UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Facoltà di Giurisprudenza

Dipartimento di Scienze Giuridiche

Dottorato di Ricerca in

Diritto Pubblico e Tributario nella Dimensione Europea

NORME TRIBUTARIE E DIVIETO DI AIUTI DI STATO IN AMBITO COMUNITARIO. IL CASO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI AGLI ENTI ECCLESIASTICI.

Relatore:

Chiar.mo Prof. Giuseppe CORASANITI

Tesi di Dottorato di

Andrea QUATTROCCHI

Matricola n. 700226

ANNO ACCADEMICO 2008 / 2009

Ai miei genitori e ai miei nonni, Caterina e Giuseppe.

"Il maestro che cammina all'ombra del tempio, tra i suoi allievi,
non dona loro la sua sapienza, ma la sua fede e il suo amore"

(K. Gibran)

INDICE

Sezione Prima

Profili generali della disciplina degli aiuti di Stato in materia tributaria: evoluzione, nozione e aspetti procedurali e giurisdizionali

CAPITOLO I

EVOLUZIONE STORICA DEL FENOMENO IN AMBITO COMUNITARIO ED INTERNAZIONALE

1. Prime forme di sostegno pubblico delle imprese attuato anche attraverso misure fiscali e progressivo interesse degli Stati alla tutela della concorrenza. 10

2. Il contesto internazionale: l'accordo generale sulle tariffe ed il Commercio (GATT) ed il Codice anti-sovvenzioni del Tokyo Round. 17

3. L'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO) e l'accordo anti sovvenzioni dell'Uruguay Round. 23

4. Il divieto di aiuti di stato in ambito comunitario. 29

- 4.1. Il Trattato CECA e l'EFTA. 29
- 4.2. Il Trattato di Roma. 34
- 4.3. Il Partenariato Euro-Mediterraneo. 43
- 4.4. L'approccio della Commissione Europea: dalla prima *soft law* alle regolamentazioni più recenti. 45
- 4.5. Il contributo della Corte di Giustizia: le linee guida di mezzo secolo di giurisprudenza. 53

5. Divieto di aiuti statali nel Trattato di Roma e nell'Organizzazione mondiale del commercio: un confronto tra le rispettive discipline giuridiche. 59

6. Gli aiuti di Stato nell'ordinamento Statunitense. 63

7. Integrazioni economiche in America latina. 69

CAPITOLO II

LA NOZIONE DI AIUTO DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA

1. Introduzione. 72
2. Il vantaggio per il beneficiario: riduzione dell'onere impositivo e forme dell'aiuto fiscale. 75
3. La fonte statale dell'aiuto: la nozione di Stato e degli altri enti rilevanti ai sensi dell'art. 87 del Trattato. 81
4. Il destinatario dell'aiuto a carattere tributario. 89
4.1. Le nozioni di impresa e di attività economica. 89
4.2. Forma giuridica del beneficiario, destinazione al mercato, scopo di lucro e pareggio di bilancio. 90
4.3. L'impresa pubblica. 93
5. Il carattere selettivo dell'aiuto fiscale. 98
5.1. Sui profili oggettivi e soggettivi della specificità. 98
5.2. I criteri discretivi: i settori di attività. 110
5.3 (segue): la selettività territoriale. 114
6. L'incidenza sugli scambi comunitari e la distorsione della concorrenza. 126
7. Aiuti compatibili ex art. 87, par. 2 del Trattato. 134
8. Le deroghe discrezionali ex art. 87, par. 3 del Trattato. 137

CAPITOLO III

PROCEDURA DI CONTROLLO E RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI INCOMPATIBILI TRA DIRITTO INTERNO E PRINCIPI COMUNITARI

1. La competenza della Commissione Europea. 143
2. La distinzione tipologica degli aiuti nella prospettiva del procedimento. Aiuti nuovi ed aiuti esistenti. 145
3. La procedura davanti alla Commissione. 151
3.1. L'obbligo di notifica. 151

3.2. Obbligo di *standstill* e provvedimenti e ingiunzioni di sospensione e recupero a titolo provvisorio dell'aiuto. 152
3.3. Gli aiuti notificati: l'esame preliminare. 155
3.4. L'indagine formale. 157
3.5. Gli aiuti illegali. 159
3.6. Gli aiuti esistenti. 162
3.7. Gli aiuti attuati in modo abusivo. 163
4. Il recupero dell'aiuto. 165
4.1. La decisione negativa: effetto diretto e rinvio al diritto interno. 165
4.2. Diritto interno e limiti al recupero dell'aiuto: legittimo affidamento e decadenza del potere di accertamento. 169
4.3. Recupero dell'aiuto e portata del giudicato. 176
5. Il controllo giurisdizionale comunitario. 181
5.1. Profili generali. 181
5.2. Il ricorso di annullamento e la sospensione 182
5.3. Il ricorso in carenza. 188
6. La tutela di fronte ai giudici nazionali. 190
6.1. Il ruolo del giudice nazionale: la diretta applicabilità dell'art. 88, par. 3, ultimo periodo. 190
6.2. La responsabilità dello Stato nei confronti del beneficiario. 195
6.3. La tutela del concorrente. 199
6.4. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e la cooperazione tra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato. 202
6.5. La sospensione ex art. 47-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 205

Sezione Seconda

Agevolazioni fiscali agli enti ecclesiastici
ed altri casi italiani di aiuti di Stato di natura tributaria

CAPITOLO IV

DIVIETO DI AIUTI DI STATO E MISURE FISCALI RISERVATE AGLI ENTI ECCLESIASTICI

1. Introduzione. 209
2. I rapporti tra Italia e Santa Sede tra XIX e XX secolo e (eventuale) carattere "compensativo" delle disposizioni tributarie relative ai beni della Chiesa e agli enti ecclesiastici. 211
3. Gli enti confessionali nella Costituzione: l'art. 20 e il divieto di "speciali gravami fiscali". 218
4. L'attuazione dell'art. 20 Cost. nelle agevolazioni tributarie degli anni settanta e gli Accordi di Villa Madama del 1984. 222
5. Enti ecclesiastici e impresa: fine di religione o di culto ed equiparazione alle attività di beneficenza e istruzione. 224
6. La riforma della fiscalità immobiliare degli anni novanta e il trattamento degli immobili degli enti non commerciali. 228
7. Gli enti ecclesiastici nel quadro della disciplina tributaria degli enti non commerciali, delle Onlus e dell'impresa sociale. 231
8. Le agevolazioni contestate. 238
8.1 L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili di cui all'art. 7, comma 1, *lett. i)* del D. lgs. n. 504 del 1992. 238
8.2 La riduzione dell'aliquota Irpeg per gli enti ecclesiastici dotati di personalità giuridica. 248
8.3 L'esenzione ex art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. 253
9. Sostentamento del clero e imposizione fiscale: il sistema italiano dell'otto per mille Irpef e le esperienze europee nel quadro dell'art. 87. 257

CAPITOLO V

ALTRI CASI DI DISPOSIZIONI TRIBUTARIE ITALIANE SOTTOPOSTE AL VAGLIO DELLA COMMISSIONE EUROPEA

I. Le società ex municipalizzate.

1. Il quadro normativo. 263
2. La declaratoria d'incompatibilità con le norme sugli aiuti di Stato. 267
3. Sulla natura di aiuto nuovo dell'esenzione triennale dalle imposte sui redditi. 269

4. Recupero dell'aiuto e rilevanza dell'adesione ai condoni. 271

II. Le agevolazioni fiscali riservate alle società cooperative.

1. Premessa. 276

2. Società Cooperativa Europea e precedenti in materia di fiscalità delle cooperative.277

3. La tutela della cooperazione in ambito costituzionale. 280

4. La non tassazione degli utili destinati a riserva indivisibile. 283

5. I ristorni. 290

6. Il prestito sociale. 295

III. Le fondazioni bancarie.

1. Il passaggio dalla banca pubblica alle società per azioni. 297

2. Le agevolazioni tributarie e l'intervento della Commissione. 300

3. La giurisprudenza della Suprema Corte e la sentenza della Corte di Giustizia a seguito di rinvio pregiudiziale. 306

4. Aiuti alle banche tra nuove perplessità giurisprudenziali e (eventuale) ritorno alla banca pubblica. 314

Conclusioni. 318

Bibliografia. 327

CAPITOLO I

EVOLUZIONE STORICA DEL FENOMENO IN AMBITO COMUNITARIO ED INTERNAZIONALE

SOMMARIO: 1. Prime forme di sostegno pubblico delle imprese attuato anche attraverso misure fiscali e progressivo interesse degli Stati alla tutela della concorrenza. – 2. Il contesto internazionale: l'accordo generale sulle tariffe ed il commercio (GATT) ed il Codice anti sovvenzioni del Tokyo Round. – 3. L'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO) e l'accordo anti-sovvenzioni dell'Uruguay Round. – 4. Il divieto di aiuti di stato in ambito comunitario. – 4.1 Il Trattato CECA e l'EFTA. – 4.2. Il Trattato di Roma. - 4.3 Il Partenariato Euro-Mediterraneo. - 4.4. L'approccio della Commissione Europea: dalla prima soft law alle regolamentazioni più recenti. – 4.5. Il contributo della Corte di Giustizia: le linee guida di mezzo secolo di giurisprudenza. – 5. Divieto di aiuti statali nel Trattato di Roma e nell'Organizzazione mondiale del commercio: un confronto tra le rispettive discipline giuridiche. - 6. Gli aiuti di Stato nell'ordinamento Statunitense. – 7. Integrazioni economiche in America Latina.

1. Prime forme di sostegno pubblico delle imprese attuato anche attraverso misure fiscali e progressivo interesse degli Stati alla tutela della concorrenza.

Nell'avviare la riflessione sui contenuti e sulla portata del divieto di aiuti di stato in materia tributaria, occorre rilevare come la scelta operata attraverso l'art. 87 del Trattato Europeo rappresenti l'approdo di una serie di dinamiche di segno opposto comuni ad una pluralità di ordinamenti, nei quali il valore della concorrenza si è affermato solo in tempi relativamente recenti[1]. Nel corso dei secoli, infatti, l'intervento dello Stato in favore delle proprie imprese ha rappresentato lo strumento per sostenere la produzione e la distribuzione di determinati beni, e, soprattutto, per contrastare la concorrenza di prodotti provenienti da altri Paesi.

