caso di aiuti di Stato sotto forma di misure fiscali, l'importo da recuperare si calcola sulla base di un raffronto tra le imposte effettivamente pagate e l'importo che avrebbe dovuto essere versato se fosse stata applicata la regola generale.

Il *Regolamento di Procedura* prevede l'obbligo per la Commissione di emettere un *ordine di recupero* unicamente per il caso di decisioni negative e non nelle ipotesi di decisioni positive o condizionali. Quindi, pur nella sussistenza dei vizi dell'aiuto, nel caso di decisioni *positive* o *condizionali*, saranno soltanto i giudici nazionali, e non la Commissione, a poter/dover salvaguardare gli obblighi di notifica e di *standstill* e tutelare direttamente i diritti degli interessati, traendo tutte le conseguenze del caso, conformemente al diritto interno, sia per quanto concerne la validità degli atti che comportano l'attuazione delle misure d'aiuto, sia per quanto attiene al recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tali obblighi e ad eventuali misure provvisorie.

Quindi, qualora la Commissione abbia adottato una decisione finale che dichiari la compatibilità dell'aiuto, pur non notificato o attuato anzitempo, con il mercato comune, in forza del diritto comunitario, il giudice nazionale è unicamente tenuto ad ordinare al beneficiario dell'aiuto il pagamento degli interessi per il periodo d'illegalità⁹⁷²). Nell'ambito, invece, del suo diritto nazionale, all'occorrenza, egli può inoltre ordinare il recupero dell'aiuto illegittimo, fermo restando il diritto dello Stato membro di dare nuovamente esecuzione a quest'ultimo in un momento successivo. Egli può altresì essere indotto ad accogliere le domande di risarcimento dei danni causati dalla violazione dell'obbligo di *standstill*, dovendo in ogni caso prendere in piena considerazione l'interesse comunitario.

Dunque, le nozioni di aiuto illegale e aiuto incompatibile non sono sinonime. Infatti, la violazione dell'art. 108. 3 TFUE non influisce in alcun modo sulla valutazione della compatibilità dell'aiuto con il mercato comune ai sensi dell'art. 107, dovendo in ogni caso la Commissione procedere a tale verifica.

⁹⁷² Ciò ad ulteriore prova della non sanabilità del vizio dell'atto interno di erogazione dell'aiuto illegale.

Gli interessi si applicano anche per il periodo intercorso tra l'adozione di una decisione positiva della Commissione e il successivo annullamento di detta decisione da parte del giudice comunitario.

I rimedi disponibili per la tutela di concorrenti e terzi interessati lesi dall'aiuto di Stato illegale dinanzi alle giurisdizioni nazionali includono: i) la sospensione del pagamento dell'aiuto illegale, ad esempio, nei casi d'impugnazione dell'atto nazionale di concessione di tale aiuto (laddove sia imminente l'erogazione); ii) il recupero dell'aiuto illegale (indipendentemente dalla compatibilità, una volta valutato dal giudice nazionale che la misura costituisce aiuto di Stato e che a tale misura si applica l'obbligo di *standstill*); iii) il recupero degli interessi calcolati in base alla durata dell'aiuto illegale; iv) l'adozione di misure provvisorie contro gli aiuti illegali; v) il risarcimento dei danni al fine di ottenere una compensazione finanziaria per il pregiudizio subito (danno emergente e lucro cessante). Riguardo a quest'ultimo rimedio, come accennato, i beneficiari degli aiuti non possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto qualora quest'ultimo sia stato concesso in violazione dell'obbligo di notifica, perché essi hanno l'onere di accertarsi che la procedura di notifica sia stata effettuata. Per questo motivo, è escluso che possano esigere dallo Stato il risarcimento dei danni, posto che doveva essere loro nota la precarietà dell'aiuto concesso. Per di più, in caso contrario, la somma concessa a titolo di risarcimento equivarrebbe, in certo senso, ad un nuovo aiuto illegittimo, riproducendosi nuovamente gli effetti anticoncorrenziali censurati dalla normativa comunitaria in caso di violazione degli obblighi di notifica e di *standstill*. Conseguentemente, la concessione di un simile ristoro ai beneficiari degli aiuti porterebbe ad una situazione in contrasto con il principio di effettività delle norme comunitarie.

Nei casi, ad esempio, in cui lo Stato abbia espressamente e ineccepibilmente rassicurato il beneficiario che non si tratta di aiuti rilevanti ai sensi dell'art. 107, o che le misure possono considerarsi compatibili con il mercato comune per effetto del *Regolamento di esenzioni per categoria*, potrebbe essere ragionevole pensare che il contribuente possa eventualmente invocare il legittimo affidamento per evitare il recupero degli aiuti di Stato. Tuttavia, anche in questi casi sembra molto difficile che possa configurarsi una responsabilità dello Stato per i danni causati. Infatti, per poter generare nel beneficiario la convinzione che non si tratta di un aiuto rilevante ai sensi dell'art. 107 TFUE, lo Stato deve aver commesso un errore di diritto scusabile⁹⁷³, scusabilità che però esclude la nascita del dovere di indennizzare il beneficiario ai sensi dell'art. 2043 c.c..

⁹⁷³ Se fosse inescusabile, il beneficiario diligente non potrebbe neppure invocare il legittimo affidamento.

Il principio generale comunitario della responsabilità da illecito civile è previsto specificamente nell'art. 340, paragrafo 2, TFUE per gli organi comunitari e tale principio è poi stato esteso, in via interpretativa, dalla Corte di Giustizia agli Stati membri, fondamentalmente nella giurisprudenza “*Francoovich*” e “*Brasserie du Pêcheur*”, successivamente confermata (con le sentenze “*Traghetti del Mediterraneo*” e “*Köbler*”). In questa giurisprudenza la Corte di Giustizia ha delineato i presupposti che determinano il sorgere di un diritto al risarcimento del danno e sui quali gli Stati non possono intervenire, dovendo rispettarne i contenuti essenziali. Tali presupposti sono i seguenti: i) che la norma violata sia destinata a conferire diritti a favore dei singoli (quindi, che sia dotata di effetto diretto); ii) che la violazione della norma sia sufficientemente grave (valutandosi il grado di chiarezza e di precisione della norma violata, l'ampiezza del potere discrezionale che tale norma consente alle autorità nazionali o comunitarie, il carattere intenzionale o involontario della trasgressione commessa o del danno causato, la scusabilità o l'inescusabilità di un eventuale errore di diritto, la circostanza che i comportamenti adottati da un'istituzione comunitaria abbiano potuto concorrere all'omissione, all'adozione o al mantenimento in vigore di provvedimenti o di prassi nazionali contrari al diritto comunitario; iii) che esista un nesso di causalità diretta tra violazione dell'obbligo a carico dello Stato e danno economico reale e certo che deve essere provato dal ricorrente. Tali condizioni sono necessarie e sufficienti per attribuire ai singoli un diritto al risarcimento, senza tuttavia escludere che la responsabilità dello Stato possa essere accertata a condizioni meno restrittive in base al diritto nazionale.

Nel caso specifico della violazione della clausola di *standstill*, si può affermare che le due prime condizioni sono immediatamente soddisfatte. In primo luogo, perché la norma violata è destinata a conferire diritti agli individui, essendo dotata di effetto diretto. In secondo luogo, la violazione della norma è sufficientemente grave, essendo la norma stessa chiara e precisa, con la conseguenza che un eventuale errore di diritto sarebbe inescusabile (non sussiste discrezionalità in capo agli Stati membri, che sono, infatti, tenuti all'obbligo di notificare qualsiasi misura di aiuto prima di darvi esecuzione). Infine, per quanto riguarda l'ultima condizione, il ricorrente deve dimostrare che il danno certo e attuale è una conseguenza diretta della violazione

comunitaria, non potendo le regole (nazionali) sulla prova del danno subito rendere impossibile o eccessivamente difficile alla parte lesa la dimostrazione dello stesso⁽⁹⁷⁴⁾.

In mancanza di una disciplina comunitaria, sono oggetto di riserva di legge nazionale sia la definizione delle procedure e dei criteri puntuali per la quantificazione del danno sia la designazione del giudice competente o la determinazione del sistema di ricorsi giurisdizionali. Tuttavia, le condizioni, formali e sostanziali, stabilite dalle diverse legislazioni nazionali in materia di risarcimento dei danni per tali violazioni non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi reclami di natura interna (principio di equivalenza) e non possono essere congegnate in modo da rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile ottenere il risarcimento (principio di effettività). Questi principi rappresentano le premesse alla cui stregua va valutata la conformità degli istituti nazionali con il diritto comunitario.

Nel caso di agevolazione fiscale italiana, appare logico che i concorrenti dei beneficiari che hanno subito danni a causa degli aiuti illegittimi utilizzino il procedimento per la tutela del diritto al risarcimento dei danni cagionati dall'Amministrazione finanziaria ex art. 2043 c.c.. Tale norma soddisfa i principi di equivalenza ed effettività laddove stabilisce che *“qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”*.

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia il giudice nazionale non può, nell'ambito della normativa nazionale che esso applica, subordinare il risarcimento del danno all'esistenza di una condotta dolosa o colposa dell'organo statale al quale è imputabile l'inadempimento, che vada oltre la violazione sufficientemente caratterizzata del diritto comunitario e non può neppure escludere la risarcibilità del lucro cessante subito dai singoli. E' chiaro che, nel caso di violazione degli obblighi di notifica e *standstill*, da un lato, non si può comunque negare l'esistenza di una condotta, quanto meno, colposa con la conseguenza che in ogni caso non vi sarebbe contrasto con l'applicazione dell'art. 2043 cc.. D'altra parte anche sulla base del diritto interno nell'applicazione dell'art. 2043 non è necessaria la prova della colpa perché, quando

⁹⁷⁴ Non è neppure esclusa la ricevibilità delle domande di risarcimento dei danni qualora la Commissione abbia già approvato l'aiuto al momento in cui il giudice nazionale adotta la sua decisione, poiché il ricorrente potrebbe essere in grado di dimostrare di aver subito un danno a causa dell'esecuzione prematura dell'aiuto illegale in conseguenza del vantaggio temporale goduto dal beneficiario.

l'imputazione di responsabilità è data dall'inosservanza di leggi, la prevedibilità che la condotta prescritta dalla normativa abbia in sé la potenzialità di causare l'evento pregiudizievole, deve considerarsi presunta.

Inoltre, il danno è ingiusto sia in quanto prodotto in assenza di cause giustificative della violazione del diritto comunitario, sia in quanto inferto ad un soggetto che vanta una situazione giuridica soggettiva tutelata dal diritto comunitario (perché l'obbligo di *standstill* è dotato di effetto diretto) e, pertanto, anche dall'art. 117 della Costituzione italiana.

La Corte di Giustizia ha espressamente esaminato la questione dell'esperibilità di azioni di risarcimento danni contro il beneficiario in forza del diritto comunitario concludendo che l'articolo 108.3 TFUE non impone alcun obbligo diretto al beneficiario⁽⁹⁷⁵⁾ e, quindi, che il diritto comunitario non offre una base giuridica sufficiente per siffatti ricorsi. Tuttavia, per la Corte, ciò non preclude la possibilità di intentare con successo azioni di risarcimento danni contro il beneficiario che accetta un sostegno illegittimo idoneo a provocare un danno ad altri operatori economici in base all'ordinamento interno.

A questi effetti, riguardo all'applicabilità, nei confronti del beneficiario dell'aiuto, degli articoli 2043 c.c. e (in materia di concorrenza sleale) 2598, n. 3 c.c. (il quale stabilisce che “... *compie atti di concorrenza sleale chiunque:... si vale direttamente o indirettamente di ogni altro mezzo non conforme ai principi della correttezza professionale e idoneo a danneggiare l'altrui azienda*”), 2599 c.c. (in forza del quale “*La sentenza che accerta atti di concorrenza sleale ne inibisce la continuazione e dà gli opportuni provvedimenti affinché ne vengano eliminati gli effetti*”), e 2600 c.c. (il quale stabilisce che “*Se gli atti di concorrenza sleale sono compiuti con dolo o con colpa, l'autore è tenuto al risarcimento dei danni. (omissis) Accertati gli atti di concorrenza, la colpa si presume*”), riteniamo quanto segue: in primo luogo, nonostante l'obbligo di *standstill* ricada esclusivamente sullo Stato e, quindi, la violazione dell'art. 108.3 TFUE non possa essere imputata ai beneficiari, tuttavia, potrebbe, in linea teorica, essere applicabile l'art. 2043 c.c., se si considera che: i) il beneficiario, accettando l'aiuto,

⁹⁷⁵ Perché l'obbligo di notifica e il divieto di attuazione immediata dei progetti di aiuto hanno come destinatario lo Stato membro ed è sempre a quest'ultimo che è diretta la decisione con la quale la Commissione dichiara un aiuto incompatibile e invita a sopprimerlo entro un dato termine.

realizza una condotta che lede ingiustificatamente un interesse dei concorrenti protetto dall'ordinamento comunitario; ii) si può ravvisare un nesso di causalità tra tale condotta del beneficiario e il danno prodotto; iii) dovendo il beneficiario sapere che l'aiuto gli è stato concesso in violazione dell'obbligo di *standstill*, è ravvisabile una colpa dello stesso. Certamente, il danno causato non è soltanto l'effetto della sua condotta illecita, ma è anche in parte attribuibile allo Stato erogatore dell'aiuto, dovendosi quindi applicare le norme pertinenti in materia di concorso di colpa.

In secondo luogo, non riteniamo invece applicabili gli articoli 2598, comma 3, 2599 e 2600 c.c. perché il connotato rilevante e qualificante dei comportamenti considerati dall'art. 2598, comma 3, come atti di concorrenza sleale è unicamente la loro difformità dai principi della correttezza professionale. In questo senso, la correttezza professionale, non è un concetto del tutto generico, ma si riferisce a consuetudini affermate, quali quelle del buon costume commerciale, cioè, in sostanza, ad una valutazione sociale negativa (storicamente variabile) osservata in concreto, nei confronti di tutti quei mezzi che, secondo il buon costume commerciale, non devono essere impiegati negli atti di concorrenza. Inoltre, tale concetto fa riferimento non già ad una consuetudine accettata dal ceto dei commercianti, ma piuttosto ad un principio etico universalmente seguito da tale categoria, sì da divenire costume, che il giudice deve adeguare ai fatti mutevoli della vita economica, in modo da trarre, in relazione al caso sottoposto al suo esame, le conseguenze valutative che rispondano alla coscienza collettiva in quel particolare momento⁹⁷⁶). Riteniamo quindi che, almeno al momento attuale, non sia possibile dimostrare che nel contesto italiano costituisca un comportamento "etico" da seguire, secondo la "coscienza collettiva" nel settore imprenditoriale, il rifiuto, da parte del beneficiario, di un aiuto illegale: non ci sembra cioè che egli dovrebbe (dal punto di vista giuridico) astenersi dal ricevere ed utilizzare l'aiuto stesso.

Di regola, l'eliminazione degli effetti distorsivi avviene con la restituzione da parte del beneficiario della somma di cui egli ha indebitamente fruito. Tuttavia, in casi eccezionali di agevolazioni fiscali costituenti aiuto, si potrebbe tentare il ripristino attraverso la restituzione, da parte dello Stato, ai concorrenti dell'impresa beneficiaria, della maggiore imposta da loro pagata. Ciò potrebbe succedere, come si deduce dalla giurisprudenza comunitaria, quando l'eventuale illegittimità dell'agevolazione fiscale

⁹⁷⁶ Si vedano Cass. n. 752/1962, n. 2996/1980, n. 7399/1983 e n. 1259/1999, citate.

sia idonea ad incidere sulla legittimità dell'imposta stessa, perché entrambe fanno parte integrante di una misura di aiuto (perché i tributi sono stati riscossi per finanziare gli aiuti illegittimi) e, in ogni caso, sempre che l'estensione della cerchia dei potenziali beneficiari ad altre imprese consenta effettivamente di eliminare gli effetti distorsivi dell'aiuto. Oppure, ciò può accadere anche laddove si tratti di un contributo al quale sia assoggettata una sola tra due categorie di operatori in concorrenza tra loro. Tuttavia, bisogna sottolineare che si tratta di rimedi eccezionali (peraltro troppo costosi per il fisco), non ammessi dalla Corte di Giustizia quando hanno per unico effetto quello di estendere la cerchia dei beneficiari dell'aiuto illegittimo.

La decisione di recupero è obbligatoria in tutti i suoi elementi per lo Stato membro cui è destinata, essendo tutti i suoi organi tenuti ad eseguirla e a non applicare disposizioni di diritto nazionale che siano di ostacolo a ciò, adottando tutti i provvedimenti necessari per garantirne l'attuazione immediata ed effettiva.

La Corte di Giustizia ha ammesso come unica eccezione all'obbligo di recupero l'esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione alla decisione. Tuttavia, è lo Stato membro a dover dimostrare che ha tentato in buona fede di recuperare l'aiuto illegale, dovendo inoltre collaborare in buona fede con la Commissione al fine di superare insieme le difficoltà incontrate. Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, piuttosto restrittiva nell'interpretazione del concetto di "impossibilità assoluta", risulta che gli Stati membri non possono invocare norme, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi all'esecuzione degli obblighi ad essi incombenti in base al diritto comunitario. In particolare, lo Stato membro non potrà invocare né norme nazionali in materia di prescrizione, né l'assenza di un titolo per il recupero in base al diritto nazionale, né il fatto che l'impresa beneficiaria si trovi in difficoltà finanziarie, né il mero timore di difficoltà interne insormontabili, e neppure il fatto che altri Stati membri siano anch'essi venuti meno al divieto. Inoltre, il fatto che un beneficiario sia insolvente o oggetto di una procedura fallimentare non ha alcuna incidenza sul suo obbligo di rimborsare un aiuto illegale e incompatibile. In questi casi, la liquidazione (a condizioni di mercato) del patrimonio del beneficiario può essere considerata come un'opzione ammissibile per realizzare il recupero. Come prova dell'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti è ammessa soltanto la mancanza di attivi recuperabili (che può

essere dimostrata unicamente nell'ambito del procedimento di liquidazione dell'impresa)⁹⁷⁷).

Di recente, la Corte si è spinta al punto di dichiarare che il recupero dell'aiuto in contrasto con il diritto comunitario -la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva- non possa essere ostacolato nemmeno da una sentenza passata in giudicato. Così è successo nella c.d. *Causa Lucchini*, nella quale non è stata considerata come motivo di impossibilità del recupero dell'aiuto incompatibile la sentenza pronunciata dal giudice nazionale e passata in giudicato che condannava l'autorità pubblica all'erogazione dell'aiuto.

La Corte di Giustizia ha dichiarato: i) che i giudici nazionali in materia di aiuti di Stato sono competenti a interpretare e applicare direttamente la nozione di aiuto di cui all'art. 107.1 TFUE solo al fine di valutare se un provvedimento statale, adottato senza seguire il procedimento di controllo preventivo di cui all'art. 108. 3 TFUE, debba esservi soggetto, mentre gli stessi non sono competenti a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, controllo che spetta in via esclusiva alla Commissione, sotto il controllo del giudice comunitario; ii) che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c. italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva; iii) che il giudice nazionale deve disapplicare le disposizioni nazionali, sostanziali e processuali, incompatibili con il diritto comunitario.

Quanto detto comporta che agli effetti del giudicato va posto un limite, da valutare caso per caso, ma non ne consegue la cancellazione dell'art. 2909 c.c..

⁹⁷⁷ Chiaramente, nel caso estremo di scomparsa del beneficiario dell'aiuto e della sua azienda (salvo che la Commissione dimostri l'esistenza di un trasferimento del vantaggio indebito a imprese diverse dal beneficiario iniziale) esiste senza dubbio un'impossibilità assoluta di procedere al recupero degli aiuti di Stato, con l'argomento addizionale che la scomparsa determina, se non propriamente il ritorno allo *status quo ante* (poiché la situazione concorrenziale varia rispetto a quella che si verificava quando detta impresa era nel mercato), quanto meno l'eliminazione della distorsione della concorrenza a favore del beneficiario provocata dalla concessione dell'aiuto di Stato.

Inoltre, successivamente e in poco più di due anni, la Corte di Giustizia si è nuovamente pronunciata sulla nozione di giudicato nello stesso senso. Fondamentalmente, in primo luogo, nella c.d. *Sentenza Kempfer* del 2008, sul tema del riesame di decisioni amministrative nazionali definitive, a seguito di una successiva sentenza della stessa Corte di Giustizia. In questo caso la Corte, da una parte premette che il principio della certezza del diritto figura tra i principi generali riconosciuti nel diritto comunitario e che il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza, con la conseguenza che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo. D'altra parte, però, la Corte dichiara che, in circostanze particolari, un organo amministrativo nazionale può essere tenuto, in applicazione del principio di leale cooperazione, a riesaminare una decisione amministrativa divenuta definitiva al fine di tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente di diritto comunitario nel frattempo accolta dalla stessa Corte: ad esempio, quando la sentenza del giudice di ultima istanza, in virtù della quale la decisione amministrativa contestata è divenuta definitiva, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risultasse fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse stata adita in via pregiudiziale⁽⁹⁷⁸⁾.

La Corte ammette tuttavia, che gli Stati membri possano stabilire dei termini ragionevoli per l'ammissibilità delle domande di riesame e di rettifica delle decisioni

⁹⁷⁸ La Corte di Giustizia, già nel 2004, *Causa Kühne & Heitz*, cit., si era pronunciata nel senso che il principio di leale cooperazione impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora; i) disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione; ii) la decisione in questione sia divenuta definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza; iii) tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita in via pregiudiziale; iv) l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato di detta giurisprudenza.

A questo riguardo, in Italia l'autotutela può essere esercitata nei limiti in cui non sia intervenuto giudicato nel merito della questione. Quindi, se tra i motivi di ricorso vi era quello della violazione delle norme comunitarie, all'amministrazione sarebbe preclusa la possibilità di annullare l'atto (restando unicamente aperta la via del risarcimento del danno).

amministrative definitive contrarie al diritto comunitario così come interpretato successivamente dalla Corte.

In secondo luogo, la Corte si è pronunciata in materia di giudicato esterno. Come noto, secondo le recenti posizioni della Suprema Corte e della maggior parte della dottrina italiana sull'interpretazione dell'art. 2909 c.c., nell'ordinamento italiano il giudicato concernente un certo periodo d'imposta e avente ad oggetto questioni giuridiche o di fatto comuni ad altri periodi di imposta, coprendo il dedotto e il deducibile, impedisce di rimettere in discussione, in occasione di un giudizio nei confronti del medesimo soggetto passivo, riguardante un periodo diverso, l'accertamento di uno di tali punti fondamentali comuni. Ciò premesso, con la sentenza *Olimpiclub* di fine 2009 (in materia di pratiche abusive legate all'IVA), analogamente a quanto contenuto nella sentenza *Kempter*, la Corte di Giustizia premette i) che il principio dell'autorità di cosa giudicata è di grande importanza sia nell'ordinamento giuridico comunitario che negli ordinamenti nazionali, al fine di garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici e una buona amministrazione della giustizia; ii) che "il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione"; e iii) che "le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi", anche se esse "non devono essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario". Per la Corte, la *Sentenza Lucchini* riguardava una situazione particolare in cui erano in questione principi sulla ripartizione di competenze tra gli Stati membri e la Comunità in materia di aiuti di Stato, essendo di competenza esclusiva della Commissione l'esame della compatibilità delle misure nazionali di aiuti di Stato con il mercato comune.

Tuttavia, nonostante queste dichiarazioni di principio indirizzate al rispetto dell'autonomia procedurale degli stati membri, la Corte, d'altra parte, dichiara semplicemente che l'interpretazione del principio dell'autorità di cosa giudicata, nel senso sopra indicato dell'art. 2909 cc. italiano, secondo cui, nelle controversie in materia fiscale, la cosa giudicata in una determinata causa, in quanto verte su un punto

fondamentale comune ad altre cause, ha, su tale punto, una portata vincolante, anche se gli accertamenti operati in tale occasione si riferiscono ad un periodo d'imposta diverso, non è compatibile con il principio di effettività. Ciò perché laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di imposta sul valore aggiunto in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta applicazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate all'imposta sul valore aggiunto non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività.

Quindi, la Corte entra nel merito della definizione nazionale di cosa giudicata, limitando sostanzialmente l'autonomia procedurale degli Stati membri (da essa stessa precedentemente affermata) e modificando in senso comunitario la definizione nazionale di giudicato sostanziale, sempre che questo interferisca con norme comunitarie inderogabili in materie di esclusiva competenza comunitaria, facendo recedere il principio nazionale di certezza del diritto dinanzi a quello comunitario di effettività.

La posizione della Corte di Giustizia implica senza dubbio l'erosione del principio di cosa giudicata, all'interno di un graduale processo di "incursione" indiretta della giurisprudenza comunitaria nel diritto processuale degli Stati membri, nel senso che, senza introdurre direttamente nuove norme o strumenti processuali comuni agli Stati membri, vaglia, caso per caso, la conformità degli istituti nazionali sindacando principi fondamentali delle tradizioni giuridiche degli Stati membri, determinando talvolta modificazioni di non poco conto.

Sul tema particolare della cosa giudicata e nell'intento di portare il problema nell'ambito del diritto interno, concordando con il Prof. Consolo, ci parrebbe dunque ragionevole includere negli ordinamenti nazionali un motivo di formale revocazione del giudicato che impedisca, nel caso concreto, l'effettiva applicazione di norme comunitarie dotate di effetto diretto in materie che sono state esclusivamente affidate alla Commissione.

Nell'esame che abbiamo svolto sui principi generali del diritto comunitario limitativi della facoltà della Commissione di ordinare il recupero di aiuti illegali e incompatibili, abbiamo constatato come, in pratica, gli unici invocati siano il principio di tutela del legittimo affidamento, riconosciuto dalla Giurisprudenza comunitaria come "norma giuridica superiore di tutela dei soggetti nell'ordinamento comunitario" e il principio della certezza del diritto (nella gran parte dei casi invocato insieme al primo, di cui costituisce il corollario). In questo ambito, tali principi sono stati oggetto di un'interpretazione restrittiva da parte della Corte di Giustizia, la quale esige, perché si possa invocare la violazione del principio del legittimo affidamento, che sia provata la concorrenza di tre requisiti: i) esistenza di un atto (anche di *soft law*), dichiarazioni o assicurazioni precise oppure un comportamento (dell'istituzione comunitaria e non dello Stato membro) tale da generare confusione in un singolo di buona fede, il quale dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto; ii) imprevedibilità del cambiamento di posizione dell'amministrazione comunitaria; iii) inesistenza di un interesse pubblico che prevalga sull'interesse del destinatario alla conservazione di una situazione che egli poteva considerare stabile.

Per la Corte di Giustizia nemmeno una decisione positiva della Commissione è sufficiente a fondare un legittimo affidamento in ordine alla legittimità dell'aiuto illegale, ma è necessario attendere la scadenza dei termini per il ricorso da parte di terzi oppure, in caso di impugnazione, l'esito del ricorso. Inoltre, qualsiasi apparente inerzia da parte della Commissione è priva di significato nel caso in cui un regime di aiuti non le sia stato notificato.

Riguardo alla natura dell'atto di recupero dell'aiuto di Stato fiscale inizialmente goduto dal contribuente quale agevolazione tributaria e in seguito qualificato come aiuto incompatibile, la dottrina maggioritaria sostiene (in mancanza di una norma interna che disponga il contrario) la natura tributaria dell'obbligo di recupero e, pertanto, che il recupero dell'aiuto debba avvenire attraverso le procedure previste dalla legislazione tributaria, vale a dire, con gli ordinari strumenti di accertamento e riscossione. Le argomentazioni sono varie, ma sono fondamentalmente basate sulla natura del rapporto intercorrente fra norma "derogata" (la norma tributaria generale) e norma "derogante" (la norma interna agevolativa), nel senso che con la dichiarazione d'incompatibilità dell'aiuto perde efficacia quest'ultima e quindi torna in vita, *ex tunc*, la norma tributaria

generale, con gli obblighi e le obbligazioni tributarie da essa stabiliti e con la conseguente qualificazione tributaria delle somme da recuperare.

Infatti, benché la ragione della disapplicazione della norma agevolativa sia una norma comunitaria, è chiaro che, allorquando l'aiuto di Stato si realizza attraverso un regime fiscale agevolativo, il recupero deve necessariamente passare attraverso una disciplina di superamento della normativa che ha dato vita a tale regime agevolativo e quindi, sotto questo aspetto, è indubbia l'attinenza alla materia tributaria. Inoltre, nel recupero, anche se mirato a tutelare la *ratio* che vieta l'aiuto di Stato incompatibile con la disciplina comunitaria, potrebbe trovarsi indirettamente una finalità impositiva, nel senso che, accertata l'illegittimità dell'aiuto, il recupero delle somme corrispondenti ai benefici fiscali indebitamente concessi comporta, dal punto di vista pratico, la sottoposizione del beneficiario alla normativa tributaria che all'epoca era applicabile (e la conseguente riquantificazione dell'imposta dovuta in assenza dell'agevolazione). Questo esclude che si possa considerare la disciplina tributaria unicamente come parametro per calcolare la somma da recuperare, poiché le conseguenze dal punto di vista tributario vanno oltre, proprio perché implicano l'applicazione di altre norme tributarie come sono quelle relative alla determinazione del reddito, dei criteri di competenza, della base imponibile, delle imposte da pagare ecc..

A questi effetti, avendo la Corte Costituzionale individuato nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa i criteri per qualificare come tributarie le entrate erariali, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante, ci pare che, sulla base di essi, possa essere attribuita tale natura tributaria alle somme oggetto di recupero, se non altro per il collegamento con il fenomeno impositivo che la materia presenta quando trattasi di agevolazioni fiscali, inclusi i crediti d'imposta. A conferma di quanto detto, la stessa Corte, con Ordinanza n. 36/2009, ha dichiarato che "il recupero delle somme corrispondenti ai benefici fiscali indebitamente concessi comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che [...] all'epoca della loro formazione erano già imponibili, con la conseguenza che tale recupero non lede, ma -al contrario- attua gli evocati principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione".