Queste forme di protezione si ritrovano, in Italia come nel resto d'Europa, sin dall'alto medioevo e affondano le loro radici nello sviluppo della società mercantile. Tra il X e l'XI secolo, l'incremento dei traffici commerciali si muove infatti di pari passo con

[1] Una ricostruzione dettagliata dell'evoluzione storica della materia del sostegno alle imprese e del progressivo cammino degli ordinamenti europei verso l'adozione di misure dirette a tutelare la concorrenza in ambito comunitario attraverso il divieto di aiuti di stato è contenuta all'interno del contributo di E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989, pp. 2 ss. Le altre opere monografiche sulle materia si concentrano, per converso, sugli aspetti relativi ai contenuti della disciplina.

l'urbanizzazione e con l'avvio di quella fase, nota come mercantilismo municipale[2], in cui il controllo della corporazione dei mercanti e dell'amministrazione cittadina sul mercato viene esercitata al fine di favorire la collettività urbana anche nei rapporti con i mercanti residenti in altre città e come tali "esterni". L'amministrazione del Comune[3], come anche quella della Signoria, non solo ha il potere di escludere o limitare lo svolgimento di determinati traffici, ma tende anche a riservarli ai cittadini, affinché siano costoro i soli a poter offrire determinati prodotti. Le dinamiche concorrenziali sono arginate stabilendo prezzi minimi ai quali i soggetti esterni possono acquistare le merci nel territorio comunale, fissando corrispettivi massimi per la vendita sul mercato interno da parte di forestieri e introducendo dazi al fine di scoraggiare l'offerta di merci da parte loro. Per proteggere la produzione interna determinate merci sono trattate più favorevolmente sul piano tributario, in modo da orientare, seppur in modo ancora elementare, il consumo dei prodotti.

In questo periodo, i regolamenti dei mercati cittadini sono uniformemente orientati a tali scopi, giungendo anche a prevedere l'obbligo, per i commercianti non residenti, di vendere le merci esclusivamente a mercanti interni, escludendo il "pubblico" e il "dettaglio", per favorire i mercanti-imprenditori residenti nelle municipalità. Costoro, talora, sono sostenuti dall'amministrazione pubblica anche sotto il profilo dell'organizzazione dell'impresa, come testimonia la scelta, attuata dal Comune di Bologna nel 1230, di procedere all'acquisto in proprio di macchinari per cederli, a costi inferiori, agli artigiani operanti nel settore delle manifatture laniere e seriche[4].

Come rivelano gli storici, si tratta di un quadro nel quale si confondono le finalità delle tutele che le norme intendono accordare poiché "questa politica, formulata per tutelare, in generale, la popolazione residente in città, finisce per premiare, in particolare, i suoi mercanti, i quali, alla fine dell'undicesimo secolo (…) si sono costituiti, per primi, in corporazioni di fatto e di diritto (…) per allungare il raggio d'azione nella sfera del commercio interregionale ed internazionale" [5].

---

[2] Si veda, sul tema, F. CARLI, *Il mercato nell'età del Comune*, Padova, 1936, p. 389.

[3] Sulle questioni legate allo sviluppo del diritto dei Comuni e sulle influenze che il nuovo fermento dell'economia ha prodotto sulla nascita dello *jus comune*, cfr. A. CAVANNA, *Storia del diritto moderno in Europa. Le fonti e il pensiero giuridico*, Milano, 1982, pp. 43-47.

[4] Si veda C.M. CIPOLLA, *Storia economica dell'Europa pre-industriale*, Bologna, 1980, p. 63.

[5] In tal senso si esprime C. MANCA , *Introduzione alla storia dei sistemi economici*, Padova, 1995, pp. 132 ss.

Questo interscambio si realizza anche attraverso le colonie commerciali[6], quali "naturali" estensioni delle città[7]. La tutela di tali interessi e la necessità di incremento degli scambi commerciali, incentiva soprattutto l'espansione delle potenze marittime come Genova e Venezia e richiede rilevanti risorse, reperite attraverso le prime operazioni su titoli del debito pubblico, al cui ammortamento sono vincolate molte entrate ordinarie dello Stato, derivanti dall'imposizione indiretta sui consumi interni e sugli affari conclusi dai forestieri, soggetti a dazi all'importazione; in tal modo, gli interventi destinati a sostenere il commercio sono sovvenzionati temporaneamente dai mercanti, attraverso la sottoscrizione del debito pubblico, ma pagati effettivamente dagli altri contribuenti[8].

In termini tendenziali, comunque, i provvedimenti normativi dell'epoca mercantile diretti ad incidere sugli scambi commerciale e a proteggere i mercati interni dalla concorrenza, si sostanziano in restrizioni delle importazioni e incentivi alle esportazioni, questi ultimi attuati attraverso l'esenzione dai dazi o mediante il rimborso di tributi doganali già assolti.

Nel contesto europeo emergono posizioni differenziate tra i vari Paesi, a seconda del grado dello sviluppo dei loro ordinamenti e dei relativi mercati.

La Francia è lo Stato più teso alla legislazione mercantilista, che ricorre, su iniziativa soprattutto di Colbert, a plurime forme di aiuti statali diretti alle imprese e consistenti nella concessione di prestiti senza interessi, di officine di produzione, di strumenti di lavoro e nella predisposizione di programmi di formazione professionale dei lavoratori finanziati dallo stato. Solo alcune provvidenze sono riservate direttamente ai lavoratori, esentati dal pagamento di taluni tributi[9]. Colbert[10] tenta anche di limitare, non riuscendo

---

[6] Cfr. A. SMITH , *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Milano, 1973, pp. 439-440.

[7] Le amministrazioni cittadine esentavano i coloni dalla giurisdizione territoriale per sottoporli a propri magistrati giudicanti secondo le leggi patrie, realizzando in tal modo il massimo delle garanzie per la sicurezza e la continuità dei traffici dei propri sudditi.

[8] Si veda, ancora, C. MANCA, *Introduzione alla storia dei sistemi economici*, cit., p. 141. In un contesto di tale complessa organizzazione, fondata su istituzioni giuridiche, protezionistiche, coloniali, finanziarie e tributarie, il mercante inizia a muoversi in uno spazio comune ai suoi concorrenti, lo spazio dato dal rispetto delle regole condivise da tutti coloro che si muovono all'interno del mercato.

[9] I lavoratori sono esentati anche dall'assolvimento dell'obbligo militare e da quello di dare alloggio ai soldati.

[10] Per una panoramica sull'opera di J.B. Colbert si rinvia a C. CASTELLANO, *Libertà e protezionismo nell'opera di J.B. Colbert*, in Annali – Univ. Palermo, 1971, p. 59.

ad eliminarli del tutto, i dazi interni alla Francia, senza realizzare l'intento di creare un unico territorio doganale.

In Inghilterra[11], nel 1303, re Edoardo I decide di favorire i produttori interni di lana grezza, istituendo un dazio, noto come New Custom, applicato sia all'importazione di lana, sia alle esportazioni dall'Inghilterra verso paesi terzi effettuate da parte di soggetti non stabilmente residenti nel Paese. A tale squilibrio si rimedia solo nel 1347, con l'introduzione del Cloth Custom, applicato sulle esportazioni di tessuti di lana da parte di tutti i mercanti, sia stranieri che inglesi.

La stessa Inghilterra, alcuni secoli più tardi, si distingue per l'essere attiva in particolare nel settore agricolo, ove sono introdotti premi per l'esportazione della quota di grano eccedente il consumo interno. Una misura di questo tipo, prevista transitoriamente nel 1673 per un quinquennio e confermata nel 1688 senza limiti temporali, è diretta a mantenere elevato il prezzo di tale materia prima, impedendo che la diminuzione della domanda in un esercizio comporti uno squilibrio di offerta in quello successivo, ma non è priva di risvolti problematici sul piano effettuale[12]. In questo quadro, nel quale si arriva financo ad escludere gli operatori economici stranieri dalla partecipazione a determinati segmenti del mercato[13], risultano essere, per converso, meno frequenti i premi diretti alla produzione, concessi più raramente al fine di evitare che l'aumento di produttività sul piano interno determini una diminuzione del livello dei prezzi[14].

Nell'Inghilterra del diciassettesimo secolo, come osserva autorevole dottrina[15], uno dei maggiori privilegi che lo Stato assicura alle proprie imprese, per rafforzarle sul piano

---

[11] In tema cfr. C.M. CIPOLLA, *Introduzione allo studio della storia economica*, Bologna, 1993, pp. 137-138.

[12] Come avverte A. SMITH, *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, cit., p. 499, l'effetto prodotto dal premio all'esportazione non consiste esclusivamente nell'elevare il osto del grano, ma di far diminuire il valore dell'argento, facendo in modo che una determinata quantità di esso si scambi con una minore quantità non solo di grano, ma anche di altri prodotti; ciò in quanto, in questo momento storico, il prezzo in denaro del grano regola il prezzo di tutti gli altri prodotti nazionali.

[13] E' il caso dei *Navigation Acts*, tra i quali quello del 1651, che esclude ogni operatore straniero dalla partecipazione agli scambi tra Madrepatria e colonie, nonché di operatori di altre nazioni nei rapporti commerciali intercorrenti tra i due paesi.

[14] In tema v. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese*, cit., p. 9.

[15] Si veda l'interessante contributo di G. ROSSI, *Dalla Compagnia delle Indie al Serbanes-Oxley Act*, in Riv. soc., 2006, p. 893, in cui l'autore rileva che il "*grant of privileges of incorporation*" non viene rilasciato ad enti che perseguono un fine di privato profitto, bensì per fini religiosi, caritatevoli o comunque di pubblica utilità, insomma per il perseguimento di attività, in senso lato, pubblicistiche. Avremo modo di riprendere queste considerazioni nel corso del successivo quarto capitolo, nell'approfondire le questioni legate al carattere d'impresa degli enti ecclesiastici. E' con la legge 17 luglio 1856 ad essere autorizzata la libera istituzione di società anonime (*limited liability companies*)

internazionale, è quello di consentire loro di sfruttare la struttura societaria e autorizzare il perseguimento del fine di lucro, privilegio riservato agli enti religiosi e di pubblica utilità, che attribuisce alle compagnie nate per lo sfruttamento dei traffici internazionali, come la East India Company, poteri tipicamente riservati agli enti governativi. E' quanto accade anche in Olanda, con la Compagnia Olandese delle Indie Orientali, costituita nel contesto delle misure di sostegno adottate da tale Paese, interessato ad assistere l'impresa privata non tanto sul piano delle agevolazioni tributarie, quanto attraverso l'applicazione di tariffe ridotte in materia assicurativa e di trasporto e la previsione di prestiti a tassi d'interessi inferiori per i mercanti dediti al commercio estero. Taluni ordinamenti, inoltre, si spingono sino a sostenere le imprese nazionali a rischio default o soggette a difficoltà economiche di carattere congiunturale. E' il caso degli interventi della Spagna nel settore della seta, provvedimenti necessitati, nello stesso comparto, anche nel Granducato di Firenze dopo l'epidemia di peste del 1630[16].

Il mutamento di questa prospettiva e l'apertura ad una visione liberale della società e del mercato si sviluppa con la rivoluzione industriale e a seguito del consolidamento dei suoi esiti, ma si afferma con decisione a partire dai primi dell'ottocento, come forma di risposta alla crisi post-bellica inglese, quando il libero scambio e la libera circolazione dei prodotti industriali sono tradotti in provvedimenti normativi. Sotto questo profilo, abolite le tariffe protettive dell'agricoltura, si assiste alla riduzione dei dazi nel settore tessile e manifatturiero, al riconoscimento del diritto dei produttori esteri di importare merci, previo pagamento di tributi doganali, in settori in precedenza riservati a produttori e commercianti residenti, nonché all'abolizione del Navigation Act[17]. Tali misure non avranno effetti particolarmente pregnanti in ragione della scelta di altri Paesi di persistere non solo nel mantenimento di legislazioni fiscali protezionistiche, ma nell'inasprimento delle relative norme come accade soprattutto in Francia[18] con la legislazione doganale, relativa, in specie, ai prodotti importati dall'Inghilterra.

---

[16] Come si apprende da C. CASTELLACCI, *Ricordi del contagio di Firenze del 1630*, in Arch. storico ital., ser. 5, vol. XX, 1897, p. 384, riportato da E. TRIGGIANI, *Gli aiuti di stato alle imprese*, cit., p. 5, il Granduca Ferdinando "*presta ancora gratis per 18 mesi a botteghe d'arte di lana e seta sudi 150.000 acciò possano, col far lavorare, mantenere le maestranze di dette arti principali in questa città*".

[17] Per una visione completa della legislazione neoliberista inglese, cfr. F. MAURO, *Storia dell'economia mondiale*, Napoli, 1986, pp. 10 ss., ove un quadro dettagliato della situazione dei Paesi Europei e del contesto globale.

[18] Cfr. F. MAURO, *Storia dell'economia mondiale*, cit., p. 37, segnala che il "nuovo" protezionismo francese prende avvio nel 1814, quando le leggi doganali impongono pesanti tariffe a quasi tutti i prodotti

Questa tendenza, su cui la rivoluzione francese non aveva prodotto effetti particolari, muta decisamente nella seconda meta dell'ottocento[19], epoca in cui si collocano i primi trattati di commercio tra gli stati europei, a partire proprio da quello del 23 gennaio 1860 siglato tra Francia e Inghilterra, convenzione cui sostanzialmente si uniformeranno le successive, tra cui quella con l'Italia. Con questi accordi si stabilisce di vietare i dazi ad valorem maggiori del 30 per cento – o inferiori, per talune categorie di merci -, si ammettono in franchigia altri prodotti sino a questo momento soggetti a dazi seppure moderati e si aboliscono sia le precedenti proibizioni sia i dazi sull'esportazione del carbone, anche come forma di risposta ai progetti di unione doganale interna all'area tedesca[20] profittando della temporanea debolezza dell'Olanda e del Belgio.

Le nuove tendenze liberoscambiste si affermano così in quasi tutti i paesi europei, tra cui l'Italia, che dal trattato del 17 gennaio 1863 stipulato con la Francia in materia doganale trae notevoli vantaggi soprattutto nel settore agricolo, ma non in quello industriale, poiché il trattato, in questo caso, pur prevedendo dazi progressivi su importazioni ed esportazioni, introduce tariffe ridotte sulle prime, penalizzando le seconde. In questo quadro, risulta particolarmente significativo, ai fini della nostra indagine, segnalare che le riflessioni degli storici ritengono di inserire i trattati doganali degli anni sessanta del XIX secolo nel contesto più ampio della scelte legislative di questo periodo[21] - tra cui rientra anche la progressiva acquisizione del patrimonio ecclesiastico da parte dello Stato, tema su cui torneremo nel corso del quarto capitolo – in cui i costi dell'unificazione italiana sono sostenuti da provvedimenti eccezionali; tra

---

d'importazione. Con la legge del 17 novembre dello stesso anno si giunge alla proibizione dei filati e dei tessuti di cotone. I dazi sono particolarmente elevati nella metallurgia, poiché i francesi, che ricorrono al legno, intendono contrastare la concorrenza inglese sul ferro.

[19] Si realizza in tal modo quella che viene indicata come l'età del capitale da E. HOBSBAWM, *The age of capital 1848-1875*, New York, 1975, pp. 29-30.

[20] Si tratta dell'unione che comprende lo *Zollverein*, gli stati Asburgici, lo *Steuerverein* e gli altri stati rimasti indipendenti, creandosi un embrionale mercato comune da oltre settanta milioni di abitanti. Questo processo non si concretizzerà, ma spingerà alcuni stati ad aggregarsi tra loro, consentendo, seppur con margini più ridotti, l'abbattimento di alcune barriere doganali. Sullo *Zollverein* si rimanda a P. REUTER, *La communautè Europeenne Charbon-Acier*, Parigi, 1953, p. 10, *sub* 2.

[21] Su questi aspetti la dottrina storica si è ampiamente soffermata. L. VILLARI, nel suo *Romanticismo e tempo dell'industria*, Roma, 1999, pp. 74 ss., rileva che "*Il trattato del 1863 (…) apparteneva a quel periodo delle vicende doganali del nostro paese che Luigi Luzzatti (…) localizza negli anni dal 1861 al 1876 definendolo, con sottile ironia, come quello <<dei trattati sistematicamente e coraggiosamente dottrinali>>. (…) Indubbiamente la prima fase dello sviluppo economico italiano (come dimostravano i trattati doganali del 62-63, la <<nazionalizzazione>> dei beni della Chiesa), (…) era orientata ad agevolare la trasformazione dell'agricoltura, ad affrontare, cioè, il problema economico fondamentale posto dall'unificazione nazionale*".

questi, le convenzioni doganali sono considerate il corrispettivo dell'ingresso dell'Italia nel nuovo ambito del libero scambio europeo[22] e solo qualche anno dopo saranno poste in discussione[23].

Sotto questo profilo è opinione condivisa anche dalla dottrina estera che il XIX secolo costituisca il preludio dell'affermarsi della concorrenza come principio cardine sia della moderna legislazione[24], sia delle prime convenzioni internazionali dirette a disciplinare la materia doganale in funzione della tutela della concorrenza. Tra queste ultime rientra certamente la Convenzione di Bruxelles sullo zucchero del 7 marzo 1902, con cui gli stati contraenti si accordano sia per escludere premi all'esportazione sia per affermare la legittimità di dazi compensativi applicati sul prodotto straniero sovvenzionato[25], sulla scia della scelta di contenuto analogo adottata tra il 1890 e il 1894 negli Stati Uniti e recepita attraverso il Tariff Act del 1897[26].

Si tratta, tuttavia, di provvedimenti isolati, che testimoniano come le imprese non abbiano maturato la consapevolezza delle potenzialità che potrebbe riservare loro un mercato concorrenziale perché altrettanto immaturi sono ancora gli ordinamenti dei Paesi europei, i quali, come osservato dalla dottrina[27], sino alla fine della seconda guerra

---

[22] Scrive ancora L. VILLARI, *Romanticismo e tempo dell'industria*, cit. p. 75, *"(…) i mutamenti notevoli che erano avvenuti nell'economia italiana non erano stati tali da far passare in secondo piano i vantaggi politici collaterali del libero-scambismo, i quali facilitavano l'inserimento dell'Italia unita nell'Europa con un posto preciso, complementare, privo di pericolosità per le economie degli altri paesi"*.

[23] Durante il secondo congresso nazionale delle Camere di commercio, tenutosi a Genova il 27 settembre 1869 il Ministro M. Minghetti rilevava che "*Rispetto alle tariffe internazionali non sfuggirà alla vostra sagacia come sotto di esse talvolta si mascheri, novello Proteo, il monopolio che impedisca la libera concorrenza delle nostre industrie colle industrie straniere*".

[24] In tal senso cfr. D.J. GERBER, *Law and competition in twentieth century Europe: protecting Prometheus*, Oxford, 1998, specie *sub* II, pp. 16-17.

[25] Sul tema cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di stato in materia fiscale, L. SALVINI (a cura di), Padova, 2007, p. 4, nota 4); A. GUIDORZI, *Cenni sull'epopea dello zucchero, sull'industria saccarifera europea e breve storia di quella italiana*, Modena, 2004, p. 11. La materia degli aiuti all'industria saccarifera è molto controversa e da essa si è originato un vasto contenzioso in sede comunitaria, su cui si soffermano L. COSTATO, *Zucchero e concorrenza*, in Riv. dir. agr., 2005, II, p. 129; G. DI PLINIO, *Zucchero amaro. Gli ultimi fuochi delle tensioni sulle "quote zucchero" sono "irricevibili" per il giudice comunitario*, in Dir. pubbl. comp. eur., 1999, p. 1610; J. GAND, *Il dazio consolidato in sede GATT sui prodotti a base di zucchero e preparazioni alimentari contenenti cacao comprende il dazio addizionale*, in Dir. prat. trib., 1970, II, p. 1749.

[26] Come sottolinea G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997, p. 4, la normativa Statunitense consentiva l'applicazione di un dazio ulteriore sulle importazioni di zucchero che avevano beneficiato di premi all'esportazione, diretti o indiretti. Questo regime, venne esteso a tutti i prodotti nel 1897 ed integrato successivamente nella section 303 della normativa doganale del 1922. Sulla base di tale esempio, analoghe legislazioni vennero adottate da Canada (1903), Serbia (1904), Spagna (1906), Francia e Giappone (1910), Belgio (1920), Gran Bretagna (1921), Portogallo (1923), Polonia e Austria (1924), Cecoslovacchia (1925).

[27] Così E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese*, cit., p. 15.

mondiale ed eccettuati i tentativi della Società delle Nazioni[28], non porranno in essere alcuna azione davvero efficace per contrastare il ricorso agli aiuti pubblici alle imprese.

2. Il contesto internazionale: l'accordo generale sulle tariffe ed il commercio (GATT) ed il Codice anti sovvenzioni del Tokyo Round.

Il tentativo di disciplinare in via multilaterale sul piano internazionale gli aiuti alle imprese viene attuato con maggiore concretezza al termine della seconda guerra mondiale attraverso l'International Trade Organization (ITO) e il suo Statuto, meglio noto come Carta dell'Avana, approvato il 24 marzo 1948. Gli intenti in questa direzione erano stati manifestati nel corso dell'anno precedente, essendo stato stipulato a Ginevra l'Accordo Generale sulle Tariffe e sul Commercio (GATT)[29].

In questa fase, grazie anche agli eventi degli anni trenta, si inizia infatti a prendere atto dell'impatto negativo che gli aiuti producono sulla situazione internazionale, specie quando essi assumono la forma di sostegni alle esportazioni più che di aiuti alla produzione. La Carta prevedeva un programma di progressiva riduzione dei dazi, il divieto di restrizioni quantitative, adottava la clausola della nazione più favorita, imponeva la parità di trattamento tra merci nazionali ed estere e conteneva norme specifiche per evitare il dumping e le sovvenzioni alle esportazioni.

La mancata ratifica della Carta dell'Avana, dovuta all'impossibilità di conciliare gli interessi divergenti di un numero così ampio di Paesi[30], non escluderà l'adozione del

---

[28] Il Comitato Economico della Società delle Nazioni redige nel 1931 un rapporto sulla crisi agricola, affermando che gli aiuti all'esportazione e le misure restrittive delle importazioni rappresentano fattori decisivi della crisi. Tali conclusioni saranno ribadite in un successivo studio del 1935.