Logica conseguenza dell'attribuzione di natura tributaria all'ordine di recupero sarebbe, quindi, l'utilizzo delle ordinarie procedure tributarie per l'azione di recupero e

l'attribuzione al giudice tributario della tutela dall'atto di recupero, il che, tra l'altro, comporterebbe comunque il rispetto dei principi comunitari di equivalenza (che impedisce la scelta di procedure meno favorevoli di quelle relative a simili diritti fondati sull'ordinamento nazionale) e di effettività (che impedisce l'utilizzo di procedure che rendano impossibile o eccessivamente difficoltoso, in pratica, l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario)⁽⁹⁷⁹⁾. Inoltre, le procedure tributarie rispondono perfettamente alle esigenze di esecuzione immediata ed effettiva della pretesa, in considerazione del predominio dell'interesse fiscale (cosa che non accade con gli strumenti di recupero di matrice civilistica).

Chiaramente, proprio per il fatto di avere per oggetto atti interni che danno esecuzione ad una decisione della Commissione, in questa materia si svolge davanti al giudice tributario un processo con caratteristiche particolari, regolato da norme processuali interne integrate da norme di diritto processuale comunitario.

Così, in Italia, ad esempio, le procedure tributarie sono state scelte⁽⁹⁸⁰⁾ (ma solo in terza battuta) nel caso degli atti di recupero delle esenzioni fiscali concesse per favorire il processo di privatizzazione delle c.d. aziende ex-municipalizzate, dichiarate successivamente dalla Commissione aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune. Si è anche attribuito espressamente alle Commissioni tributarie la giurisdizione a pronunciarsi in ordine alla legittimità degli atti di recupero. Tuttavia, per espressa dichiarazione normativa, non si applicano né le sanzioni per violazioni di natura tributaria e di ogni altra specie comunque connesse alle procedure tributarie, né gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale, neppure ha rilevanza l'intervenuta definizione in base agli istituti di adesione al condono.

A nostro avviso la non applicabilità ai beneficiari dell'aiuto illegale di eventuali sanzioni tributarie (per aver dichiarato e versato un'imposta inferiore al dovuto fruendo

⁹⁷⁹ Ricordiamo che in forza del primato del diritto comunitario i giudici nazionali devono disapplicare le norme interne che violino tali principi.

⁹⁸⁰ In materia di recupero degli aiuti di Stato, il legislatore italiano ha dettato disposizioni legislative *ad hoc*, che hanno previsto diverse modalità di recupero, attribuendo la relativa competenza a differenti Amministrazioni. In alcuni casi sono state applicate direttamente, oppure per disposizione di norma apposita, le ordinarie procedure fiscali, in altri casi è stato applicato uno specifico regime ibrido, in altri ancora è stato attuato un regime di natura non fiscale, mentre in altri casi si è prevista l'applicazione di procedure fiscali cui sono però state apportate alcune deroghe.

di norme agevolative sospette di illegittimità comunitaria) si giustifica perché: i) il recupero viene richiesto in osservanza della normativa comunitaria a tutela della concorrenza; ii) proprio la giurisprudenza comunitaria ha messo in risalto il carattere non sanzionatorio del recupero degli aiuti di Stato, che sarebbe unicamente inteso a ristabilire lo *status quo ante*, come logica conseguenza dell'accertamento dell'illegittimità dell'aiuto (non sarebbe coerente che lo Stato membro decidesse di applicare delle sanzioni verso una condotta alla quale il diritto comunitario, che pure fornisce il titolo per il recupero, non associa delle vere e proprie sanzioni); iii) non sarebbe ragionevole che lo Stato richiedesse l'applicazione di sanzioni, quando è stato proprio esso ad emanare la norma fiscale agevolativa e ad erogare l'aiuto di Stato senza rispettare gli obblighi di notifica e *standstill*; iv) non ricade sui beneficiari dell'aiuto l'obbligo⁽⁹⁸¹⁾ di non accettare o utilizzare l'aiuto illegale, né dal punto di vista del diritto comunitario, né da quello del diritto interno, v) essi hanno agito nel rispetto della legge italiana vigente.

Inoltre, in generale, il giudice nazionale non è tenuto ad applicare i termini di decadenza previsti dalle singole leggi di imposta, nel caso in cui esse rendano praticamente impossibile l'esecuzione effettiva dell'ordine di recupero.

Infine, la Corte di Giustizia ha di recente dichiarato⁽⁹⁸²⁾ che, in caso di difetto di forma degli avvisi di liquidazione emessi per il recupero dell'aiuto di Stato, se l'annullamento di tali avvisi dovesse comportare, anche provvisoriamente, un nuovo versamento dell'aiuto già restituito dai suoi beneficiari ne risulterebbe compromesso l'immediato e stabile ripristino dello *status quo ante* (e quindi l'eliminazione dell'indebito vantaggio concorrenziale). Una tale conseguenza, sarebbe, quindi, incompatibile con la decisione della Commissione che ordina il recupero dell'aiuto illegittimo e con gli obblighi di cui all'art.14, n.3, del *Regolamento di Procedura*.

Dunque, è chiaro che la Commissione si riserva, in nome del principio di leale cooperazione e a garanzia del rispetto dei principi di effettività (soprattutto) e di immediatezza, la possibilità di sindacare le modalità procedurali, valutandone l'idoneità

⁹⁸¹ Cosa diversa è l'onere che grava su di loro di assicurarsi che la procedura di notifica dell'aiuto alla Commissione sia stata adempiuta dallo Stato, al fine di poter allegare il legittimo affidamento come motivo impeditivo del recupero.

⁹⁸² Si veda Corte di Giustizia del 20 maggio 2010, Causa C-210/09, *Scott SA e Kimberly Clark SAS c. Ville d'Orléans*, cit., punti 31-33 e dispositivo.

in rapporto all'obiettivo dell'esecuzione e che, di conseguenza, l'autonomia procedurale può risultare compressa in maniera significativa.

Tra le procedure interne in materia di recupero, il legislatore italiano ha inoltre stabilito una disciplina speciale della sospensione giudiziale in via cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato fiscali illegali dichiarati incompatibili con il mercato comune, con l'inserimento dell'art. 47-bis all'interno del D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 59/2008.

Dal nostro esame della procedura, merita mettere in luce quanto segue: perché la Commissione tributaria provinciale possa concedere la sospensione cautelare devono ricorrere cumulativamente le seguenti condizioni: i) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare (e la sospensione opererà nei limiti di tale errore); ii) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile. Quindi, il *periculum in mora* deve cumularsi almeno con uno dei tre requisiti di *fumus boni iuris* individuati *sub* i). Il testo dell'art. 47-bis esclude la concedibilità della tutela cautelare fuori dei casi rigorosamente ivi previsti. Per questo motivo, in dottrina, si è dubitato della legittimità costituzionale di questa normativa sotto il profilo di una “esorbitante e ingiustificata compressione del diritto di difesa garantito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione” e considerando che l'esercizio del potere cautelare deve consentire di valutare caso per caso la ricorrenza delle “gravi ragioni” e l'introduzione di limitazioni contrasta con il principio di uguaglianza, qualora non vi sia una ragionevole giustificazione del diverso trattamento⁹⁸³). Tuttavia, a nostro avviso, l'ipotesi di “gravi motivi d'illegittimità della decisione di recupero” comprende una casistica talmente ampia da non potersi, in linea di principio, considerare violato il diritto costituzionale di difesa invocato. Inoltre, trattandosi dell'esecuzione di una norma comunitaria dotata di effetto diretto, in virtù del principio comunitario di effettività, il fatto di non concedere la tutela cautelare nel caso di violazione di requisiti formali nell'esecuzione del recupero (come succede nei casi d'intimazione di pagamento non preceduta dalla notifica della cartella o di una cartella di pagamento non

⁹⁸³ Si vedano C. GLENDI, “Processo tributario e recupero di aiuti di Stato”, cit., pp. 1674 e 1675 e L. DEL FEDERICO, “Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”, cit., p. 343, nota 377.

preceduta dalla notifica della comunicazione dell'ingiunzione) non presenta profilo alcuno di incostituzionalità.

Facendo un confronto tra le disposizioni dell'art. 47-bis e le disposizioni generali relative alla sospensione giudiziale contenute nell'art. 47, risulta che, in primo luogo, non si riconosce al Presidente della Commissione tributaria la facoltà di concedere con decreto e in casi di eccezionale urgenza, la sospensione *inaudita altera parte*. Questa limitazione appare giustificata, in quanto la mancanza del recupero degli aiuti di Stato potrebbe portare a sanzioni per lo Stato membro. Di conseguenza, il rispetto del diritto ad una adeguata difesa esige che tale decisione sia sempre presa *audita altera parte*, essendo più ragionevole che la decisione sia presa in camera di consiglio sentite le parti. In secondo luogo, per quanto concerne i termini per la fissazione della trattazione della controversia nel merito, non si applica il termine generale di 90 giorni dalla pronuncia di sospensione entro il quale deve essere fissata la trattazione della controversia nel merito. Si stabilisce invece, ai sensi del comma 4 dell'art. 47-bis, un termine speciale di 60 giorni entro il quale la controversia deve essere definita nel merito. Alla scadenza di detto termine, il provvedimento perde efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale, entro il medesimo termine, riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma (per sussistenza dei medesimi presupposti), anche parziale, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni⁽⁹⁸⁴⁾.

Quindi, anche se, applicandosi per espresso richiamo l'art. 47, comma 7, gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, per il caso specifico dell'ordine di recupero degli aiuti di Stato, gli effetti del provvedimento cautelare cessano comunque decorsi i termini sopra stabiliti (60 giorni più la proroga se del caso) pur se non si sia giunti alla sentenza.

Tuttavia, di recente, la Corte Costituzionale ha dichiarato con sentenza 281/2010 l'illegittimità costituzionale (perché contrastante con gli artt. 24, secondo comma e 111, secondo comma, Cost) dell'art. 1 ("Disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia civile"), comma 3, terzo periodo, del D.L. n. 59/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 101/2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, allo scadere di certi termini

⁹⁸⁴ Inoltre, non si applica la disciplina sulla sospensione feriale dei termini dal 1° agosto al 15 settembre.

decorrenti da quando è stato adottato o confermato dal giudice. La sentenza non attiene direttamente alla materia tributaria, riguardando i contenziosi davanti al giudice del lavoro avverso i recuperi, tramite ruolo, degli aiuti di Stati dichiarati illegittimi dalla Commissione europea in materia contributiva; tuttavia, come notato da Glendi, la disposizione dichiarata illegittima ha un indubbio parallelismo con il comma 4 dell'art. 47-bis appena esaminato. Infatti, in entrambe le norme è prevista la cessazione dell'efficacia della sospensione cautelare, decorso un breve termine dal provvedimento che l'ha concessa (90 e 60 giorni rispettivamente), ove non sia intervenuta la sentenza di merito, salvo esplicita conferma della sospensione stessa da parte del giudice per un ulteriore breve tempo (non superiore a 60 giorni in entrambi i casi), oltre il quale la sospensione cautelare viene comunque definitivamente a cessare. Quanto affermato nella sentenza della Corte Costituzionale 281/2010 potrebbe valere, quindi, in ottica d'interpretazione adeguatrice, anche per la sospensione cautelare nel contenzioso sugli aiuti di Stato di natura fiscale. Dunque, per la Corte Costituzionale, i) anche se il legislatore gode di ampia discrezionalità nella conformazione degli istituti processuali è pur vero che il diritto di difesa garantito dalla Costituzione deve essere regolato dalla legge ordinaria in modo da assicurarne il carattere effettivo. Pertanto, qualora per l'esercizio di esso, anche e tanto più sotto il profilo della tutela cautelare, siano stabiliti termini così ristretti da non realizzare tale risultato, il precetto costituzionale è violato; ii) "la congruità di un termine in materia processuale, se da un lato va valutata in relazione alle esigenze di celerità cui il processo stesso deve ispirarsi, dall'altro deve tener conto anche dell'interesse del soggetto che ha l'onere di compiere un certo atto per salvaguardare i propri diritti", così, "in casi (...) in cui adempiere all'onere probatorio, ricadente sulla parte che ha promosso il giudizio, richiede di regola l'espletamento di un'attività istruttoria anche complessa, il termine di soli centocinquanta giorni (complessivi) per la conservazione dell'efficacia del provvedimento di sospensione si rivela non congruo, sulla base delle considerazioni dianzi svolte"; iii) collegare l'efficacia del provvedimento di sospensione al mero decorso di un breve arco di tempo contrasta con l'art. 111 Cost.⁽⁹⁸⁵⁾ in quanto rende asimmetrica la posizione delle parti: infatti, ciò consentirebbe all'ente che ha iscritto a ruolo il presunto credito, di azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevano condotto il giudice a

⁹⁸⁵ Secondo il quale ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti "in condizioni di parità".

disporre la sospensione stessa, così attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio; iv) il principio di durata ragionevole del processo di cui all'art. 111, secondo comma, Cost. "se è diretto a disporre che il processo stesso non si protragga oltre certi limiti temporali, assicura anche che esso duri per il tempo necessario a consentire un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, di cui il diritto di avvalersi di una sufficiente tutela cautelare è componente essenziale"; v) "l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo, in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione, si risolve in un *deficit* di garanzie che rende la norma censurata non conforme al modello costituzionale".

Pare pertanto corretto, anche nel caso di sospensione cautelare in tema di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia tributaria che, ove permangano i presupposti che l'hanno determinato, il provvedimento cautelare rimanga efficace durante il tempo occorrente per la definizione nel merito della controversia (nel primo grado).

E' stato sostenuto che attraverso la sentenza in commento, la Corte Costituzionale ha applicato in concreto, anche se non esplicitamente, la teoria dei *controlimiti* costituzionali alla *primauté* del diritto comunitario, facendo prevalere il principio costituzionale di effettività della tutela giurisdizionale sull'esigenza comunitaria di immediato ed effettivo recupero degli aiuti di Stato⁽⁹⁸⁶⁾. Tuttavia, a nostro avviso, la giurisprudenza della Corte Costituzionale qui esposta non implica l'applicazione della teoria dei *controlimiti*, ed è invece perfettamente in linea con il diritto comunitario, il quale non esige in ogni caso un sacrificio della tutela cautelare in favore del principio di effettività del diritto comunitario, ma la consente nel caso siano soddisfatti i requisiti necessari di *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, come ci sembra risulti dall'art. 14.3 del *Regolamento di Procedura*⁽⁹⁸⁷⁾ e dall'art. 104 del Regolamento di procedura del

⁹⁸⁶ V. E. M. RUFFINI e G. MAMELI, "Incostituzionali le sospensive a scadenza fissa dei recuperi degli Aiuti di Stato", cit., p. 82.

⁹⁸⁷ Ai sensi del quale "in caso di procedimento dinanzi ai tribunali nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario". Benché la norma si riferisca a misure provvisorie dirette a ottenere che il recupero sia effettuato senza indugio, consentendosi l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione di recupero (quindi a "danno" del beneficiario), riteniamo che le esigenze di uguaglianza nel diritto di difesa, permettano di non escludere

Tribunale di Primo grado⁽⁹⁸⁸⁾. Inoltre, la giurisprudenza comunitaria ha dichiarato espressamente che la tutela giuridica provvisoria costituisce un principio generale del diritto comunitario su cui sono basate le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁽⁹⁸⁹⁾ e la Corte di Giustizia si è espressa nel senso di non accettare un'eccessiva compressione della tutela cautelare dei beneficiari degli aiuti⁽⁹⁹⁰⁾.