[29] Sull'Accordo Generale sulle tariffe e sul commercio la bibliografia è davvero molto vasta. Sulle dinamiche relative alla genesi dell'accordo si segnalano A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO)*, in V. UCKMAR (coordinato da), Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1069; A. SANTA MARIA, *Diritto commerciale comunitario*, Milano, 1990, p. 401; G. SACERDOTI, *Scambi internazionali*, in P. PICONE e G. SACERDOTI (a cura di), Diritto internazionale dell'economia, 1982, p. 413; A. COMBA, *L'organizzazione giuridica del neoliberismo internazionale*, Milano, 1980, p. 19; M. GIULIANO, *La cooperazione internazionale e il commercio internazionale*, Milano, 1978, p. 151; F. RANDO, *Aspetti doganali dell'integrazione economica europea*, Milano, 1969, pp. 13 ss. Sull'applicabilità delle norme del GATT in Italia e nell'Unione Europea cfr. B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 1997, p. 300; M. PANEBIANCO, *L'applicazione del GATT nell'ordinamento giuridico italiano*, in Dir. com. sc. int., 1986, p. 3; M. BERRI, *Sugli effetti del G.A.T.T. nell'ambito del diritto comunitario*, in Giur. it., 1983, p. 993; F. CAPELLI, *Normativa comunitaria e normativa G.A.T.T.*, in *Studi di diritto Europeo* in onore di MONACO R., Milano, 1977, pp. 25 ss.; A. TIZZANO, *Pretesa diversità di effetti del g.a.t.t. e dei trattati comunitari nell'ordinamento italiano*, in Foro it., 1973, p. 9.

[30] In tal senso l'autorevole A. SANTA MARIA, *La disciplina del dumping e delle sovvenzioni nel quadro della politica commerciale della Comunità*, in Dir. comm. int., 1987, p. 61. Per un approfondimento delle

GATT, come insieme di regole basilari contenute nella Carta e che rappresenta il primo passo significativo verso una tendenziale armonizzazione normativa internazionale in materia di sovvenzioni[31]. Sotto questo profilo, pur non contenendo un divieto generale di aiuti, il GATT, allo scopo di liberalizzare gli scambi economici attraverso una progressiva diminuzione delle tariffe doganali, introduce limiti per l'erogazione di sussidi all'esportazione differenziati in relazione alle categorie di prodotti, prevedendo anche obblighi di comunicazione e strumenti di tutela.

In particolare, l'art. XVI dell'accordo richiede agli stati contraenti l'obbligo di notificare alle altre parti la concessione di sovvenzioni che siano suscettibili di produrre effetti diretti o indiretti sul commercio internazionale. Nell'ipotesi in cui la sovvenzione in questione provochi, anche in ottica potenziale, un grave pregiudizio[32] ad un altro Stato contraente, l'accordo pone a carico dello Stato il cui ordinamento contenga la misura de qua, l'obbligo di sottoporre la misura stessa all'esame congiunto delle altre parti, al fine di verificare l'opportunità di provvedere ad una modifica della sovvenzione, introducendo le necessarie limitazioni[33]. Sotto questo profilo, pertanto, sussiste un obbligo di informazione[34] e di cooperazione al contrasto delle sovvenzioni distorsive.

Il quadro delle disposizioni del GATT si specifica ulteriormente nel 1955[35], quando, a seguito della sessione di revisione dell'accordo, sono introdotte disposizioni aggiuntive in materia di sovvenzioni alle esportazioni. All'interno della previsione aggiunta (art. XVI, n. 2) gli stati membri riconoscono che la concessione di una sovvenzione all'esportazione di un prodotto può produrre conseguenze pregiudizievoli per gli altri

---

ragioni che hanno determinato la mancata ratifica della Carta v. G. SCHIAVONE, *Il principio di non discriminazione nei rapporti commerciali internazionali*, Milano, 1966, p. 51.

[31] Come nota A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di stato in materia fiscale, cit., p. 6, le previsioni del GATT evidenziano la lacuna in merito alle definizioni, con particolare riguardo a quella di sovvenzione. Di parziale diverso avviso sono T. BALLARINO– L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997, p. 21, che sottolineano come l'art. XVI, n. 1) includa nel concetto di sovvenzione "*qualunque forma di protezione dei redditi o di sostegno dei prezzi*".

[32] G.M. ROBERTI., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 24.

[33] La dottrina (G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit. p. 25, ha tuttavia manifestato perplessità sulla efficacia concreta di tale disposizione, specie in sede applicativa.

[34] Cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di stato in materia fiscale, cit., p. 6.

[35] Come segnala E. TRIGGIANI, *Gli aiuti di stato alle imprese*, cit., p. 22, le norme entreranno effettivamente in vigore per i principali Paesi solo nel 1962.

stati contraenti, in termini di turbative ingiustificate dei loro interessi commerciali e di compromissione del conseguimento degli obbiettivi del GATT[36].

Le norme contenute all'interno dell'Accordo distinguono il regime applicabile alle sovvenzioni ai prodotti di base[37] da quello riservato alle sovvenzioni a prodotti diversi.

Quanto alle prime (art. XVI, n. 3), le parti sono tenute ad un'obbligazione di mezzi, dal momento che esse si impegnano a "sforzarsi di evitarne" la concessione. Nell'ipotesi in cui una parte contraente riservi comunque una sovvenzione ad un prodotto di base proveniente dal proprio territorio che ne accresca l'esportazione, si prevede che l'aiuto debba essere concesso nella misura atta ad escludere che lo Stato contraente possa detenere più di una "parte equa" del commercio mondiale di tale prodotto, determinato secondo criteri temporali e tenendo conto di eventuali fattori speciali.

Per i prodotti diversi, invece, è previsto un divieto più stringente, riferito a qualunque aiuto che sia in grado di determinare un prezzo di vendita all'esportazione inferiore al prezzo comparabile richiesto agli acquirenti del prodotto stesso del mercato interno.

Con riguardo alla concreta attuazione delle norme contenute all'interno dell'Accordo, si possono distinguere misure unilaterali e strumenti di concertazione.

Sotto il primo profilo, agli Stati contraenti del GATT è riservata la facoltà di imporre dazi compensativi[38], intesi come diritti speciali percepiti allo scopo di neutralizzare il minor prezzo del prodotto importato che benefici di premi o sovvenzioni accordate, direttamente o indirettamente, alla fabbricazione, alla produzione o all'esportazione del prodotto stesso. Tale facoltà rimane tuttavia subordinata alla circostanza che la sovvenzione sia tale da produrre, anche in termini potenziali, un pregiudizio ad una produzione nazionale già esistente, o sia in grado di ritardare la creazione, a livello nazionale, di un mercato nel settore cui appartiene il prodotto estero che ha beneficiato del sussidio.

---

[36] Cfr. V. UCKMAR, *Verso l'unificazione del diritto tributario*, in VISINTINI G. (a cura di), Il diritto dei nuovi mondi, Milano, 1994, p. 507. La formulazione molto ampia, e per molti aspetti vaga delle disposizioni dell'accordo, ha prodotto alcune difficoltà interpretative su cui si è soffermata la dottrina (cfr. P. BORRACCHINI, *Ancora su alcune incoerenze interpretative del GATT*, in Dir. com. sc. int., 1988, p. 1113; G. SACERDOTI, *Application of GATT by domestic courts: european and italian case law*, in The Italian Yearbook of European Law, 1976, p. 234; A. MURATORI, *Nuovo indirizzo giurisprudenziale in tema di uguaglianza tributaria tra prodotti nazionali e prodotti provenienti da paesi aderenti al GATT*, in Dir. prat. trib., 1972, p. 736).

[37] Si tratta dei prodotti agricoli, della silvicoltura e dell'industria estrattiva.

[38] Cfr. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti di stato alle imprese*, cit., p. 23.

Con riguardo agli strumenti non unilaterali di attuazione delle norme, l'accordo, nella versione del 1955, prevede che le parti sono tenute ad un esame periodico della sua esecuzione, al fine di verificare se esso sia effettivamente in grado di evitare le sovvenzioni che arrechino un pregiudizio grave al commercio o agli interessi delle altre parti contraenti e per attivare eventualmente procedure di conciliazione e negoziazione – tali ultime di dubbia efficacia, operando essenzialmente sul piano diplomatico e politico[39].

La disciplina descritta sin qui avrebbe meritato un sistema di controllo più pregnante, nel convincimento che il contenuto precettivo delle disposizioni sarebbe stato considerato realmente cogente da parte degli Stati contraenti se fosse stata prevista una procedura specifica per arbitrare le controversie in materia di aiuti e se vi fosse stata un'autorità[40] dotata del potere di imporne la cessazione, sia nei casi di domestic subsidies che di sovvenzioni all'esportazione. Al contrario, come segnalato anche dalla dottrina dell'epoca, "le terme mème de <<sanction>> ne figure pas dans l'Accord gènèral" [41], nonostante la progressiva consapevolezza che gli effetti prodotti dalle sovvenzioni pubbliche in un contesto caratterizzato dalla riduzione delle barriere tariffarie avrebbero giustificato la richiesta del rafforzamento della disciplina internazionale.

Questa tensione incontrerà una parziale svolta con il codice anti-dumping comune adottato a seguito del Kennedy Round del 1967, con l'accordo del 1974 sul credito all'esportazione concluso in ambito OCSE[42], e con il codice del 1979, concordato nel

---

[39] Cfr. M. PALMIERI, *La organizzazione mondiale del commercio e la diretta applicabilità delle norme GATT all'interno dell'Unione Europea*, in Dir. com. sc. int., 1996, p. 649. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato*, cit. p. 29, segnala che la procedura prevista dall'art. XXIII è più articolata rispetto a quella a carattere unilaterale consistente nell'applicazione di dazi compensativi. Tale circostanza, unitamente al limite risultante dalla necessità di pervenire ad un accordo unanime per ottenere l'autorizzazione all'adozione di misure di ritorsione, spiega perchè l'art. XXIII abbia avuto scarso riscontro in sede applicativa.

[40] Cfr. BALLARINO T.– L. BELLODI, *Gli aiuti di stato*, cit., pp. 21-22.

[41] Cfr. T. FLORY, *Le G.A.T.T: droit international et commerce mondial*, Parigi, 1968, p. 259, il quale esprime profonde perplessità poiché «*les Parties Contractantes du G.A.T.T. ne disposent d'aucun pouvoir légal pour contraindre un Etat à exécuter telle décision ou à prendre telle mesure. Il n'existe pas de dispositions dans l'Accord général permettant d'appliquer des sanctions de nature politique ou économique à l'encontre d'un Etat récalcitrant ou permettant d'exclure la partie contractante en état d'infraction* ».