Per quanto riguarda il giudizio di appello, nell'articolo 47-bis si dispone che le controversie innanzi alle Commissioni tributarie regionali, aventi ad oggetto gli atti di recupero di aiuti di Stato illegali, hanno priorità assoluta nella trattazione. Inoltre, tutti i termini del giudizio di appello, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà. Tale riduzione sembra svincolata dalla sospensione dell'atto impugnato, applicandosi in generale a tutti i giudizi che abbiano ad oggetto un atto di recupero di aiuti di Stato, anche, apparentemente, a quelli in cui non sia stata chiesta e concessa la tutela cautelare (tale scelta appare discutibile sotto il profilo della tecnica giuridica).

Infine, merita segnalare che, per la tutela dei beneficiari contro la decisione di recupero della Commissione, in ambito comunitario, è prevista la possibilità di proporre dinanzi al Tribunale di Primo grado (entro due mesi dalla pubblicazione della decisione) ricorso di annullamento ex art. 256 TFUE, anche se la decisione ha come destinatario lo Stato membro. Se il ricorso proposto è fondato, la Corte dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato, senza pregiudizio per l'eventuale responsabilità della Commissione ai sensi dell'art. 340 TFUE. Tale decisione può essere oggetto d'impugnazione dinanzi alla Corte di Giustizia per soli motivi di diritto e alle condizioni ed entro i limiti previsti dallo statuto della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

l'uso delle misure provvisorie anche a favore del beneficiario e quindi sia necessario che i giudici compiano un adeguato bilanciamento tra l'utilizzo delle misure provvisorie e l'effetto diretto dell'ordine di recupero.

⁹⁸⁸ Tale articolo contempla la possibilità di presentare (ai sensi dell'art. 278 TFUE) domanda per la sospensione dell'esecuzione di un atto di un'istituzione comunitaria.

⁹⁸⁹ Ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 4 aprile 2002, causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau c. Commissione*, cit., dove aggiunge, inoltre, che tale principio è stato del pari sancito dagli artt. 6 e 13 della *Convenzione europea dei diritti dell'uomo* e dall'art. 47 della *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*.

⁹⁹⁰ Ordinanza della Corte di Giustizia del 18 ottobre 2002, Causa C-232/02 P, cit., (avente ad oggetto il ricorso diretto all'annullamento dell'ordinanza del presidente del Tribunale di Primo grado delle Comunità europee del 4 aprile 2002, Causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau c. Commissione*, sopra citata), punti 58 e 59.

Il ricorso di annullamento non ha effetto sospensivo, ma il beneficiario dell'aiuto può chiedere la sospensione dell'esecuzione della decisione di recupero ai sensi dell'art. 278 TFUE. A questi effetti, le domande di provvedimenti provvisori debbono precisare i motivi di urgenza (*periculum in mora*) e gli argomenti di fatto e di diritto che giustificano *prima facie* l'adozione dei provvedimenti richiesti (*fumus boni iuris*). La mancanza di specificazione, nella domanda, anche di uno solo dei citati elementi fa sì che la stessa debba essere respinta.

E' giurisprudenza consolidata che i) il carattere urgente di una domanda di provvedimenti provvisori deve essere valutato in relazione alla necessità di statuire provvisoriamente, per evitare che un danno grave ed irreparabile venga causato alla parte che sollecita il provvedimento provvisorio; ii) spetta al richiedente dimostrare che non può aspettare l'esito del procedimento di merito senza subire un danno di tale natura; iii) l'imminenza del danno non deve essere dimostrata con assoluta certezza, ma, soprattutto quando la realizzazione del danno dipende dalla sopravvenienza di un insieme di fattori, basta che sia prevedibile con un sufficiente grado di probabilità. Tuttavia, il richiedente è tenuto a provare i fatti sui quali sarebbe basata la prospettiva di un danno grave e irreparabile; iv) per dimostrare che la condizione relativa all'urgenza è soddisfatta, il ricorrente è tenuto a provare che la sospensione dell'esecuzione richiesta è necessaria alla tutela dei propri interessi (non potendo invocare un pregiudizio a un interesse che non gli appartiene personalmente, come, ad esempio, la lesione a un interesse generale o ai diritti di terzi, siano questi soggetti privati o uno Stato⁽⁹⁹¹⁾); v) un danno di carattere pecuniario non può essere considerato, salvo circostanze eccezionali, irreparabile o anche solo difficilmente riparabile, dal momento che può essere oggetto di una compensazione finanziaria successiva; vi) un provvedimento provvisorio è giustificato unicamente se risulta che, in mancanza dello stesso, il richiedente si troverebbe in una situazione tale da porre in pericolo la sua stessa esistenza (pericolo di fallimento) prima della pronuncia della sentenza che conclude la causa di merito o da modificare in modo irrimediabile la sua posizione sul mercato. Si richiede quindi, una valutazione in concreto della gravità e dell'irreparabilità dello specifico pregiudizio asserito in ciascun caso considerato.

⁹⁹¹ Siffatti interessi possono essere eventualmente presi in considerazione solo nell'ambito della ponderazione da parte del giudice degli interessi in gioco ai fini della concessione del provvedimento richiesto).

Per quanto riguarda la ponderazione tra l'interesse comunitario a garantire che il funzionamento del mercato comune non sia falsato da aiuti di Stato nocivi per la concorrenza e quello del beneficiario dell'aiuto di evitare l'esecuzione dell'obbligo di rimborso prima della pronuncia della futura sentenza nella causa di merito, il Tribunale di Primo grado ha dichiarato⁹⁹²) che il primo deve generalmente, se non quasi sempre, prevalere sul secondo ma che, tuttavia, non può escludersi che il beneficiario di un aiuto possa ottenere provvedimenti provvisori nei limiti in cui le condizioni relative al *fumus boni iuris* e all'urgenza siano soddisfatte. Infatti, nel Trattato (artt. 278 e 279 TFUE) e nell'art. 14, n. 3, del regolamento n. 659/1999, si prevede la possibilità di ottenere anche nelle controversie in materia di aiuti di Stato una tutela giuridica provvisoria effettiva. In ambito nazionale, riguardo all'impugnazione di un ordine di recupero da parte del beneficiario dinanzi ai tribunali nazionali, si devono distinguere due situazioni. In primo luogo, nel caso in cui il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile abbia avuto la possibilità (certa) di impugnare la decisione della Commissione, senza farlo, non è possibile contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione. Infatti, ciò porterebbe a eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti, dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 263, sesto comma, TFUE, con pregiudizio della certezza del diritto. Di conseguenza, in queste circostanze, il beneficiario non può neppure chiedere la sospensione delle misure adottate dalle autorità nazionali per dare esecuzione alla decisione della Commissione invocando motivi connessi alla validità di quest'ultima. In secondo luogo, nei casi, invece, in cui non è manifesto che il beneficiario abbia avuto la possibilità di proporre un ricorso di annullamento nei confronti della decisione (i.e. nel caso di un regime di aiuti di ampia portata, rispetto al quale il ricorrente può non essere in grado di dimostrare un suo interesse individuale, oppure quando si tratta di soggetti non legittimati all'impugnazione diretta -con azione di annullamento- della decisione della Commissione), il giudice nazionale deve presentare richiesta di pronuncia pregiudiziale relativa alla validità della decisione contestata, dinanzi alla Corte di Giustizia. In questi casi, il giudice nazionale può sospendere (con carattere provvisorio) l'ordine di recupero solo se ricorrono le seguenti condizioni: i) se nutre "gravi riserve"

⁹⁹² Ordinanza del 4 aprile 2002, Causa T-198/01 R, *Technische Glaswerke Ilmenau* c. Commissione, cit..

circa la validità dell'atto comunitario; ii) se ricorrono gli estremi dell'urgenza; cioè la sospensione è necessaria ad evitare al richiedente un danno grave ed irreparabile; iii) nel decidere ha tenuto conto dell'interesse della Comunità e della presunzione di validità degli atti comunitari. Nella valutazione di queste condizioni, il giudice nazionale deve rispettare le pronunce della Corte o del Tribunale di Primo grado in ordine alla legittimità dell'atto comunitario. Tali presupposti devono sussistere affinché il giudice tributario possa concedere le misure cautelari di sospensione, ex art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

Infine, per quanto concerne le conseguenze per lo Stato membro del mancato adeguamento alla decisione di recupero in assenza di una dimostrazione dell'impossibilità assoluta di eseguirla, la Commissione (o qualsiasi altro Stato membro interessato) può avviare il procedimento d'infrazione e adire direttamente la Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 108.2 TFUE, cioè senza necessità di previo parere motivato della Commissione. In tale procedimento possono essere invocati argomenti relativi ai comportamenti degli organi esecutivi, legislativi o giudiziari dello Stato membro interessato, dal momento che tutti gli organi di esso sono tenuti, nell'espletamento dei loro compiti, all'osservanza delle prescrizioni dettate dal diritto comunitario e idonee a disciplinare direttamente la situazione dei singoli.

La procedura d'infrazione si conclude con una sentenza nella quale la Corte di Giustizia accerta l'esistenza dell'infrazione e tale accertamento implica l'obbligo dello Stato inadempiente di prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza della Corte comporta.

Qualora lo Stato membro in questione non prenda le misure richieste dalla Commissione, ciascuno degli altri Stati membri può adire di nuovo la Corte (in ogni caso previo parere motivato della Commissione) potendo culminare la procedura con la comminazione del pagamento di una somma forfettaria o di una penalità.

Analogamente a quanto previsto in caso di violazione della clausola di *standstill*, la mancata esecuzione da parte delle autorità nazionali di una decisione di recupero può fondare una richiesta di risarcimento danni dei concorrenti pregiudicati dall'aiuto, in base alla giurisprudenza "*Francovich*" e "*Brasserie du Pêcheur*".

II. Osservazioni finali sui risultati raggiunti

Nel Capitolo I ci siamo concentrati sullo studio della nozione giuridica di agevolazione fiscale e, partendo dall'analisi delle più importanti concezioni dottrinali sul tema, siamo pervenuti alla definizione di una nozione di agevolazione fiscale funzionale anche alla valutazione della compatibilità di tali misure con la normativa comunitaria relativa agli "aiuti di Stato". Abbiamo, inoltre, delineato i criteri per la valutazione della legittimità costituzionale delle agevolazioni fiscali e realizzato una classificazione sistematica delle principali figure agevolative in ambito fiscale. Ciò è utile ai fini della comprensione della portata del fenomeno e per la delimitazione del concetto di agevolazione fiscale rispetto al concetto di aiuto di Stato proibito dall'art. 107 TFUE, e, in generale, per la definizione dei limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario, tema questo cui è dedicato il secondo Capitolo del nostro lavoro.

Nel Capitolo II, in cui si analizzano in primo luogo le relazioni tra ordinamento comunitario e ordinamento interno, abbiamo dimostrato quale efficacia abbiano i vincoli comunitari nel diritto interno. Abbiamo, inoltre, fornito una precisa nozione di aiuto di Stato di carattere fiscale, attraverso l'esame degli elementi costitutivi della fattispecie prevista dall'art. 107 TFUE come precisati dalla prassi della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Ciò si è rivelato utile al fine di valutare in quali circostanze le agevolazioni fiscali possano essere considerate aiuti di Stato proibiti.

Ci siamo soffermati in modo approfondito sul requisito (costitutivo del concetto di aiuto di Stato proibito) della selettività della misura fiscale (che deve essere concessa a favore di *talune imprese o talune produzioni*), in particolare su quello di selettività territoriale, analizzando la recentissima giurisprudenza comunitaria in merito con particolare attenzione alle implicazioni che ne derivano riguardo alla possibilità per gli enti subcentrali di adottare politiche agevolative (territoriali per definizione) nei sistemi costituzionali decentrati asimmetricamente e, in particolare, per l'Italia. Infatti, tale giurisprudenza, a partire dal 2006, ha disatteso (anche di recente) l'indirizzo della Commissione, stabilendo che, nel caso di misure fiscali adottate da enti regionali o locali, non è necessariamente il territorio nazionale nella sua totalità a rappresentare il contesto di riferimento per valutarne la selettività. La Corte, riguardo alle situazioni di federalismo fiscale asimmetrico (in cui, cioè, non tutte le regioni godono delle stesse competenze fiscali), ha elaborato un "test di autonomia" istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria che gli enti infrastatali devono superare al fine di evitare un

giudizio di incompatibilità con il mercato *comune*, ai sensi dell'art. 107.1 TFUE, delle misure fiscali da loro adottate.

L'analisi della giurisprudenza in merito ci ha permesso di effettuare alcune riflessioni sugli spazi effettivi di autonomia riconosciuti agli enti territoriali nell'ordinamento italiano, particolarmente nella prospettiva federalista in via di attuazione, alla luce della Legge delega sul federalismo fiscale 42/2009. Dall'esame di tale legge abbiamo concluso che la stessa potrebbe non garantire completamente a tutte le Regioni italiane il tipo di autonomia finanziaria richiesto dalla Corte di Giustizia ai fini della compatibilità con il diritto comunitario delle misure fiscali di vantaggio che esse dovessero stabilire. Infatti, sebbene la Legge 42/2009 comporti quell'autonomia finanziaria nella regolazione degli strumenti perequativi relativi alle funzioni essenziali (assistenza, sanità ed istruzione), riteniamo di aver dimostrato che potrebbe invece non essere così riguardo ai trasferimenti dal fondo perequativo finalizzati a ridurre le differenze nelle capacità fiscali.

Alla luce delle nostre considerazioni sul requisito della selettività, abbiamo constatato come la problematica dei limiti alla "fiscalità di vantaggio" regionale derivanti dal divieto di aiuti di Stato condizioni le scelte legislative riguardo all'autonomia finanziaria delle Regioni, autonomia che deve, in primis, essere garantita alle Regioni con competenze fiscali asimmetriche. D'altra parte, anche se superano il *test di autonomia*, tali Regioni dovranno porre grande attenzione, in primo luogo, a non stabilire agevolazioni per zone limitate all'interno del proprio territorio, che potrebbero dar luogo a una selettività territoriale e quindi all'incompatibilità con il divieto di aiuti di Stato; in secondo luogo, a non introdurre nel proprio territorio degli incentivi fiscali selettivi "materialmente" perché a favore di imprese determinate o appartenenti a certi settori economici.

Rimane, dunque, piuttosto limitata la capacità di incentivazione fiscale delle Regioni, perché esse possono adottare esclusivamente misure di fiscalità di vantaggio di carattere generale, dovendo rinunciare a modulare il prelievo fiscale all'interno del territorio secondo una funzione promozionale settoriale, salvo nei casi in cui siano ammesse deroghe al divieto di aiuti di Stato.

La nostra ricerca, dunque, attraverso lo studio sistematico della normativa comunitaria, della prassi della Commissione, della giurisprudenza nazionale e comunitaria e della

dottrina relative alle agevolazioni fiscali e agli aiuti di Stato fiscali, ha permesso di stabilire quali linee guida dovrebbero essere seguite dagli Stati membri e dagli enti substatali nella determinazione delle proprie politiche fiscali agevolative. Tali linee guida rilevano indirettamente, anche per le imprese, le quali sono interessate al rispetto della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato da parte degli enti pubblici (statali e substatali) che stabiliscano a vantaggio di esse delle agevolazioni tributarie, dato il rischio di recupero *a posteriori* di detti benefici.

Quanto esaminato nei primi due capitoli, insieme all'analisi realizzata nel Capitolo III, ci porta alle seguenti conclusioni. In primo luogo il carattere giurisprudenziale e casistico dell'interpretazione delle disposizioni relative agli aiuti di Stato, comporta, senza dubbio, il rischio di una minore certezza del diritto. Ciò allontana il Diritto comunitario dal Diritto di paesi come l'Italia e induce questi, in alcune occasioni, a opporre resistenza alle regole comunitarie (se non addirittura ad ignorarle). In altre occasioni, invece, come è successo in Italia con la disciplina speciale della sospensione giudiziale in via cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato fiscali illegali dichiarati incompatibili con il mercato comune, vi è il rischio che il legislatore statale, nella smania di soddisfare il principio comunitario di effettività, commetta il peccato di essere "più comunitarista degli stessi organi comunitari", arrivando all'estremo di sacrificare ingiustamente e ingiustificatamente altri principi ugualmente garantiti dal diritto comunitario come, ad esempio, quello ad una adeguata difesa, anche cautelare.

In secondo luogo, la nostra ricerca evidenzia che la Commissione europea e la Corte di Giustizia, attraverso gli articoli 107 e ss. TFUE, dispongono di un vero strumento non solo di controllo e indirizzo delle politiche fiscali di sviluppo degli Stati membri, ma anche di modifica della normativa interna in materia. L'avanzata della fiscalità negativa comunitaria si manifesta non solo rispetto alle norme interne sostanziali (restringendo la possibilità, per gli Stati membri e per gli enti substatali all'interno di essi, di disporre liberamente agevolazioni fiscali, al fine di graduare l'onere impositivo adeguandolo alle esigenze di tutela di situazioni ed interessi costituzionalmente protetti), ma anche, e in maniera incisiva, nelle norme procedurali (condizionando il lavoro delle Commissioni tributarie, le quali devono integrare le norme processuali interne stabilite per il recupero degli aiuti di Stato con le norme sostanziali e procedurali previste dalla normativa comunitaria, essendo, d'altra parte, obbligate a non applicare la normativa interna in

contrasto con quest'ultima). Ciò ha portato, tra l'altro, a conseguenze potenzialmente gravi per il principio dell'autorità della cosa giudicata, espressione del principio di certezza del diritto. Infatti, la Corte di Giustizia è entrata nel merito della definizione nazionale di giudicato, modificandola in senso comunitario, qualora esso interferisca con norme comunitarie inderogabili in materie di esclusiva competenza comunitaria, facendo, quindi, recedere il principio nazionale di certezza del diritto dinanzi a quello comunitario di effettività. Ciò implica, senza dubbio, un limite sostanziale all'autonomia procedurale degli Stati membri.

Dunque, la Corte di Giustizia, senza introdurre direttamente nuove norme o strumenti processuali comuni agli Stati membri, vaglia, caso per caso, la conformità degli istituti nazionali, sindacando principi fondamentali delle tradizioni giuridiche degli Stati membri, provocando modificazioni di non poco conto.

Occorre quindi, prendere atto che due ambiti che sembravano inespugnabili, come quello delle potestà fiscali degli Stati membri in materia d'imposte dirette e la potestà di stabilire le proprie norme procedurali, sono stati profondamente "colpiti" dal diritto comunitario per il tramite della normativa sugli aiuti di Stato e in maniera decisiva dalla Corte di Giustizia nel suo triplice ruolo di giudice, interprete del diritto comunitario e "legislatore negativo".

BIBLIOGRAFIA

AFFERNI, G., “*La disciplina italiana della responsabilità civile dello Stato per violazione del diritto comunitario imputabile ad un organo giurisdizionale di ultima istanza*”, in Nuova Giurisprudenza Civile Commentata, 2007, II, pp. 261 ss.

ALFANO, R., “*Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*”, in Rassegna Tributaria, n. 3, 2007, pp. 830 ss.

ALONSO ARCE, I., “*El Concierto Económico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 (RJ 2005, 130) y las conclusiones del abogado general Sr. Geelhoed de 20-10-2005*”, in Justicia Tributaria Aranzadi, n. 8, 2005, pp. 299 ss.

ID., “*Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia*”, in Ekonomiaz, n. 61, 1er Cuatrimestre, 2006, pp. 254 ss.

ALPA, G. e BESSONE M., “*La responsabilità civile*”, Milano, Giuffrè, 2001.

ALTIERI, A., “*Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*”, in Rassegna Tributaria, 6-bis, 2003, pp. 2339 ss.

AMATUCCI, A., “*La normativa comunitaria quale fonte per l’ordinamento tributario interno*”, in “*Diritto Tributario Internazionale*”, coordinato da V. Uckmar, Cedam, Padova, 2005, pp. 1165 ss.

AMATUCCI, F., “*L’impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*”, in Finanza Locale, n. 3, 2008, pp. 11 ss.

ID., “*Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*”, in Rassegna Tributaria, n. 5, 2008, p. 1282 ss.

ID., “*Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*”, in Corriere Tributario, n. 13, 2009, pp. 1059 ss.

ANDREWS, W. D., “*Personal Deductions in an Ideal Income Tax*”, in Harvard Law Review, vol. 86, 1972, pp. 309 ss.

ANDREWS, W. D. e BRADFORD, D. F., “*Savings Incentives in a Hybrid Income Tax*”, in H.J. Aaron, H. Galper, J.A. Pechman (a cura di), “*Uneasy Compromise. Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*”, Brookings Institution, Washington, 1998.

ANTICO, G. e FARINA, M., “*Decreto anti-crisi (d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito) -Il recupero degli aiuti di Stato concessi alle ex municipalizzate*”, ne Il Fisco, fascicolo 1, n. 8, 2009, p. 1213 ss.

ANTONINI, E., “*La formulazione della legge e le categorie giuridiche*”, Milano, 1958, pp. 64 ss.

ANTONINI, L., (a cura di) *“Prospettive della sussidiarietà: la fiscalità regionale di vantaggio”*, in Quaderni dell’osservatorio, Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Napoli, 2007.

ID., *“Le coordinate del nuovo federalismo fiscale”*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 2009, I, pp. 233 ss.

ANTONINI, L., e BARBERO, M., *“Dalla CGCE un’importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese”*, in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 2006, II, pp. 117 ss.

ID., *“È necessario attuare il federalismo”*, ne Il Sole24ore, 07 settembre 2006.

ID., *“Ue, perequazione ammessa con la fiscalità di vantaggio”*, ne Il Sole24ore, 21 settembre 2008.

ARACHI G. e ZANARDI, A., *“La perequazione delle Regioni e degli enti locali”*, in *“La finanza pubblica italiana”*, Rapporto 2009, a cura di M. C. Guerra e A. Zanardi, il Mulino, Bologna, 2008.

ARMESTO MACÍAS, D., *“¿Es Ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?”*, in Quincena Fiscal Aranzadi, n. 13, 2006, p. 33 ss.

ID., *“ECJ backs regional tax regimes in the Azores case”*, in www.internazionaltaxreview.com, october 2006, pp. 45 ss.

ARMESTO MACÍAS, D. e HERRERA, P. M., *“¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?”*, en Quincena Fiscal Aranzadi, n. 13, 2006, pp. 33 ss.

AULENTA, M., *“L’applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte del giudice nazionale”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

BACON, K., *“The Concept of State Aid: The Developing Jurisprudence in the European and UK Courts”*, in European Competition Law Review, 2003, Vol. 24, parte 2, pp. 54 ss.

ID., *“Enforcement and Remedies”* in *“European Community Law of State Aid”*, a cura di K. Bacon, Oxford, 2009.

BARBERA, A., *“Scompare l’interesse nazionale?”* in Forum di Quaderni costituzionali, 9 aprile 2001, reperibile all’URL: www.forumcostituzionale.it

BARBERO, M., *“Fiscalità di vantaggio: Gibilterra promossa ma cosa c’è oltre le colonne d’Ercole?”*, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, n.1, 2009, pp. 395 ss.

BARIATI, S. (a cura di), *“Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario”*, Giuffrè, Milano, 1998.

BARILE, P., *“Il cammino comunitario della Corte”*, in Giurisprudenza Costituzionale, 1973, pp. 2401 ss.

BARILE, P. et altri, *“Il primato del diritto comunitario e i giudici italiani”*, Milano, Angeli, 1978.

BASILAVECCHIA, M., *“Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, pp. 421 ss.

ID., *“L'influenza delle interpretazioni della Corte di giustizia”*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 1, 2008, pp. 46 ss.

ID., *“La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista”*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, pp. 983 ss.

ID., *“Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite”*, in *Corriere Tributario*, n. 6, 2010, pp. 423 ss.

BAUDENBACHER, C., *“A brief Guide to European State Aid Law”*, Kluwer Law International, L'Aja, 1998.

BIANCHI, L., *“Spetta al contribuente provare l'insussistenza dell'obbligo di recupero degli aiuti di Stato -Gli incerti confini dell'onere della prova nella procedura di recupero degli aiuti di Stato illegittimi”*, in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n.10, 2009, pp. 907 ss.

BIAVATI, P., *“La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2007, pp. 1591 ss.

BECCALLI, C., *“Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008. La sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato”*, in *Il Fisco*, I, n. 23, 2008, pp. 4175 ss.

BEGHIN, M., *“Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva”*, in *Corriere Tributario*, n. 24, 2007, pp. 1973 ss.

BERLIRI, A., *“Principi del diritto tributario”*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1972.

ID., *“Corso istituzionale di diritto tributario”*, Milano, 1985.

BERTOLISSI, M., *“Federalismo fiscale, una nozione giuridica”*, in *Federalismo Fiscale*, n. 1, 2007, pp. 9 ss.

BIAGI, F., *“Le prospettive della finanza regionale e locale nei recenti provvedimenti legislativi”*, in *Rapporto sulla finanza locale 2008*, F. Angeli, Milano, 2008.

BIN, R., *“L'interesse nazionale dopo la riforma: continuità dei problemi, discontinuità della giurisprudenza costituzionale”*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2 dicembre 2001, reperibile all'URL: www.forumcostituzionale.it

BITTKER, B. I., *“Accounting for Federal «Tax Subsidies» in the National Budget”*, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969, p. 244 ss.

ID., *“The Tax Expenditure Budget- A Replay to Professors Surrey and Hellmuth”*, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969, pp. 538 ss.

BIZIOLI, G., *“Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell’ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)”*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2004, parte II, pp. 16 ss.

ID., *“Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale”*, Cedam, Padova, 2008.

BOBBIO, N., *“Dalla struttura alla funzione”*, Comunità, Milano, 1977.

ID., *“La funzione promozionale del diritto rivisitata”*, in *“Incentivi C.E.E. per la riforma delle strutture economiche”*, a cura di L. Forlati Picchio, Cedam, Padova, 1985.

BORDIGNON, M., *“Alcune tesi sul federalismo fiscale all’italiana”*, in *Economia Italiana*, n. 2, 2005, pp. 361 ss.

BORIA, P., *“L’Antisovrano”*, Torino, Giappicchelli, 2004.

ID., *“Diritto Tributario europeo”*, Il Sole 24Ore, 2005.

ID., *“Il Sistema Tributario”*, UTET, 2008.

BRADFORD, D. F., e THE U.S. TREASURY TAX POLICY STAFF, *“Blueprints for Basic Tax Reform”*, 2nd edition, Tax Analysts, Arlington, VA, 1984.

BŘI’ZA, P., *“Is There Anything Left of Res Judicata Principle?”*, in *Civil Justice Quarterly*, n. 1, 2008, pp. 40 ss.

BRUZZONE, M., *“L’avviso di accertamento diventa titolo esecutivo per imposte sui redditi ed IVA”*, in *Corriere Tributario*, n. 28, 2010, pp. 2230 ss.

BUSICO, M., *“Presupposti per il recupero degli aiuti di Stato goduti dalle «ex municipalizzate» - Onere di indagine a carico dell’Agenzia delle entrate per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente fruiti da società «ex municipalizzate»”*, in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n.11, 2007, pp. 949 ss.

BUZZACCHI, C., *“Aiuti di stato in forma di incentivi ed esenzioni fiscali, il nuovo paradigma della politica ambientale europea”*, in *Diritto dell’Economia*, n. 2, 2008, pp. 325 ss.

ID., *“Principio di concorrenza e aiuti di stato tra diritto interno e diritto comunitario”*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 1, 2004, pp. 277 ss.

CALCAGNO, M., *“Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell’elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee”*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3, 2008, pp. 1145 ss.

CALDERÓN CARRERO, J. M. e RUIZ ALMENDRAL, V., *“Autonomía Financiera de las CC.AA vs. Derecho Comunitario” (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”*, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 17, 2006, p. 13 ss.

CALDERÓN PATIER, C., e GONZÁLEZ LORENTE, A., “*Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros*”, in *Crónica Tributaria*, n. 115, 2005, pp. 59 ss.

CAMPORESI, R. e TEODORANI, F., “*Public utilities e aiuti di Stato: sospesa dal giudice tributario l’ingiunzione per il recupero*”, in *Finanza Locale*, n. 9, 2007, pp. 49 ss.

CANTILLO, M., “*Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2010, pp. 11 ss.

CAPELLI, F., “*Responsabilità della Comunità Europea e degli Stati membri per violazione del diritto comunitario: rimedi e risarcimento danni*”, Relazione presentata al Congresso di Genova dell’11 settembre 1998, organizzato dall’Associazione Internazionale giuristi di lingua italiana sul tema: “*Unione Europea e Stati membri-Responsabilità per atti normativi illegittimi*”, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, n. 4, 1998, pp. 769 ss.

CAPELLO, F., “*La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*”, *Rassegna di Giurisprudenza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, II, 2006, pp. 803 ss.

CARINCI, A., “*Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell’Unione europea*”, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2004, pp. 1201 ss.

ID., “*Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2006, pp. 1783 ss.

ID., “*Il divieto di aiuti di stato quale limite all’autonomia tributaria degli enti infrastatali*”, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 3, 2009.

ID., “*I vincoli comunitari all’autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali*”, in “*L’autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*”, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, 2009, pp. 75 ss.

ID., “*L’imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di giustizia sui limiti comunitari all’autonomia tributaria regionale*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2010, pp. 278 ss.

CARPENTIERI L., LUPI, L., STEVANATO, D., “*Il Diritto tributario nei rapporti internazionali*”, Milano, 2003.

CASADO OLLERO, G., “*L’ordinamento comunitario e l’ordinamento tributario interno*”, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Cedam, 1994.

CASERTANO, G., “*Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributarie alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*”, *Rassegna Tributaria*, n. 3, 1995, pp. 441 ss.

CELOTTO, A. e GROPPI, T., “Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti”, in Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2004, pp. 1309 ss.

CENDON, P. e BALDASSARI, A., (a cura di) “Codice Civile annotato”, UTET, 2007.

CERMIGNANI, M., “Primi orientamenti sul recupero degli aiuti di stato fiscali relativi alle società per la gestione dei servizi pubblici locali (cd. “ex municipalizzate)”, in Giustizia Tributaria, n. 1, 2008, pp. 79 ss.