[42] L'Accordo sui crediti all'esportazione – denominato in genere "Consensus" - è stato siglato il 2 ottobre 1974 a Washington da Canada, Giappone, Stati Uniti ed alcuni paesi europei. La Comunità Europea come distinto soggetto giuridico ha aderito nel 1977 e ha provveduto a negoziare direttamente, in luogo degli Stati membri la nuova versione dell'accordo stesso, del 1978. Esso non contiene un divieto di aiuti alle

quadro del Tokyo Round, diretto ad accrescere l'incisività della normativa del GATT[43] al fine di garantire una tendenziale armonizzazione internazionale delle normative di difesa commerciale interne ai singoli ordinamenti.

Il risultato di maggiore rilevanza prodotto dal Tokyo Round è rappresentato, come noto, dal codice sulle sovvenzioni e sulle misure compensative che interviene nuovamente sia in materia di dazi all'importazione di prodotti stranieri sovvenzionati, sia con riguardo ai sussidi interni ed all'esportazione.

Per quanto concerne i dazi compensativi, di cui alla Track I del codice, si dispone che il parametro di legittimità di essi è dato dalla ricorrenza di un triplice presupposto, costituito dalla esistenza di una sovvenzione di fonte nazionale sul prodotto importato, dalla sussistenza di un pregiudizio[44] e dalla ricorrenza di un nesso di causalità tra questi due elementi.

Appare più articolato, viceversa, il sistema relativo al trattamento dei domestic e export subsidies, poiché il codice, pur prendendo atto che gli aiuti pubblici sono talora strumentali alla promozione ed al raggiungimento di obbiettivi di politica economica e sociale[45], conferma come essi siano idonei a produrre alterazioni degli scambi tali da determinare un pregiudizio delle altre parti contraenti.

---

imprese, ma stabilisce alcune condizioni alle quali essi possono essere erogati e si applica alla generalità dei prodotti, eccetto armi e prodotti agricoli. Gli elementi principali della disciplina sono: *i)* un tasso d'interesse minimo uniforme soggetto a rivalutazione; *ii)* un acconto minimo sul valore del contratto; *iii)* una durata massima dei crediti. Sono previste norme sia sui crediti misti (per finalità commerciali e di aiuto allo sviluppo), sia sugli aiuti vincolati (subordinati alla condizione che il beneficiario si rifornisca sul mercato del Paese donatore). Poiché dal 1982, le norme dell'Accordo sono sostanzialmente inderogabili, l'Accordo non rappresenta più un *gentlemen's agreement* ma un accordo vincolante. Il sistema è completato da tre schemi procedurali che si traducono nella notifica immediata o in una notifica preventiva, con o senza consultazione. Sul tema v. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di stato in materia fiscale, cit., p. 7; G. M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato*, cit., p. 64.

[43] Del resto, come segnala la dottrina (cfr. A. SANTA MARIA, *La disciplina del dumping*, cit., p. 61), nell'ambito del GATT sono stati affrontati e disciplinati i rapporti commerciali tra Stati Uniti, paesi della CEE e terzi stati, ad economia di mercato, rapporti che sono sfociati, prima che nel *Tokyo Round*, nel *Kennedy Round*. Cfr. A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1079 Al tema dell'accordo è stato dedicato *l'International trade Symposium*, i cui atti sono pubblicati in New York L. School L. Rev., 1981, pp. 2431 ss.

[44] Come osserva la dottrina, con il *Tokyo Round* sono fissate regole più precise relative al pregiudizio poiché solo in presenza di esso è possibile applicare misure compensative. Sul punto v. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti di stato*, cit., p. 33.

[45] Questa affermazione costituisce una prudente risposta alle tendenze neo protezionistiche emerse a ridosso dell'avvio dei negoziati, i quali, come avverte la dottrina (E. BORTONE, *Evoluzione della disciplina del GATT con particolare riferimento all'Uruguay Round*, in Dir. com. sc. int., 1987, p. 538), pur essendo diretti a raggiungere accordi in grado di assicurare il conseguimento di un'ulteriore liberalizzazione del commercio internazionale, hanno ritenuto di riservare un elevato livello di attenzione nei confronti dei paesi in via di sviluppo.

Su questa base, per quanto concerne gli export subsidies si ritiene di circoscrivere ulteriormente l'ambito dei prodotti di base, escludendo da essi l'industria estrattiva, e confermando il divieto generalizzato di sovvenzioni all'esportazione per i prodotti diversi.

Con specifico riguardo ai sussidi interni, gli Stati contraenti si impegnano ad attuare le loro politiche di aiuti alle imprese tenendo conto della prospettiva internazionale[46] e degli effetti distorsivi che essi producono negli scambi tra Paesi contraenti, poiché possono recare danno all'industria di un altro Paese, ovvero un grave pregiudizio agli interessi di un altro Stato, ovvero compromettere l'applicazione dell'accordo e con essa il raggiungimento degli obiettivi cui esso tende.

Si registrano innovazioni anche nell'ambito delle procedure per la risoluzione delle controversie[47], con l'introduzione di un sistema articolato nei momenti della consultazione tra le parti interessate, la conciliazione nell'ambito del Subsidies committee[48] e una terza fase, in cui si instaura una "controversia" cui fa seguito l'applicazione di eventuali sanzioni.

Il nuovo sistema, pur giudicato maggiormente idoneo a tutelare la concorrenza in ambito internazionale, non va comunque esente da critiche[49], attinenti alle eccezioni valevoli per i paesi in via di sviluppo, alle dinamiche procedurali in caso di violazioni e alla mancanza di una nozione di sovvenzione che escluda un certo grado di libertà degli stati contraenti nella forma attraverso cui sostenere i prodotti interni. Il sistema non solo appare debole, come già accadeva in passato, ma anche più frammentato, sia perchè gli accordi stipulati in Giappone sono sottoscritti da un numero variabile e comunque

---

[46] Soprattutto alla luce del fatto che in questo periodo come segnala P. PICONE– G. SACERDOTI, *Diritto internazionale dell'economia*, Milano, 1982, p. 40, i rapporti commerciali internazionali sono articolati in raggruppamenti all'interno dei quali si riscontrano facilitazioni non estese ai paesi terzi. Si v. anche CAFFÈ F., *L'accordo generale sulle tariffe e il commercio (GATT) e i suoi difficili problemi*, in Comunità int., 1986, p. 114.

[47] Su questo tema si v. l'articolato contributo di A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale ed il GATT/OMC. L'attivazione del regolamento delle controversie*, in Dir. comm. intern., 2001, p. 793; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 28.

[48] Cfr. Cfr. T. BALLARINO –L. BELLODI, *Gli aiuti di stato,* cit., p. 22. Si tratta di comitati, composti da esperti costituiti in funzione della specifica controversia e appartenenti a paesi terzi, con lo scopo di prevenire e chiedere il ritiro delle misure in contrasto con gli obbiettivi del GATT, eventualmente irrogando sanzioni.

[49] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato*, cit, p. 36, che osserva come "*il codice si sia configurato come un passo coerente nella direzione di una maggiore incisività, certezza e uniformità di applicazione delle discipline di difesa commerciale*".

limitato di Paesi, sia in quanto cresce il numero degli organi e dei sistemi di risoluzione delle controversie[50].

A seguito dell'adozione dei due codici, sia la CEE che la CECA provvedono a recepirne i relativi contenuti rispettivamente nel regolamento del Consiglio n. 3017/79 del 20 dicembre 1979 e con la raccomandazione della Commissione 3018/79 del 21 dicembre 1979. In tal modo, come rileva la dottrina[51], si ha in sede comunitaria la prima disciplina dettagliata del problema degli aiuti che verrà integrata successivamente con il regolamento del Consiglio n. 2176/84 del 27 luglio 1984.

3. L'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO) e l'accordo anti-sovvenzioni dell'Uruguay Round.

Gli accordi raggiunti nel corso di negoziati del Tokyo round ed entrati in vigore nel 1980 possiedono un orizzontale temporale che, pur breve in sé – otto anni -, è ritenuto sin da subito troppo esteso, per l'emergere di fattori di varia natura attinenti allo stato dell'arte del libero scambio[52], ma soprattutto alle carenze strutturali del GATT, ancor più evidenti dopo il negoziato di Tokyo. La dottrina più autorevole[53], nell'evidenziare le ragioni della crisi immediata degli accordi, insiste in modo particolare sugli aspetti di carattere giuridico rimasti irrisolti e che muoveranno gli Stati ad avviare, con il mandato di Punta dell'Este del 1986, i nuovi negoziati dell'Uruguay Round, conclusi con l'atto di Marrakech del 15 aprile 1994.

La svolta originata da tali accordi consiste anzitutto nella creazione di una struttura istituzionale che ruota attorno all'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO)[54] -

---

[50] E' l'opinione di G. SACERDOTI, *La trasformazione del GATT nell'organizzazione mondiale del commercio*, in Dir. comm. int., 1995, p. 77.

[51] E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali*, cit. p. 34.

[52] Cfr. A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1080; E. BORTONE, *Evoluzione della disciplina del GATT*, cit., p. 540, *sub* 3) ove si fa riferimento, in particolare, a nuove tendenze protezionistiche di alcuni paesi industrializzati, in risposta all'aumento della capacità commerciale dei paesi i via di sviluppo e di quelli del sud-est asiatico.

[53] G. SACERDOTI, *La trasformazione del GATT nell'organizzazione mondiale del commercio*, cit., p. 75, rileva che tra le carenze del GATT rientrano: *i)* la debolezza e il carattere programmatico delle norme; *ii)* la scarsa cogenza delle disposizioni in materia di controversie; *iii)* l'assenza di un quadro istituzionale; *iv)* la pluralità di accordi stipulati a Tokyo, accordi cui aderirono un numero variabile di stati; *v)* la provvisorietà dell'accordo e la conseguente assenza di equilibrio; *vi)* la non diretta applicabilità dell'accordo nei singoli ordinamenti. Su questo ultimo punto cfr. G. VENTURINI, *Sulla diretta applicabilità delle norme del GATT*, in Riv. dir. int., 1983, p. 804.

[54] La bibliografia sul WTO è molto ampia. Tra le opere consultate segnalo: A. PARENTI, *Il WTO*, Bologna, 2007; P. GALLAGHER, *The first ten years of WTO*, Cambridge, 2005; P.C. MAVROIDIS, *The*

riferimento permanente delle relazioni commerciali degli Stati contraenti -, ad una serie di accordi relativi a beni, servizi, alla proprietà intellettuale, ad una procedura per la risoluzione delle controversie, nonché soprattutto, un accordo sui sussidi e sulle contromisure.

La particolare rilevanza di quest'ultima intesa si spiega in ragione del contenere, essa, una specifica nozione di sovvenzione[55]. Prima di procedere al relativo esame, occorre tuttavia soffermarsi sulla partizione generale proposta dall'accordo in merito alle sovvenzioni che ne formano oggetto, poiché si distinguono[56] le sovvenzioni vietate di cui all'art. 3, le sovvenzioni passibili di azione legale, di cui all'art. 5 e quelle per le quali l'azione non è ammessa[57].