CHITI, M. P., “Regioni ed Unione europea dopo la riforma del Titolo V della Costituzione: l’influenza della giurisprudenza costituzionale”, in Le Regioni, n. 6, 2002, pp. 1401 ss.

ID., “La responsabilità dell’amministrazione nel diritto comunitario”, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2009, 3-4, pp. 505 ss.

CIAMPOLILLO, C., “Incompatibilità e recupero degli aiuti”, in AA.VV., “Aiuti di Stato in materia fiscale” a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

ID., “Le Commissioni tributarie tornano sulla problematica del recupero degli aiuti fiscali nei confronti delle cd. «ex municipalizzate» -Nota a Comm. Trib. Prov. di Teramo, sez. III, 14 novembre 2007, n. 164 -Nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX, 21 aprile 2008, n. 91 -Nota a Comm. Trib. Prov. di Savona, sez. V, 30 giugno 2008, n. 285”, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, pp. 733 ss.

ID., “ Il recupero degli Aiuti di Stato nei confronti delle ex municipalizzate al vaglio della Consulta -Nota a Commissione Tributaria provinciale di Firenze, sez. XIX, (ordinanza) 17 dicembre 2007, n. 96”, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, pp. 745 ss.

ID., “Società ex municipalizzate: il recupero degli aiuti di Stato trova giustificazione negli artt. 3 e 117 della Costituzione”, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, pp. 873 ss.

CIENFUEGOS MATEO, M, e ARMENGOL FERRER, F., “El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea”, in Unión Europea Aranzadi, n. 8-9, 2005, p. 13 ss.

CINI, M., “The soft law approach: commission Rulemaking in the EU’s State Aid Regime”, in Journal of European Public Policy, 2001, Vol. 8, n. 2, aprile, pp. 192 ss.

CIPOLLINA, S., “La riserva di legge in materia fiscale”, in “Diritto tributario e Corte costituzionale”, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

COCIANI, S. F., “Attualità o declino del principio della capacità contributiva?”, in Rivista di Diritto Tributario, nn. 7-8, 2004, I, pp. 823 ss.

COMMISSIONE EUROPEA, “Il sistema fiscale nell’Unione europea”, documento d’orientamento per la riunione informale dei ministri del Consiglio «Ecofin», SEC(96) 487, 20 marzo 1996.

ID., “XXVIth Report on Competition Policy”, 1996.

ID., “La politica tributaria nell’Unione europea: relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari”, 22 ottobre 1996, COM(96);

ID., “*Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell’Unione europea*”, comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM(97) 564, 5 novembre 1997.

ID., “*Comunicazione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*”, Comunicazione 98/C 384/03, GU C 384 del 10.12.1998.

ID., “*Relazione sull’attuazione della comunicazione della Commissione sull’applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*”, Comunicazione della Commissione del 9.2.2003, C(2004)434.

ID., “*Comunicazione della Commissione sui tassi di interesse per il recupero degli aiuti di Stato e di riferimento/attualizzazione in vigore per i 27 Stati membri con decorrenza 1o marzo 2010*”, 2010/C 55/04, pubblicato ai sensi dell’articolo 10 del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, GU L 140 DEL 30 aprile 2004.

ID., “*Piano d’azione nel settore degli aiuti di Stato*” presentato il 7 giugno 2005, COM(2005) 107 def., consultabile all’URL:

http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_it.pdf

ID., “*Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013*”, GU C 54 del 4.3.2006.

ID., “*Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013*”, GU C 319 del 27.12.2006.

ID., “*Community framework for state aid for research and development and innovation*”, 2006/C 323/01, OJ C 323, 30.12.2006, p. 1-26.

ID., “*Comunicazione della Commissione sull’applicazione dell’articolo 228 del Trattato CE*” (SEC/2005) 1658, GU C 126 del 7 giugno 2007.

ID., “*Verso l’esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili*”, 2007/C 272/05, GU, C/272/4 del 15 novembre 2007.

ID., “*Comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione*”, 2008/C14/02, GU n. C/14 del 19 gennaio 2008.

ID., “*Vademecum on State Aid Rules*” (versione aggiornata al 30. 9. 2008) disponibile all’URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf

ID., “*Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States*”, Autumn 2008.

ID., “*Quadro di riferimento temporaneo comunitario per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’accesso al finanziamento nell’attuale situazione di crisi finanziaria ed economica*”, 2009/C16/01, in GUUE del 22 gennaio 2009.

ID., “*Comunicazione della Commissione relativa all’applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali*” (2009/C 85/01) –di seguito Comunicazione 2009/C 85/01, GU del 9 aprile 2009.

ID., “*Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States*”. 07.12.2009, (COM(2009) 661), reperibile all’URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/2009_autumn_en.pdf

CONSOLO, C., “*Il primato del diritto comunitario può spingersi fino a intaccare la «ferrea» forza del giudicato sostanziale?*”, in *Corriere Giuridico*, n. 9, 2007, pp. 1189 ss.

ID., “*La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*”, in *Rivista di Diritto Processuale*, vol. 63, I, 2008, pp. 225 ss.

ID., “*Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all’efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 12, 2010, I, pp. 1143 ss.

COPPOLA, P. “*Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2007, pp. 1677 ss.

ID., “*Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane*” in AA.VV., “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, a cura di M. Ingresso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

COTTANI, G., “*La procedura di controllo*”, in AA.VV., “*Aiuti di Stato in materia fiscale*”, a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

COZZOLINO, G., “*La CGCE torna a fare il punto sul rapporto tra divieto di aiuti di Stato e fiscalità di vantaggio a favore delle imprese attuata da enti infrastatali*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 5, 2009, pp. 1173 ss.

CRISAFULLI, V. e PALADIN, L., “*Commentario breve alla Costituzione*”, Padova, 1990.

CRUCELEGUI GÁRATE, J. L., “*Repercusiones del control de las ayudas públicas en el País Vasco*”, in *Ekonomiaz*, n. 61, 1er cuatrimestre, 2006, pp. 232 ss.

D’AMATI, N., “*Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l’industrializzazione del Mezzogiorno*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1968, I, pp. 465 ss.

ID., “*Profili giuridici delle Agevolazioni fiscali*”, in *Bollettino Tributario*, n. 8, 1995, pp. 565 ss.

ID., “*Agevolazioni ed esenzioni tributarie*”, in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice, vol. I, UTET, Torino 1980, pp. 153 ss.

ID., “*Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1994, pp. 379 ss.

D’AMATI, N. e URICCHIO, A., “*Corso di Diritto Tributario*”, Cedam, Padova, 2008.

DAGNINO, A., “*Agevolazioni fiscali e potestà normativa*”, Cedam, Padova, 2008.

DAMI, F., “*L’autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all’indomani della pronuncia sulla legittimità delle c.d. «tasse sul lusso»*” in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2008, II, pp. 825 ss.

DE BELLIS, G., “*Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l’esperienza italiana*”, in *Rassegna Tributaria 6-bis*, 2003, pp. 2299 ss.

DE MARIA, S., “*Recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria in materia di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto comunitario*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2004, II, pp. 879 ss.

DE MITA, E., “*L’agevolazione con effetti perversi andava corretta, non cancellata*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1993, II, pp. 873 ss.

ID., “*Dagli scali sardi un insegnamento per il federalismo*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2010, n. 1, I, pp. 177 ss

ID., “*«Tassa sul lusso» incompatibile con il diritto comunitario -L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi e natura di aiuto di Stato*”, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 2 del 2010, pp. 114 ss.

DEL FEDERICO, L., “*Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*”, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3, 2006, p. 19 ss.

ID., “*Recupero degli aiuti di Stato, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*”, nota a Comunicazione della Commissione europea 2007/C 272/05, in *Giustizia Tributaria*, n. 1, 2008, p. 199 ss.

ID., “*Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*”, in “*L’autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*”, a cura di V. Ficari, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, 2009.

ID., “*I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*”, in AA.VV., “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

ID., “*Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*”, Milano, Giuffrè, 2010.

DELSIGNORE, M., “*Il ruolo della Pubblica Amministrazione nazionale ai fini dell’effettività del diritto comunitario*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2009, pp. 443 ss.

DI COMITE, V., “*La nozione di impresa nel diritto comunitario della concorrenza*”, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 11, 2004, pp. 2028 ss.

DI PIETRO, A., “*Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2006, pp. 245 ss.

DI BUCCI, V., “*Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*”, in *Rassegna Tributaria* n. 6-bis, 2003, pp. 2315 ss.

DI PLINIO, G., “*La costituzione economica europea e il progetto di Trattato Costituzionale*”, documento reperibile all’URL:
<http://institucional.us.es/cidc/Ponencias/europea/GiampieroDiplinio.pdf>

DÍEZ MORENO, F., “*La regulación de las ayudas de Estado en la Ley de Defensa de la Competencia*”, in *Noticias de la CEE*, n. 66, 1990, pp. 19 ss.

DIPARTIMENTO DEL TESORO: SECRETARY OF THE UNITED STATES TREASURY, “*Annual Report of the Secretary of the United States Treasury for the Fiscal Year ended June 30*”, 1968, Washington, D.C., G.P.O., pp. 327 ss.

DONNARUMMA, M. R., “*Processo di «costituzionalizzazione» dell’Unione europea e la tensione dialettica tra la giurisprudenza della Corte di giustizia e le giurisprudenze delle Corti costituzionali*”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2010, pp. 407 ss.

DORIGO, ST., “*L’efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2003, pp. 1099 ss.

DOS SANTOS, A. C., “*L’Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*”, Bruylant, 2009.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “*La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*”, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2009, p. 403 ss.

EVANS, A., “*European Community Law of State Aid*”, Clarendon Press, Oxford, 1997.

FALSITTA, G., “*I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*”, in *Il Fisco*, n. 6, 2003, pp. 794 ss.

ID., “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, Cedam, Padova, 2007.

ID., “*Manuale di diritto tributario. Parte Generale*”, Cedam, Padova, 2008.

ID., “*Giustizia tributaria e tirannia fiscale*”, Milano, Giuffrè, 2008.

ID., “*L’imposta confiscatoria*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008, II, p. 89 ss.

ID., “*Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*”, *Il Corriere Giuridico*, n. 7, 2008, pp. 893 ss.

ID., “*Corso Istituzionale di Diritto Tributario*”, Cedam, Padova, 2009.

ID., “*Recupero retroattivo degli «aiuti di Stato» e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2010, II, pp. 655 ss.

FANTOZZI, A., “*Corso di Diritto Tributario*”, UTET, Torino, 2003.

ID., “*Diritto tributario*”, 2^a ed., Milano, 1998.

ID., “*Gli studi di settore nell’accertamento del reddito d’impresa*”, in AA.VV., “*Diritto tributario e Corte costituzionale*”, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

ID., *“I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali”*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, pp.1037 ss.

ID., *“L’Europa ipotoca il federalismo fiscale”*, ne *Il Sole 24Ore*, 28 settembre 2006.

ID., *“La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia”*, *Il Sole24Ore*, 27 settembre 2006.

ID., *“Problemi di adeguamento dell’ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione”*, in *Rassegna Tributaria*, 6-bis, 2003, pp. 2249 ss.

FEDELE, A., *“La funzione fiscale e la capacità contributiva”*, in AA.VV., *“Diritto tributario e Corte costituzionale”*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

ID., *“Appunti dalle lezioni di diritto tributario”*, Torino, 2003

FEOLA F. e VIGLIOTTI, V., *“La procedura di controllo”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

FERLAZZO NATOLI, L., *“Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: Dalla teoria dualista a quella monista?”*, in AA.VV., *“Diritto tributario e Corte costituzionale”*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

FERNANDEZ ORTE, J., *“Los incentivos fiscales de los territorios históricos del País Vasco ante las instituciones comunitarias”*, in *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 11, 2007, pp. 31 ss.

FICARI, V., *“«Scintille» di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2002, p. 1226 ss.

ID., *“Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani”*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, pp. 319 ss.

ID., *“Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti”*, in *“L’autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega”*, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, 2009.

FICHERA, F., *“Le agevolazioni fiscali”*, Cedam, Padova, 1992.

ID., *“Aiuti fiscali ai Paesi Baschi”*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2002, pp. 425 ss.

FIorentino, ST. *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

FLORINDO GIJÓN, F., *“El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”*, in *Crónica Tributaria*, n. 109, pp. 101 ss.

FONTANA, E., *“Aiuti di Stato e diretta efficacia”*, Napoli, 2006.

FRADEANI, F., “*La sentenza «Olimpiclub» della Corte di giustizia CE e la stabilità del giudicato*” pubblicato il 4/02/2010 in www.treccani.it.

FRANSONI, G., “*Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2006, III, pp. 249 ss.

ID., “*Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*”, Pacini editori, 2007.

FRANZE', R., “*Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali*”, in AA.VV., “*La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura: atti del Convegno «Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria»*”, Genova 9-10 febbraio 2007.

FRANZONI, M., “*Fatti illeciti*”, in “*Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*”, a cura di Francesco Galgano, Zanichelli editore e soc. ed. del Foro Italiano, 1943-2007, p. XL, 1302 ss.

FUMAGALLI, L., “*La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario*”, Milano, Giuffrè, 2000.

FURCINITI, G., e PALLARIA, E., “*Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale. Principali problematiche applicative dell'azione di recupero*”, ne *Il Fisco*, n. 5, 2005, fasc. 1, pp. 696 ss.

GABRIELE, F. e CELOTTO, A., “*Fonti comunitarie e ordinamento nazionale: temi e problemi sull'impatto del diritto comunitario nel sistema italiano delle fonti*”, Bari, Cacucci, 2001.

GALETTA, D. U. “*Riflessioni sulla più recente giurisprudenza comunitaria in materia di giudicato nazionale (ovvero sull'autonomia procedurale come competenza procedurale funzionalizzata)*”, in *Diritto dell'Unione Europea*, n. 4, 2009, pp. 961 ss.

GALLO, F., “*La tassazione dei redditi d'impresa, i difetti e le proposte di modifica*”, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pp. 121 ss.

ID., “*Ratio e struttura dell'IRAP*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 1998, pp. 627 ss.

ID., “*Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2002, pp. 585 ss.

ID., “*L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*”, in *Giurisprudenza Commerciale*, n. 2, 2002, I, pp. 131 ss.

ID., “*L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*”, Relazione presentata al Convegno di Studi “*L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*”, Roma, 12 dicembre 2002, in *Rivista di diritto internazionale privato e processuale*, n. 2, 2003, pp. 435 ss.

ID., “*Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6-bis, 2003, pp. 2271 ss.

ID., *“Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari”*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2006.

ID., *“Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2006, pp. 407 ss.

ID., *“Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari”*, in *“Per una Costituzione fiscale europea”* a cura di A. Di Pietro, Cedam, Padova, 2008.

ID., *“I principi di diritto tributario: problemi attuali”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2008, pp. 919 ss.

ID., *“I capisaldi del federalismo fiscale”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2009, pp. 219 ss.

ID., *“L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale”*, a cura di L. Antonini, Jovene, 2010.

ID., *“Profili critici della tassazione ambientale”*, in *Rassegna Tributaria*, n.2, 2010, pp. 303 ss.

GALLO, P., *“Introduzione alla responsabilità civile”*, Giappichelli, Torino, 2000.

GAMBARO, E., e PAPI ROSSI, A., *“Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili”*, in *“Concorrenza e aiuti di Stato”*, a cura di A. Santa Maria, Torino, Giappichelli, 2006.

GARCÍA NOVOA, C., *“La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”*, in *Dereito-Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 15, n. 1, 2006, pp. 203 ss.

GIANNINI, A. D. *“I concetti fondamentali del Diritto Tributario”*, UTET, Torino, 1956.

ID., *“Istituzioni di diritto tributario”*, 9° ed., Giuffrè, Milano, 1965.

GIANNINI, S., e MAGGIULLI, C., *“La Corte di Giustizia europea, l’autonomia degli stati e il processo di integrazione delle imposte dirette nel mercato unico”*, in *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2007*, Il Mulino, Bologna, pp. 277 ss.

GIOE’, G., *“Profili di responsabilità civile dell’amministrazione finanziaria”*, Cedam, Padova, 2007.

GIOVANARDI, A., *“Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2008, pp. 1424 ss.

GIOVANNETTI, T., *“L’ultimo passo del «cammino comunitario» conduce la Corte a Lussemburgo”*, commento all’ordinanza della Corte Costituzionale n.103/2008, del 13 febbraio 2008, disponibile sul sito www.giuricost.org.

GIORDANO, A., e IMBESI, M. G., *“La riforma federalista e le problematiche fiscali alla luce della Finanziaria 2008”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2008, pp. 709 ss.

GIRÓN GUERRA, E., *“La financiación autonómica del sistema constitucional español”*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2003.

GLENDI, C., *“Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi”*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, pp. 997 ss.

ID., *“Processo tributario e recupero di aiuti di Stato”*, in *Corriere Tributario*, n. 21, 2008, pp. 1670 ss.

ID., *“La Corte costituzionale sancisce l’illegittimità della tutela cautelare «ad tempus»”*, in *GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11, 2010, pp. 944 ss.

ID., *“Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado”*, commentario alla sentenza della Corte Costituzionale del 12 giugno 2010, n. 217, in *Corriere Tributario*, n. 30, 2010, pp. 2401 e ss..

GOGLIA, G., *“Le categorie di aiuti di Stato esenti da notifica”*, in *Corriere Tributario*, n. 6, 2008, pp. 3671 e ss.

GONZÁLEZ GÓMEZ, A., *“Ayudas de Estado en las Comunidades Europeas”*, en *Presupuesto y Gasto Público*, n. 3, 1991, pp. 41 ss.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *“Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario”*, en *Noticias de la UE*, n. 196, 2001, pp. 35 ss.

GORLANI, M., *“La materia della caccia davanti alla corte costituzionale dopo la riforma del Titolo V Cost.: ritorna l’interesse nazionale e il «primato» della legislazione statale di principio?”*, nota alla sentenza n. 536/2002, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, www.forumcostituzionale.it.

GOTANI, G., *“La procedura di controllo”*, in AA.VV., *“Aiuti di Stato in materia fiscale”*, a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

GRAZIANO, G., *“La selettività e gli aiuti regionali”*, in AA.VV., *“Aiuti di Stato in materia fiscale”* a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

GRECO, G., *“Il potere amministrativo nella (più recente) giurisprudenza del Giudice comunitario”*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 5, 2009, pp. 819 ss.

GRECO L. e A. ZANARDI, A., *“Federalismo fiscale e mercato unico europeo: una prospettiva economica”*, relazione alla Conferenza internazionale: *“Sovranità impositiva degli Stati tra integrazione e decentramento”*, Ravenna, 13-14 ottobre 2006.

GREGGI, M., *“Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2008, pp. 1449 ss.

GRESPLAN, D., *“The role of national courts”*, in AA.VV., *“EU Competition Law”*, volume IV, Claeys & Casteels, 2008.

GUASTINO, R., *“Lezioni di teoria analitica del diritto”*, Torino, 1982.

HAIG, R. M., *“The Federal Income Tax”*, Columbia University Press, New York, 1921.

HERNÁNDEZ GUERRERO, V., *“Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños”*, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n. 19, 2004, pp. 869 ss.

HJI PANAJY, C., *“State Aid and Tax: The third way?”*, in *Intertax*, vol. 32, n. 6/7, 2004, pp. 283 ss.

INGRAO, G., *“Dalle teorie moniste e dualiste all’integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona”*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 2010, I, pp. 213 ss.

INGROSSO, M., *“Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato; il caso Almeria 2005”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2004, pp. 1761 ss.

ID., *“La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, 2009.

ID., *“La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danno alle persone”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, 2009.

JOINT ECONOMIC COMMITTEE, UNITED STATES CONGRESS, August 1999, *“Tax Expenditures: A Review and Analysis”*.

JORI, M., *“Esiste una funzione promozionale del diritto?”*, in *Sociologia del Diritto*, 1977, pp. 405 ss.

LA ROSA, S., *“Esenzioni (Diritto Tributario)”*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XV, Giuffrè, Milano 1966, pp. 567 e ss.

ID., *“Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali”*, Giuffrè, Milano, 1968.

ID., *“Brevi note in tema di prescrizione delle imposte di registro dovute a seguito di decadenza da agevolazioni fiscali”*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 1, 1970, I, pp. 559 ss.

ID., *“Esenzioni e agevolazioni tributarie”*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989, pp. 1 ss.

ID., *“Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali”*, in *Rivista di diritto Tributario*, n. 2, 1993, I, pp. 1249 ss.

ID., *“Le Agevolazioni tributarie”*, in *“Trattato di Diritto Tributario”* diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Cedam, 1994.

ID., *“Riflessioni sugli “interventi guida” della Corte costituzionale in tema di uguaglianza e capacità contributiva”*, in *“L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano”*: atti del Convegno *“I settanta anni di Diritto e pratica tributaria”*, Genova, 2-3 luglio 1999, coordinati da Victor Uckmar, Cedam, Padova, 2000.

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*, n. 1, 2005, pp. 37 ss.

ID., *“Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana”*, in *Rassegna Tributaria* 2005, pp. 1503 e ss.

ID., *“La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2009, I, pp. 337 ss.

ID., *“Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in sicilia”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, pp. 49 ss.

LAROMA JEZZI, P., *“Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del settore del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l’art. 87 del Trattato istitutivo della Comunità europea”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2000, pp. 814 ss.

ID., *“Aiuti fiscali e adattamento all’ordinamento comunitario: profili sostanziali e processuali”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2003, pp. 1043 ss.

ID., *“Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2003, pp. 1074 ss.

LETIZIA, L., *“L’autonomia finanziaria regionale nella costituzione italiana: il caso della fiscalità di vantaggio”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009

LIPARDI, P., e STANCATI, G., *“Aiuti di stato e recupero di sgravi contributivi”*, ne il *Fisco*, fascicolo 1, 2006, pp. 6191 ss.

LÓPEZ, J. M., *“Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo”*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 2003, pp. 1370 ss.

LOPE CUFI, O. e LOPE CUFI, M. *“Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”*, in *Quincena Fiscal*, n. 19, 1997, pp. 11 ss.

LUCIANI, M., *“Brevi cenni sulla cosiddetta «costituzione economica» europea e sul suo rapporto con la Costituzione italiana”*, in *“Le riforme istituzionali e la partecipazione dell’Italia all’Unione europea”*, a cura di S. P. Panunzio e E. Sciso, Giuffrè, Milano, 2002.

ID., *“L’antisovrano e la crisi delle istituzioni”*, in *Rivista di Diritto Costituzionale*, 1996, pp. 124 ss.

ID., *“L’antisovrano e la crisi delle Costituzioni”*, in *“Scritti in onore di Giuseppe Guarino”*, Padova, 1998.

LUJA, R. H. C., *“Tax Related Difficulties of State Aid Rules”*, *Discussion Paper* presentato alla Conferenza annuale della *European Association of Tax Law Professors (EATLP)*, Helsinki, 2007 *Conference*, disponibile all’URL: <http://www.eatlp.org>.

LUMIA, G., *“A proposito di struttura, funzione e ideologia del diritto”*, in *Sociologia del Diritto*, 1978, pp. 431 ss.

LUPI, R., *“Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo”*, in *Corriere Tributario*, n. 38, 2008, pp. 3081 ss.

LUZZATO, R., *“La diretta applicabilità nel diritto comunitario”*, Milano, Angeli, 1980.

ID., *“Il diritto europeo e la Costituzione italiana dopo la riforma dell’art. 117”*, ne Il diritto dell’Unione europea, 2008, pp. 1 ss.

MAGRANER MORENO, F. e MARTÍN LÓPEZ, J., *“Normativa comunitaria en ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial”*, in Cuadernos de Integración Europea, 4, marzo 2006, pp. 11 ss.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., *“Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias”*, in Cronica Tributaria n. 97, 2001, pp. 37 ss.

MANZANO SILVA, M. E., *“Concierto económico y ayudas estatales (Las conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott del 8 de mayo de 2008)”*, en Quincena fiscal Aranzadi, n. 15-16, 2008, pp. 15 ss.

MARI, G., *“La forza di giudicato delle decisioni dei giudici nazionali di ultima istanza nella giurisprudenza comunitaria”*, in rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2004, pp. 1007 ss.

MARIUZZO, F., *“Risarcibilità degli interessi legittimi e diritto comunitario”*, Relazione presentata al Consiglio dell’ordine degli Avvocati di Milano il 12 aprile 2000, nell’ambito del Corso di Diritto comunitario.

MARONGIU, G., *“La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie”*, in Rassegna Tributaria, n. 1, 2003, pp. 115 ss.

ID., *“Le tasse «Soru » e l’impatto con la Corte costituzionale”*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 7, 2008, pp. 568 ss.

ID., *“Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima”*, in Corriere Tributario, n. 47, 2010, pp. 3893 ss.

MAROTTA, A., *“Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., *“El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE”*, in Noticias de la Unión Europea, n. 196, 2001, pp. 81 ss.

ID., comentario a la sentenza del Tribunale di primo grado del 9 settembre 2009, Cause T-30/01 a T-32/01, T-86/02 a T-88/02, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava* e altri c. Commissione, in Revista española de Derecho Financiero, n. 145, 2010, pp. 280 ss.

MARTÍN LÓPEZ, J., *“Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea”*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

MASTRONUZZI PELLECCIA, R., “*Il nuovo significato dell’art. 11 Cost. in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 170 dell’8 giugno 1984*”, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, n. 1, 1986, pp. 94 ss;

MELIS, G., “*Vincoli internazionali e norma tributaria*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10, 2004, I, pp. 1083 ss.

ID., “*La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»: profili comunitari*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2009, pp. 997 ss.

MELONCELLI, A., “*L’illegittimità dell’agevolazione che si risolve in un maggior aggravio fiscale*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1994, II, p. 343 ss.

MERINO JARA, I., “*Las ayudas de Estado y el Concierto Económico*”, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 21, 2004, pp. 9 ss.

ID., “*Los tipos de gravamen en las Normas forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/Portugal/Comisión*”, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 18, 2005, pp. 387 ss.

ID., “*Los regímenes especiales de Concierto y Convenio (Al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 220), As. C-88/33, Portugal/Comisión)*”, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 12, 2006, pp. 37 ss.

ID., “*El TJCE favorable a los regimenes forales*”, in *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 15, 2007, pp. 9 ss.

MICELI, R., “*Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*”, Giuffrè, Milano, 2009.

ID., “*Illecito comunitario dello Stato e tutela del contribuente*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2009, pp. 1021 ss.

ID., “*Riflessioni sull’efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2009, pp. 1846 ss.

ID., “*La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria da illecito comunitario*” in, “*La responsabilità civile dell’amministrazione finanziaria*”, a cura di P. Rossi, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, Giuffrè, 2009.

MONACO, R., “*Rapporti tra diritto comunitario e diritto interno*”, in “*Manuale di Diritto Tributario*” (a cura di E. Pennacchini, R. Monaco, L. Ferrari Bravo, S. Pugliesi), Torino, 1983, pp. 253 ss.

MONTANARI, M., “*Commentario breve alle leggi del processo tributario*” a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2008, II ed.

MORENO GONZÁLEZ, S., “*Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria*”, in *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 132, 2006, pp. 825 ss.

MOSCHETTI, F., “*Agevolazioni fiscali. II. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*”, in *Digesto delle Discipline Privatistiche (Sez. Commerciale)*, vol. I, Utet, Torino, 1993, pp. 84 ss.

ID., *“Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità”*, in AA.VV., *“Diritto tributario e Corte costituzionale”*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

ID., *“La capacità contributiva”*, a cura di Moschetti, Padova, 1993.

MULEIRO PARADA, L. M., *“Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autonomos”*, in *“La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía”*, a cura di A. M. Pita Grandal, Marcial Pons, 2008, pp. 293 ss.

ID., *“La autonomía del País Vasco y Gibraltar para reducir el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades”*, in Forum fiscal de Gipuzkoa, pp. 21 ss.

MURGIA, P., *“La tutela del legittimo affidamento per gli aiuti di Stato concessi con misure fiscali”*, ne il Fisco, fascicolo 1, n. 38, 2009, pp. 6320 ss.

MUSCARA', S., *“La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato”*, in AA.VV., *“Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato”*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

NASCIMBENE, B., *“Giudice tributario e rinvio pregiudiziale d'urgenza alla Corte di Giustizia”*, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, vol. VI, n. 1, 2009, pp. 10 ss.

NEGRELLI, A., *“Il primato del diritto comunitario e il giudicato nazionale: un confronto che si poteva evitare o risolvere altrimenti. (Brevi riflessioni in margine alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 18 luglio 2007, in causa C-119/05)”*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, n. 5, 2008, pp. 1216 ss.

NEVEN, D., *Chief Economist, DG COMP, European Commission*, nella Conferenza del 21 novembre 2008, *“The new approach to State aids –recent reforms under the State Aid Action Plan and next steps”*, disponibile all'URL:

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/conferences/21112008.html

NICOLAIDES, PH, KEKELEKIS, e M., KLEIS, M., *“State aid policy in the European Community”*, Kluwer law international, 2008.

NUCERA, V., *“Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia, e ordinamento tributario interno”*, Cedam, Padova, 2010.

NUSSI, M., e BUTTUS, S., *“Il ridimensionamento del giudicato esterno nei limiti della «specificità tributaria»”*, in Corriere Tributario, n. 26, 2008, pp. 2109 ss.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., *“Las normas forales tienen cabida en Europa: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11-9-2008 (TJCE 2008, 201)”*, in Quincena Fiscal Aranzadi, n. 18, 2008, pp. 67 ss.

ORLANDI, M., *“Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario”*, 1995.

OSTERWEIL, E., “*OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared*”, in *European Taxation*, giugno 1999, pp. 198 ss.

PACE, A., “*Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 10, 2008, I, pp. 867 ss.

ID., “*L’incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*”, in *Rassegna Tributaria*, 2007, I, pp. 25 ss.

PADULA, C., “*Principio di sussidiarietà verticale e interesse nazionale: distinzione teorica, sovrapposizione pratica*”, in *Giurisprudenza costituzionale* n. 1, 2006, pp. 817 ss.