Le sovvenzioni indicate come vietate ex art. 3, consistono in sovvenzioni condizionate, di diritto o di fatto, singolarmente o nel quadro di altre condizioni generali, ai risultati di esportazione[58], ovvero all'uso preferenziale di merci nazionali rispetto a prodotti importati.

Le sovvenzioni passibili di azione legale, come previsto dall'art. 5, par. 1, sono invece quelle definite ex art. 1; esse rispondono alla nozione generale di sovvenzione recepita dall'Accordo stesso, che presenta per un verso, in termini generali, una decisa similarità con la nozione di aiuto in ambito comunitario, per l'altro è specificamente declinata sotto il profilo tributario. Ed invero, se, in linea di principio, la sovvenzione consiste in un contributo finanziario effettuato dallo Stato o dalle sue articolazioni territoriali, l'art. 1 prevede espressamente che tale contributo può essere attribuito non solo attraverso un diretto trasferimento di fondi o la fornitura di beni, servizi o infrastrutture, ma soprattutto, per quel rileva ai fini della nostra indagine, mediante una rinuncia al potere impositivo o alla riscossione dell'imposta.

La sovvenzione rilevante ai fini dell'accordo poggia pertanto su una definizione particolarmente ampia, sia sotto il profilo oggettivo, attinente alle forme dell'aiuto, sia

---

general agreement on Tariff and trade, Oxford, 2005; HOEKMAN B.M. – M.M. KOSTECKI, *The political economy of the world trading system: the WTO and beyond*, Oxford, 2001.

[55] L. HANCHER- T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., p. 167.

[56] Cfr. T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., pp. 22-23.

[57] Si tratta delle sovvenzioni agli enti di ricerca, quelle in materia ambientale, nonché quelle a finalità regionale, stabilite secondo i parametri di cui all'art. 8. L. RUBINI, *The internationl context of EC State aid Law and policy: the regulation of subsidies in the WTO*, cit. p. 175.

[58] Sulla materia degli *export subsidies* cfr. B. SLOCOCK, *EC and WTO subsidy control system – some reflections*, in European State Aid Law Quarterly, 2007, n. 253, *sub* 2.

dal punto di vista soggettivo, dal momento che ogni articolazione del potere statale, anche quella locale, rileva, ai fini della disposizione in esame, quale entità tenuta ad astenersi dal porre in essere il sostegno all'impresa.

Accanto a questo requisito[59] si affianca un secondo elemento, tuttavia strettamente legato al primo attraverso un nesso consequenziale: il vantaggio economico. L'aver ritenuto di separare tale secondo requisito dall'esistenza tout court di una sovvenzione sembra palesare il convincimento che di per sé, la previsione di un sussidio non è in ogni caso produttiva di un vantaggio per il beneficiario, vantaggio definito in relazione all'art. XVI del GATT 1994.

Ulteriore elemento al quale è subordinata la ricorrenza di una sovvenzione è la specificità[60], intesa come determinatezza del beneficiario cui essa è riservata dall'ordinamento nazionale. Ai sensi dell'art. 2 dell'accordo una sovvenzione è considerata specifica se la legislazione ai sensi della quale essa è accordata la riserva esplicitamente ad un'impresa o ad un'industria o ad un gruppo di imprese o industrie, stabilendo pertanto limiti per la fruizione del sussidio. Viceversa, qualora la legislazione disponga che l'idoneità a ricevere una sovvenzione e l'ammontare della stessa sono sottoposti a criteri o condizioni oggettivi[61], il requisito di specificità non è integrato, purché l'idoneità sia automatica e tali criteri e condizioni siano osservati rigidamente.

Le disposizioni dell'accordo mostrano la contezza, da parte degli Stati contraenti, che il prestarsi del concetto di specificità ad una certa indeterminatezza rende opportuno l'indicazione di fattispecie sintomatiche di specificità in deroga al principio generale. Su questa base, qualora esistano motivi di ritenere che una sovvenzione, ancorché rispondente ai criteri appena descritti, possa ciò nondimeno apparire specifica, potranno essere presi in considerazione, ai fini della puntuale verifica del presupposto, altri fattori, quali l'utilizzo di un programma di sovvenzioni da parte di un numero limitato di imprese, l'uso predominante di esse da parte di imprese appartenenti a settori specifici, la concessione di sovvenzioni sproporzionatamente elevate a certe imprese, e

---

[59] L. HANCHER- T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*,cit., p. 167.

[60] L. HANCHER- T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*,cit., p. 171.

[61] Per "criteri o condizioni oggettivi" si intendono criteri o condizioni neutri, che non favoriscano determinate imprese rispetto ad altre, e che siano di natura economica e di applicazione orizzontale, quali il numero dei dipendenti o la dimensione dell'impresa. I criteri o le condizioni devono essere esposti chiaramente in leggi, regolamenti o altri documenti ufficiali, in modo da essere suscettibili di verifica. L. RUBINI, *The internationl context of EC State aid Law and policy: the regulation of subsidies in the WTO*, cit., p. 151.

il modo in cui l'autorità concedente ha esercitato il proprio potere discrezionale nella decisione di concedere una sovvenzione[62]. E' altresì significativa la rilevanza delle sovvenzioni riservate dall'ordinamento nazionale sulla base di criteri geografici[63], allo scopo di favorire, incentivare e sostenere le imprese che operino all'interno di un determinato territorio.

Orbene, mentre le sovvenzioni di cui all'art. 3 più sopra descritte sono da considerarsi vietate, per quelle ex art. 5 si applica un principio meno imperativo. Tale ultima disposizione, infatti, prevede che il ricorso, da parte dei Membri, a sovvenzioni di cui ai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 1 non è da considerarsi vietato in quanto tale, ma, pur legittimo in linea di principio, non deve provocare effetti pregiudizievoli per gli interessi degli altri Stati, effetti quali il danno all'industria nazionale di un altro Stato, l'annullamento o la compromissione di vantaggi derivanti, direttamente o indirettamente, ad altri Membri ai sensi del GATT 1994, ovvero un grave pregiudizio agli interessi di un altro Membro.

La nozione di grave pregiudizio è delineata all'interno dell'art. 6 ove sono descritte sia ipotesi di presunzione relativa di pregiudizio[64] - tra cui spicca la copertura delle perdite di gestione di un'impresa – sia ipotesi al verificarsi delle quali sussiste un fumus boni iuris circa la ricorrenza di un danno[65].

---

[62] Ai fini di tale verifica si terrà conto del grado di diversificazione delle attività economiche all'interno dello stato contraente, della durata del programma di sovvenzione e di elementi di prova "diretti". Cfr. HOEKMAN B.M.– M.M. KOSTECKI, *The political economy of the world trading system: the WTO and beyond*, cit., p. 136.

[63] Occorre sottolineare, in particolare, la previsione, contenuta nell'accordo, secondo cui non costituirà sovvenzione specifica la definizione o la modifica di aliquote d'imposta di applicazione generale, introdotta da qualsiasi livello governativo che abbia titolo a farlo. Sul punto, con riferimento all'ordinamento italiano è possibile richiamare l'art. 16, comma 3 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ove si dispone che le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota Irap fino ad un massimo di un punto percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Nel corso del 2006, la Commissione Europea si è pronunciata su una riduzione adottata dalla regione Friuli Venezia Giulia ed applicata non per settori di attività ma in presenza di condizioni relative all'incremento del valore della produzione netta. Tale misura è stata ritenuta non costituire aiuto di stato.

[64] Si tratta di: *a)* sovvenzione totale *ad valorem* di un prodotto che superi il 5 per cento; *b)* sovvenzioni finalizzate a coprire le perdite di gestione sostenute da un'industria; *c)* sovvenzioni finalizzate a coprire perdite di gestione sostenute da un'impresa, diverse da misure *una tantum*, che non sono periodiche né possono essere ripetute per la medesima impresa e vengono adottate esclusivamente in attesa della formulazione di soluzioni a lungo termine e per evitare gravi problemi sociali; *d)* remissione diretta di debiti, ossia remissione di debiti verso lo Stato, nonché sussidi a copertura del rimborso di debiti. L. RUBINI, *The internationl context of EC State aid Law and policy: the regulation of subsidies* in the WTO, cit., p. 159.

[65] Ciò accade quando: *a)* la sovvenzione ha l'effetto di dirottare o impedire le importazioni di un prodotto simile di un altro Membro nel mercato del Membro sovvenzionante; *b)* la sovvenzione ha l'effetto di

Accanto alle disposizioni di carattere sostanziale dirette all'individuazione delle sovvenzioni vietate, l'Accordo sui sussidi e sulle contromisure introduce norme dirette all'instaurazione di un procedimento di verifica[66], sostanzialmente analogo per le misure vietate e per quelle ex art. 5, onde consentire a ciascuno stato contraente di contrastare le politiche di sostegno alle imprese da parte di un Stato diverso.

Sotto questo profilo, si dispone anzitutto che ogniqualvolta un membro abbia ragione di ritenere che un altro Stato membro prevede una sovvenzione vietata o che provochi un danno all'industria di un altro Paese, ovvero comprometta un vantaggio o provochi un grave pregiudizio, esso ha facoltà di richiedere che si proceda a "consultazioni". L'avvio di questa fase dialogica è subordinata alla presentazione, da parte del denunciante, di una relazione sugli elementi di prova disponibili in merito all'esistenza e alla natura della sovvenzione in questione. A seguito di tale richiesta, lo Stato sospettato di accordare la sovvenzione è tenuto ad avviare le consultazioni nel più breve tempo possibile, al fine di giungere ad un chiarimento e ad una soluzione condivisa.

Da questa disciplina emerge, ancora una volta, la tendenza, tipica dei precedenti sistemi di risoluzione delle questioni legate alle sovvenzioni, di confidare nell'esperimento di tentativi di accordo che non sfocino in una fase di litigation vera e propria, o quantomeno di creare un filtro di natura negoziale all'instaurazione della vertenza in via "amministrativa", secondo un sistema definito "paragiurisdizionale"[67]. Ed invero, qualora a seguito dalla richiesta di procedere a consultazioni non sia stata raggiunta una soluzione di comune gradimento, i Membri che sono parti interessate alle consultazioni hanno facoltà di deferire la questione all'Organo di conciliazione, affinché

---

dirottare o impedire le esportazioni di un prodotto simile di un altro Membro dal mercato di un paese terzo; *c)* la sovvenzione ha come effetto la vendita dei prodotti sovvenzionati a prezzi sensibilmente inferiori rispetto a prodotti simili di un altro Membro nello stesso mercato, ovvero un effetto di compressione o depressione dei prezzi o di riduzione delle vendite nello stesso mercato; *d)* la sovvenzione ha come effetto l'aumento della quota di mercato mondiale del Membro sovvenzionante per quanto concerne un particolare prodotto di base o una materia prima sovvenzionati, rispetto alla quota media detenuta nel triennio precedente, e tale incremento segue un andamento costante nell'arco di tempo durante il quale sono state accordate sovvenzioni.