ID., “*Principio di corrispondenza chiesto-pronunciato, principio di sussidiarietà e distretti produttivi: una sentenza che desta perplessità*”, commento alla sentenza n. 165/2007, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*, www.forumcostituzionale.it.

PALADIN, L., “*Corte Costituzionale e principio generale d’eguaglianza*”, Aprile 1979-Dicembre 1983, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1984, I, pp. 219 ss.

PALAZZO, A., e SASSI, A., (a cura di), “*Diritto privato del mercato*”, Istituto per gli studi economici e giuridici “Gioacchino Saduto”, spin-off della Università degli Studi di Perugia, 2007.

PALMIERI, A., “*Corti di ultima istanza, diritto comunitario e responsabilità dello Stato: luci e ombre di una tendenza irreversibile*”, ne *Il foro italiano*, 2006, III, pp. 420 ss.

PARLAMENTO ITALIANO, Dossier parlamentare allegato alla *Legge 42/2009 “L’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione: il federalismo fiscale”*, Novembre 2008, n. 3, pp. 71 ss., disponibile all’URL: <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>.

PASSARO, G., “*Condono nel diritto tributario*”, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. commerciale, III, Torino, 1993, pp. 383 ss.

PEPE G. e TOZZA, C., “*Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*”, in AA.VV., “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

PERRONE, L., “*La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 11, 2004, I, pp. 1173 ss.

PERSIANI, A., “*Le fonti e il sistema istituzionale*”, in AA.VV., “*Aiuti di Stato in materia fiscale*” a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

PETRILLO, G., “*Nuovi modelli di governance e criteri di ripartizione territoriale del potere impositivo nel rispetto dei vincoli comunitari*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2007, I, pp. 703 ss.

ID., “*Il «caso Lucchini»: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2008, II, pp. 413 ss.

ID., “*La Corte di Giustizia e l’autonomia tributaria degli enti territoriali*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2009, pp. 879 ss.

PEVERINI, L., “*La nozione di impresa*”, in AA.VV., “*Aiuti di Stato in materia fiscale*”, a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

PICARDI, N., “*Eventuali conflitti fra principio del giudicato e principio della superiorità del diritto comunitario*”, in *Giustizia Civile*, n. 3, 2008, I, pp. 559.

PIN, A., “*Il federalismo fiscale italiano si costruisce anche a Strasburgo*”, in *Quaderni Costituzionali*, n. 4, 2008, pp. 910 ss.

PINOTTI, C., “*Gli aiuti di Stato alle imprese nel Diritto comunitario della concorrenza*”, Cedam, Padova, 2000.

PIZZETTI, F. G., “*I nuovi poteri unificanti del sistema italiano: il posto della Costituzione e delle leggi costituzionali ed il ruolo dei vincoli comunitari e degli obblighi internazionali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*”, in AA.VV., “*Il nuovo Titolo V della parte II della Costituzione*”, Milano, 2002.

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 Diritto Finanziario e scienze delle finanze*, n. 3, 2005, I, pp. 384 ss.

PLENDER, R., “*Definition of Aid*”, in A. Biondi, P. Eeckhout e J.Flynn (eds), “*The Law of State Aid in the European Union*”, Oxford University Press, Oxford, 2004.

POGGI, A., “*Soft law nell’ordinamento comunitario*”, Relazione tenuta al convegno annuale dell’Associazione italiana dei costituzionalisti “*L’integrazione dei sistemi costituzionali europeo e nazionali*”, Catania, 14-15 ottobre 2005 (reperibile in www.astrid-online.it: Rassegna 31 gennaio 2006, n. 22).

POLANO, M., “*Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1972, I, pp. 269 ss.

PORCHIA, O., “*Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*”, Jovene, Napoli, 2001.

PREZIOSI C., “*Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*”, Milano, Giuffrè, 1987.

PROTO, A. M., “*Tutela cautelare e atto di accertamento*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6, 2009, I, pp. 559 ss.

PULVIRENTI, M. G., “Intangibilità del giudicato, primato del diritto comunitario e teoria dei controllimiti costituzionali”, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2009, pp. 341 ss.

QUIGLEY, C., “*European State Aid Law and Policy*”, Hart Publishing, Oxford-Portland Oregon, 2009.

ID., “*The notion of the State Aid in the ECC*”, *European Law Review*, 1988, vol. 13, pp. 242 ss.

QUIGLEY C., & COLLINS, A.M. “*EC State Aid Law and Policy*”, Hart, Oxford, 2003.

RASI, F., “*I confini della nozione*”, in AA.VV., “*Aiuti di Stato in materia fiscale*”, a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

RESIGNO, P., “*Legittimazione (diritto sostanziale)*”, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. IX, Torino, 1963, pp. 716 ss.

ROBERTI, G. M., “*Aiuti di Stato e controlli comunitari*”, in *Foro italiano*, 1992, IV, pp. 469 ss.

ID., “*Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*”, Padova, 1997.

RODRÍGUEZ CURIEL, J-W., “*Compatibilida con el mercado común de las ayudas de Estado a empresas públicas (artículo 92.3 del Tratado de la C.E.E.)*”, in *RAP*, n. 122, 1990, pp. 409 ss.

ID., “*De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales y la existencia de ayudas de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/06, «Azores»*”, in *GJ*, n. 245, septiembre/octubre 2006, pp. 57 ss.

ROSSI, L. S. “*La Carta dei diritti come strumento di costituzionalizzazione dell’ordinamento dell’U.E.*”, in *Quaderni Costituzionali*, n. 3, 2002, pp. 569 ss.

ROSSI, P., “*I labili confini della riduzione tributaria locale*”, ne *Il Sole 24ore*, 14 settembre 2006.

ID., “*Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell’amministrazione finanziaria*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2009, pp. 1591 ss.

ROSSI-MACCANICO, P., “*Fiscal State Aid goes global*”, in *EC Tax Review*, n. 3, 2007, pp. 133 ss.

ID., “*European Court Clarifies Notion of Selectivity*”, in *Tax Regimes, Tax Notes International*, 2008, pp. 662 ss.

ID., “*Il Tribunale di Prima Istanza UE apre alla fiscalità di vantaggio*”, ne *Il Sole 24Ore*, 21 aprile 2008.

ID., “*Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato. I fondamenti della nozione di aiuto fiscale*”, in *Fiscalità Internazionale*, n. 4, 2008, pp. 340 ss.

ID., “*Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato - Parte II: le questioni procedurali*”, in *Fiscalità Internazionale*, n. 5, 2008, pp. 420 ss.

ID., “*Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity*”, in *Fiscal Aids*, *European State Aid Law Quarterly*, 2009, pp. 63 ss.

ID., “*The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*”, in *EC Tax Review*, n. 18, 2009, pp. 67 ss.

ID., “*Riflessi fiscali dell’applicazione a livello nazionale delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato*”, in *Fiscalità Internazionale*, maggio-giugno 2009, pp. 210 ss.

ID., “*Aiuti di stato: divieti a maglie larghe specialmente in materia fiscale*”, in *Fiscalità Internazionale*, n. 3, 2010, pp. 244 ss.

RUBINI, L., (a cura di), “*Codice della responsabilità civile*”, Pirola editore, 1999, pp. 19 ss.

RUFFINI E. M. e MAMELI, G., “*Incostituzionali le sospensive a scadenza fissa dei recuperi degli Aiuti di Stato*”, in *Guida ai controlli fiscali*, ottobre 2010, pp. 79 ss.

RUSSO, P., “*Manuale di Diritto Tributario*”, Giufrè, Milano, 2002.

ID., “*Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1-bis, 2003, pp. 341 ss.

ID., “*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, pp. 225 ss.

SAINZ DE BUJANDA, F., “*Teoría jurídica de la exención tributaria*”, in AA.VV., XI *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

SANTORO, A., “*La legge-delega 42/2009: primi elementi di analisi economica*”, in *La Finanza Locale*, n. 7-8, 2009, pp. 13 ss.

SANTACROCE, B. e PROCIDA, M., “*I regimi fiscali agevolativi e il divieto di aiuti di Stato*”, in AA.VV., “*Lo stato della fiscalità nell’Unione Europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*”, coordinato da A. Di Pietro, Tomo II, 2003.

SANTA MARIA, A., (a cura di) “*Concorrenza e aiuti di Stato*”, Torino, Giappichelli, 2006.

SCHIAVOLIN, R., “*L’extrafiscalità nell’ordinamento tributario italiano*”, in corso di pubblicazione.

ID., “*Il collegamento soggettivo. L’esigenza che ciascuno concorra in ragione della «propria» capacità contributiva come manifestazione del principio di «eguaglianza tributaria»*”, in AA.VV. “*La capacità contributiva*”, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993.

ID., “*Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti*”, in *Corriere Tributario*, n. 24, 2007, pp. 1981 ss.

ID., voce “*Sostitutive (imposte)*”, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. commerciale, XV, Torino, 1998, pp. 48 ss.

SCHÖN, W., “*Taxation and State Aid Law in the European Union*”, in *Common Market Law Review*, n. 5, 1999, pp. 911 ss.

ID., “*State Aid in the Area of Taxation*”, in “*EC State Aids*”, AA.VV., a cura di L. Hancher, T. Ottervanger, P. J. Slot, London Sweet & Maxwell, 2006.

SINISI, M., “*La «doverosità» dell’esercizio del potere di autotutela in presenza di un atto amministrativo contrastante con regolamenti comunitari*”, in *Foro amministrativo. TAR*, 2007, 10, pp. 3265 ss.

SERRANO, M. V., “*La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8, 2010, I, pp. 805 ss.

SIMONS, H. C., “*Personal Income Taxation*”, University of Chicago, Chicago, 1938.

SINNAEVE, A., & P.J. SLOT, “*The new regulation on state aid procedures*”, in *Common Market Law Review*, 1999, pp. 1153 ss.

SLOTBOOM, M., “*State aid in Community Law: A broad or a Narrow definition?*”, in *European Law Review*, n. 20, 1995, pp. 289 ss.

SOLER ROCH, M. T., “*Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*”, in *Quincena Fiscal*, n. 14, 2006, pp. 13 ss.

SQUITIERI, M., “*Rimborsabilità di misure fiscali attuate in violazione delle norme comunitarie in tema di aiuti di Stato*”, in *Fiscalità internazionale* n.3, 2008, pp. 248 ss.

STILE, M. T., “*La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*”, in *Diritto Comunitario e degli Scambi Internazionali*, 2007, pp. 736 ss.

STROZZI, G., “*Gli aiuti di Stato*”, in “*Diritto dell’Unione Europea*”, a cura di G. Strozzi, Parte speciale, II, Torino, Giappichelli, 2006.

SURREY, S. S., “*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*”, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1973.

SURREY, S. S., HELLMUTH, W. F., “*The Tax expenditure budget- response to professor Bittker*”, in *National Tax Journal*, vol. 22, 1969.

SURREY, S. S., MCDANIEL, P. R., “*The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*”, *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, vol. 17, 1976.

SURREY, S. S., MCDANIEL, P. R., “*The Tax Concept: Current Developments and Emerging Issues*”, *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, vol. 20, 1979.

SURREY, S. S., MCDANIEL, P. R., “*Tax Expenditures: How to Identify Them: How to Control Them*”, *Tax Notes*, May 24, 1982.

SURREY, S. S., P MCDANIEL, P. R., *“Tax Expenditures”*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1985.

SURREY, S. S., MCDANIEL, P. R., *“International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study”*, Kluwer, Deventer, 1985.

TEDOLDI, A., *“La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali”*, in AA.VV., *“Concorrenza e aiuti di Stato”*, a cura di A. Santa Maria, Torino, Giappichelli, 2006.

TENUTA, F., *“Deroghe al principio di incompatibilità”*, in AA.VV., *“Aiuti di Stato in materia fiscale”* a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

TERRASI, A., *“Aiuti di stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi”*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, n. 5, 2002, pp. 1081 ss.

TESAURO, F., *“Istituzioni di Diritto Tributario. Parte Generale”*, Utet, 2006.

ID., *“Giurisdizione tributaria e diritto comunitario”*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 6, 2007, pp. 465 ss.

ID., *“Processo tributario e aiuti di Stato”*, in Correre Tributario, n. 45, 2007, pp. 3665 ss.

ID., *“Divieto comunitario di abuso di diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario”*, in Giurisprudenza Italiana, n. 4, 2008, pp. 1025 ss.

TESAURO, G., *“Diritto Comunitario”*, Cedam, Padova, 2008.

TOMA G. D., e VEZZOSO, G., *“Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di giustizia CE”*, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 2010, II, p. 25.

TOSATO, G. L., *“Osservazioni in tema di Costituzione economica dell’Unione Europea”*, in AA.VV., *“Le riforme istituzionali e la partecipazione dell’Italia all’Unione europea”*, a cura di S. P. Panunzio e E. Sciso, Giuffrè, Milano, 2002.

TOSI, L., *“Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell’ordinamento tributario”*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 11, 2008, pp. 941 ss.

TOSI, R., *“A proposito dell’interesse nazionale”*, in Forum di Quaderni costituzionali, www.forumcostituzionale.it.

TUFANO, M. L., *“La disciplina degli aiuti di Stato nell’Unione europea: dal controllo all’enforcement”*, in Il Diritto dell’Unione Europea, n. 2, 2010, pp. 381 ss.

TUNDO, F., *“La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli «aiuti di Stato» da moratoria”*, in Corriere Tributario, n. 4, 2010, pp. 299 ss.

TURCHI, M., “*Credito d'imposta*”, in *Digesto delle Discipline privatistiche (sez. commerciale)* Vol. VI, UTET, Torino, 1990, pp. 203 ss.

TURE, N. B., “*Tax Expenditures: A Critical Appraisal*”, Institute for Research on the Economics of Taxation, Washington, DC, 1990.

TURIS, P., “*Corte Cost., sent. n. 102 e ord. n. 103 del 15 aprile 2008: le imposte c.d. “sul lusso” istituite dalla Regione Sardegna*”, ne *Il Fisco*, n. 17, 2008, pp. 3150 ss.

UCKMAR, V., “*Il ruolo della Corte Costituzionale in materia tributaria nell'era della Corte di Giustizia Europea*”, in AA.VV., “*Diritto tributario e Corte costituzionale*”, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

VISSER, K. L., “*Commission expresses its view on the relation between state aid and tax measures*”, in *E. C. Tax Review*, 1999, vol. 8, n. 4, pp. 224 ss.

VITALE, F., “*Le prospettive di sviluppo*”, in AA.VV., “*Aiuti di Stato in materia fiscale*”, a cura di L. Salvini, Cedam, Padova, 2007.

VIVIANO, M. R., “*L'ordine di recupero*”, in AA.VV., “*Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*”, a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro, Jovene editore, 2009.

VEZZOSO, G., “*Fiscalità di vantaggio e aiuti di Stato*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2009, II, pp. 507 ss.

ID., “*Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2008, I, pp. 855 ss.

ZATTI, P., “*Manuale di Diritto Civile*”, Cedam, Padova, 2007.

ZENNARO, R., “*Agevolazioni fiscali*”, in *Digesto delle Discipline privatistiche (sez. commerciale)* Vol. I, UTET, Torino, 1993, pp. 63 ss.

ZUFFI, B., “*Il caso Lucchini infrange l'autorità del giudicato nazionale nel campo degli aiuti di Stato*”, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, III, pp. 382 ss.