[66] A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1087; G.M. ROBERTI , *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., pp. 51-52.

[67] In tal senso si esprime M. PALMIERI, *l'Organizzazione Mondiale del Commercio*, cit., p. 650. Concorda sostanzialmente con questa visione A. FABBRICOTTI, *Gli accordi di integrazione economica regionale ed il GATT/OMC. L'attivazione del regolamento delle controversie*, cit, p. 794, che indica le decisioni dei panel come "giurisprudenza". In materia si v. anche il volumetto di G. MARCEAU, *Un richiamo alla coerenza nel diritto internazionale: l'attesa fine dell'isolamento clinico nella risoluzione delle controversie WTO*, trad. it. di D. CICCARELLI, Napoli, 2007.

eventualmente sia costituito un panel speciale che, svolte le opportune indagini[68], rediga una relazione in merito alla sovvenzione de qua.

Ove venga accertato che la misura in questione è una sovvenzione vietata, il gruppo speciale emette una raccomandazione affinché il Membro che accorda tale sovvenzione provveda a revocarla entro un certo termine. La relazione del gruppo speciale, dopo essere stata distribuita a tutti i membri, sarà adottata dall'Organo di conciliazione, salvo che una delle parti interessate notifichi formalmente a tale Organo la sua intenzione di interporre appello, ovvero che lo stesso decida per accordo unanime di non adottare la relazione.

In caso di impugnazione della relazione del gruppo speciale, l'organismo di appello emette la sua decisione[69], adottata dall'Organo di conciliazione e accettata senza riserve dalle parti interessate nella controversia, salvo che lo stesso Organo decida, per accordo unanime, di non adottare la relazione. Qualora la raccomandazione dell'Organo di conciliazione non sia osservata entro il termine fissato, lo Stato membro che si ritiene danneggiato – in assenza di un accordo di compensazione nel caso di sovvenzioni ex art. 1 - può chiedere all'Organo di essere autorizzato ad adottare opportune contromisure, ma il DSB può decidere, per accordo unanime, di respingere la richiesta. Le parti interessate possono, da ultimo, fare richiesta di arbitrato[70], al fine di deferire all'arbitro il giudizio di adeguatezza delle contromisure.

Accanto alla previsione di tali misure aventi carattere multilaterale[71], l'accordo dispone il diritto di ciascuno stato di istituire dazi compensativi, pur se subordinando l'esercizio

---

[68] Il gruppo speciale può richiedere l'assistenza del gruppo permanente di esperti (denominato "GPE") allo scopo di verificare se la misura in questione sia una sovvenzione vietata. Su richiesta, il GPE procede immediatamente all'esame degli elementi di prova relativi all'esistenza e alla natura della misura in questione, fornendo al Membro che la applica o la tiene in essere l'opportunità di dimostrare che non si tratta di una sovvenzione vietata. Il GPE comunica le sue conclusioni al gruppo speciale entro un termine stabilito dallo stesso. Le conclusioni raggiunte dal GPE in merito al fatto che la misura in questione sia o meno una sovvenzione vietata, sono accettate integralmente dal gruppo speciale.

[69] L'organo di appello decide entro trenta giorni dalla data alla quale la parte in causa notifica formalmente la sua intenzione di interporre appello. Ove l'organismo di appello consideri di non essere in grado di fornire la sua relazione entro tale termine di 30 giorni, esso provvederà a comunicare all'Organo di conciliazione in forma scritta i motivi del ritardo, unitamente ad una previsione del termine entro il quale presenterà la relazione. In nessun caso il procedimento può superare i 60 giorni.

[70] Ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 6 dell'Intesa sulla risoluzione delle controversie («DSU»).

[71] Sugli aspetti anche procedurali del tema v. G.M. ROBERTI, *Aiuti di stato*, cit., pp. 48 ss.

di tale potere alla preventiva inchiesta svolta ai sensi delle norme dell'Accordo stesso (artt. 10-11), inchieste avviate anche su eventuale iniziativa dell'industria[72] interessata.

4. Il divieto di aiuti di stato in ambito comunitario.

4.1 Il trattato CECA e l'EFTA.

I disagi successivi alla seconda guerra mondiale, alleviati dal piano Marshall e dalla Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica (O.E.C.E.)[73], saranno seguiti dal progressivo affermarsi del liberismo in economia come premessa per la ricostruzione dell'Europa. In questo quadro, con il Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone dell'Acciaio (CECA)[74] siglato a Parigi nel 1951, è adottata la prima forma di compiuta regolamentazione, oggi non più applicabile[75], del divieto di aiuti di Stato all'interno del nucleo fondante della successiva Comunità Economica Europea[76].

In materia di aiuti il trattato Ceca prevede una norma specifica, l'art. 4, ove si dispone che "sono riconosciuti incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, per conseguenza, sono aboliti e proibiti, alle condizioni previste dal presente trattato, all'interno della comunità: (…) c) le sovvenzioni o gli aiuti concessi dagli stati, o gli

---

[72] La denuncia può in questo caso essere presentata, ai sensi dell'art. 11 dell'Accordo, dall'industria nazionale interessata. Su questo tema, che riguarda anche l'art. 10 dell'accordo sulla risoluzione delle controversie si v., in generale, G.PERONI, *La tutela degli interessi privati nel sistema OMC ed il possibile concorso di giurisdizione con altri ordinamenti ad esso esterni*, in Dir. comm. int., 2004, p. 725.

[73] In principio, l'attuazione del piano E.R.P. (*European Recovery Program*) viene affidata all'E.C.A. (European *Cooperation Administration*). In particolare, è previsto un piano quadriennale di aiuti agli Stati – e non ai privati, consistenti nella concessione di capitali, a fondo perduto o a titolo di prestito, per l'acquisto di beni negli Stati Uniti. L'accettazione di tali fondi comportava la necessità di distribuire i medesimi in ambito comunitario, ciò che avviene prima con il Comitato di Cooperazione Economica, poi con l'O.E.C.E. Questa, perseguendo la liberalizzazione degli scambi e dei pagamenti internazionali, porterà prima all'Unione Europea dei pagamenti del 1950, poi, dal 1959, all'Accordo Monetario Europeo, per approdare infine, nel 1961, Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (O.C.S.E.). Su tutti questi aspetti cfr. F. RANDO, *Aspetti doganali dell'integrazione economica europea*, Milano, 1969, pp. 15 ss.

[74] Sul quadro istituzionale Ceca e sulla natura di essa come Comunità Sopranazionale v. G. SPERDUTI, *La C.E.C.A. ente sopranazionale*, Padova, 1960.

[75] Essendo venuto a scadenza il 23 luglio 2002 il trattato stesso, tale disciplina oggi non è più applicabile, ed il sistema degli aiuti alle industrie carbosiderurgiche è regolato dalle norme generali del Trattato CE. In materia cfr. Commissione Europea, *Comunicazione relativa ad alcuni aspetti del trattamento di casi in materia di concorrenza a seguito della scadenza del Trattato Ceca*, 26 giugno 2002.

[76] In tema si v. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali*, cit. p. 26.

oneri speciali imposti da essi, in qualunque forma"[77]. La ratio della disposizione, anelastica ad avviso della dottrina[78], è da ricercarsi all'interno dell'art. 2, comma 1, che nel fissare gli obiettivi del Trattato fa riferimento alla creazione di un mercato comune, oltre che all'espansione economica e all'incremento del lavoro.

Giova sottolineare come la disposizione in esame si occupi sia di abolizioni che di divieti[79], introducendo un criterio di carattere storico relativo per un verso alla necessità di far venire meno le regolamentazioni anteriori all'entrata in vigore del Trattato, per l'altro intendendo censurare le iniziative successive. E' pur vero, tuttavia, che ai sensi del paragrafo 11 della convenzione sulle disposizioni transitorie le sovvenzioni e gli aiuti concessi dagli stati sono stati notificati all'Alta Autorità e mantenuti con l'accordo di quest'ultima[80].

Accanto a questa disposizione di carattere temporale, in base alla quale è da escludersi che il Trattato costituisca uno spartiacque tra il concesso ed il vietato, rileva un ambito applicativo, dato dall'inciso "all'interno della comunità", che non possiede rilevanza esclusivamente geografica. Sotto questo profilo, secondo la dottrina già richiamata, se una geografia rileva ai fini dell'applicazione del Trattato, essa ha carattere è "istituzionale", perché le istituzioni esistono, come detto, in funzione del mercato comune[81].

Con specifico riguardo ai destinatari del divieto, è da ritenersi, come confermato dalla giurisprudenza, che la lett. c) si riferisca agli stati membri, e non alle istituzioni comunitarie, poiché l'Alta Autorità può attuare interventi finanziari in favore delle imprese soggette alla sua giurisdizione, seppur nei casi espressamente previsti dal trattato, o in base all'accordo unanime del consiglio.

---

[77] Le altre lettere della norma vietano i dazi in entrata o in uscita, le imposte ad effetto equivalente, le restrizioni quantitative alla circolazione dei prodotti, le misure e le pratiche discriminatorie e restrittive etc.

[78] Cfr. G. OLIVIER, *Commento all'art. 4*, in R. QUADRI – R. MONACO.- A. TRABUCCHI , *Commentario al Trattato Ceca*, vol. I, Milano, 1970, p. 79.

[79] P. REUTER, *La communautè Europeenne Charbon-Acier*, cit., p. 179, in cui l'autore sottolinea come l'espressione usata dal trattato risulti approssimativa. Esso abolisce ai sensi delle norme previste al suo interno, ma le norme sono soggette ad un complesso sistema di rimandi da, nell'opinione di tale autore, si sarebbe originato un vasto contenzioso. Sulla concreta applicazione del trattato nel suo complesso nella giurisprudenza dei primi anni di vigenza, v. M. LONGO- A.L. BIRASCHI, *Giurisprudenza italiana su questioni di applicazione dei trattati Ceca e Cee*, Milano, 1967.

[80] Si v. Comunità Europee, *L' applicazione del Trattato Ceca nel periodo transitorio*, Lussemburgo, 1958.

[81] Cfr. ancora G. OLIVIER, *Commento all'art. 4*, cit., p. 82.

Per quanto concerne l'oggetto del divieto imposto agli stati e con particolare riferimento alle sovvenzioni e agli "aiuti", la giurisprudenza[82] ha statuito che la prima consiste in una prestazione in denaro o in natura concessa per sostenere un'impresa indipendentemente da quanto i clienti di questa pagano per fruire dei beni o servizi prodotti. Per converso, l'aiuto esprime un concetto più comprensivo di quello di sovvenzione, poiché esso designa non solo prestazioni positive del genere delle sovvenzioni, ma tutti gli interventi che, in varie forme – come appunto indicato nell'art. 4, lett. c) - alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa, e che, pertanto, pur non rappresentando sovvenzioni in senso stretto, producono i medesimi effetti[83].

Particolarmente interessante risulta poi il nesso esistente tra l'art. 4 in parola e l'art. 67[84] secondo cui l'Alta Autorità deve essere portata a conoscenza di tutte le azioni, poste in essere da uno stato membro, che siano suscettibili di determinare ripercussioni sensibili sulle condizioni della concorrenza tra le industrie del carbone e dell'acciaio. Il richiamo di tale disposizione è ancor più rilevante se si considera che in ambito tributario le imprese del settore carbosiderurgico rimangono soggette alla legislazione nazionale. In questo senso, occorre chiarire quale sia la linea di demarcazione tra l'ambito applicativo della prima norma rispetto alla seconda. In merito, la giurisprudenza, pur sottolineando la portata del criterio della competenza, in modo da riservare l'applicazione dell'art. 67 alle aree in cui, dopo il trattato, continui a sussistere la giurisdizione nazionale, statuisce[85] che l'art. 67 è applicabile a quelle ipotesi nelle quali l'intervento dello Stato non incide in via diretta ed immediata sul settore carbosiderurgico, con esclusione di quelle misure, neppure incompatibili ex art. 4, dirette a migliorare globalmente la posizione del carbone e dell'acciaio rispetto ai prodotti di sostituzione.

La disciplina sinora esaminata, come è noto, riguarda un settore all'interno del quale le dinamiche proprie della concorrenza si misurano anche con la sussistenza della

---

[82] Cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 23 febbraio 1961, C-30/59. Si v. anche G. BERNINI- F. BORTOLOTTI, *Le regole di concorrenza nel trattato CEE e CECA*, Torino, 1971, p. 269.

[83] Si v. Commissione Europea, *Règles de concurrence dans la CEE et la CECA applicables aux aides d'état*, Luxemburg, 1987, p. 174.

[84] Cfr. G. OLIVIER, *Commento all'art. 4*, in R. QUADRI – R. MONACO – A. TRABUCCHI, *Commentario al Trattato Ceca*, cit., p. 944; D. VIGNES, *La Communautè Européenne du charbon et de l'acier*, Parigi, 1956, pp. 134-137; P. REUTER, *La communautè Europeenne Charbon-Acier*, cit, pp. 194-195.

[85] Cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nelle cause riunite 27 e 29 del 1958. A questi principi l'Alta Autorità si è ispirata con riguardo alle tasse compensatrici delle imposte sul giro d'affari riscosse all'ingresso, in uno stato membro, dei prodotti originari di un altro stato membro.

proprietà pubblica. A tal proposito la dottrina segnala che l'interpretazione dell'art. 4 deve essere svolta tenendosi conto di quanto disposto dall'art. 83, disposizione secondo cui l'istituzione della Comunità non pregiudica in alcun modo il diritto di proprietà delle imprese soggette alle norme del trattato. Sotto questo profilo, l'esercizio dei diritti e dei poteri tipici del proprietario è legittimo da parte dello Stato nelle ipotesi in cui esso, per l'appunto, assuma questa veste, purché tale intervento finanziario, pur giustificato in linea di principio, non si traduca in una sistematica copertura delle perdite da parte dello stato[86].

La rigidità del divieto introdotto all'interno del Trattato Ceca non ha impedito che nel corso degli anni ottanta venissero attuate politiche interventiste a sostegno delle imprese nazionali del settore in ragione di una sua crisi a livello europeo[87].

Al fine di temperare il divieto di cui all'art. 4, la Commissione Europea, , avvalendosi dell'art. 67, par. 2 del Trattato, in cui si dispone che se l'azione di uno Stato provoca effetti pregiudizievoli sulle imprese carbosiderurgiche del medesimo stato, l'Alta Autorità può autorizzare - stabilendone ammontare, durata e condizioni – la concessione di aiuti alle imprese danneggiate, ha consentito l'attivazione di un'organizzazione comune del mercato secondo un regime di quote e prezzi minimi dell'acciaio grezzo. Allo stesso tempo, sono stati adottati alcuni "codici di aiuti", costituenti veri e propri regimi speciali, in applicazione dell'art. 95 del Trattato[88], relativo all'esercizio di poteri impliciti[89], norma che consente all'Alta Autorità di adottare decisioni o raccomandazioni qualora ciò appaia necessario per il funzionamento del mercato comune. Tali codici hanno fatto ricorso ad un approccio progressivamente più restrittivo divenendo da aiuti agli investimenti a sostegni alla ricerca e allo sviluppo. Come

---

[86] Cfr. ancora G. OLIVIER, *Commento all'art. 4*, cit., 105 che si riferisce all'interrogazione scritta all'Alta Autorità, n. 170 dell'8 febbraio 1963, in G.U., p. 973.

[87] C. RISI, Gli *interventi Ceca nella crisi siderurgica: un modello di politica industriale comune*, in Dir. com. sc. int., 1986, p. 257.

[88] Per un commento alla disposizione cfr. GORI P., *Commento all'art. 95*, in R. QUADRI – R. MONACO – A. TRABUCCHI, *Commentario al Trattato Ceca*, cit., vol. II, p. 1324.

[89] La dottrina ritiene forzato il ricorso ai poteri impliciti per l'adozione dei codici degli aiuti. In questo senso cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, cit, p. 10, nota 19; R. BARATTA, *Sul principio di non discriminazione in tema di aiuti all'industria siderurgica*, nota a Corte di Giustizia, 24 febbraio 1987, C-304/85, in Giust. civ., 1988, p. 2458.

anticipato in apertura, oggi la disciplina Ceca non è più applicabile, e gli aiuti alle imprese del settore carbosiderurgico rimangono soggetti alle norme del Trattato CE[90].

Per completare il quadro delle discipline comunitarie in materia di aiuti di stato diverse da quelle previste nel Trattato di Roma, occorre fare cenno a quanto disposto con la Convenzione di Stoccolma del 20 novembre 1959 istitutiva dell'EFTA (European Free Trade Association)[91]. Il trattato dispone (art. 13) che gli stati membri non devono introdurre o mantenere aiuti alle esportazioni dirette verso altri stati membri o ogni forma comparabile di aiuto il cui principale scopo o effetto consista nel frustrare i benefici attesi dalla rimozione o dall'assenza di dazi e restrizioni quantitative nel commercio fra stati membri. Il Consiglio dell'EFTA può inoltre autorizzare uno stato membro a sospendere l'applicazione degli obblighi derivanti dalla Convenzione nei riguardi di un altro Stato membro che effettui aiuti i quali, pur non contrari alla previsione generale di divieto, compromettono i benefici attesi dall'eliminazione o dall'assenza dei diritti doganali e delle restrizioni quantitative negli scambi reciproci. La Convenzione di Stoccolma si limita a considerare esclusivamente gli aiuti accordati nell'ambito dei rapporti tra gli stati membri, nulla prevedendosi con riguardo alle sovvenzione attribuite da Stati terzi.

In ambito europeo sono comunque previste altre fonti istitutive di misure di contrasto alle pratiche distorsive della concorrenza, come l'Accordo relativo allo Spazio Economico Europeo, operante dal 1994[92], e vari accordi economici bilaterali della Comunità[93].

---

[90] Sulle questioni legate alla competenza in materia di concorrenza dopo il termine del Trattato Ceca v. B. UBERTAZZI, *La fine della Ceca: profili giuridici*, in Dir. Un. Eur., p. 393, in sez. I.

[91] Cfr. C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, London, 2001, pp. 1214-1215; E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali*, cit., p. 27. Cfr. anche F. RANDO, *Aspetti doganali dell'integrazione economica europea*, cit., p. 61.

[92] L'Area Economica Europea è stata creata mediante un accordo del 2 maggio 1992 entrato in vigore il primo gennaio 1994. I contraenti inizialmente erano la Comunità Europea, i dodici Stati membri, la CECA e cinque Paesi EFTA (Finlandia, Norvegia, Svezia, Islanda e Austria). Nel 1995 Austria, Finlandia e Svezia, entrando a far parte della Comunità Europea, non partecipano più "in quota EFTA". A tale gruppo, tuttavia, si è aggiunto il *Liechtenstein* dal maggio 1995. Lo scopo dell'Accordo è quello di assicurare, nei loro rapporti, una base comune ed eguali condizioni di concorrenza. Queste regole si applicano per un verso tra la Comunità e gli Stati EFTA, così come tra questi stessi. Allo stesso tempo, il diritto comunitario si applica tra gli Stati della Comunità e gli Stati che partecipano all'EEA. In questo ambito, ai fini del contrasto agli aiuti di Stato, esiste un doppio pilastro: la Commissione procede all'apprezzamento degli aiuti concessi dagli Stati membri, mentre un'autorità di vigilanza dotata di poteri analoghi a quelli della Commissione controlla che le norme siano rispettate tra i Paesi riconducili all'EFTA; allo stesso tempo si prevede un meccanismo di controllo giurisdizionale destinato a sindacare la legittimità degli atti adottati dall'Autorità di vigilanza in materia di concorrenza. gli Stati membri,

4.2 Il Trattato di Roma

La tensione degli ordinamenti giuridici verso sistemi in grado di assicurare la concorrenza tra le imprese trova la sua espressione più incisiva all'interno del Trattato di Roma istitutivo della Comunità Economica Europea[94], tra i cui obiettivi primari [art. 3, lett. f)] rientra "la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune"[95].

Il perseguimento e soprattutto il raggiungimento di questo obiettivo, necessita, come testimoniato dalla collocazione delle norme sugli aiuti all'interno del Trattato[96], della predisposizione di strumenti in grado di operare in ottica attuativa. Sotto questo profilo,

---

mentre sugli Stati EFTA opera la stessa Autorità di sorveglianza. In termini sostanziali, l'Accordo istitutivo, le norme in materia di aiuti sono dirette a riprodurre quelle contenute negli art. 87 ss. del Trattato europeo, premendosi disposizioni anche a carattere procedurale. Sul tema cfr. il dettagliato contributo di M. SANCHEZ RYDELSKI, *The EEA State Aid regime*, in *AA. VV., The law of State aid in European Union*, Oxford, 2004, p. 189, che segnala anche come l'interpretazione della materia avviene sulla base dei principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, nonché A. ANTONIADIS, *The EFTA surveillance Authority's practice in the field of State Aid*, in Eur. State aid L. Quart., 2002, pp. 2, 157; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 70.

[93] Si fa riferimento ai c.d. Accordi PECO, stipulati dalla Comunità con i Paesi dell'Europa centrale e orientale (Polonia, Ungheria, Romania, etc.), diretti alla costituzione di "Associazioni", che hanno rappresentato, in alcuni casi, momenti di aggregazione in ottica di pre-adesione alla Comunità. All'interno di questi accordi, tra cui rientra anche quello per l'istituzione di un'associazione con la Turchia. Si ritrovano disposizioni che riproducono il contenuto dell'art. 87. Analoghe considerazioni valgono per l'Accordo concluso dalla Comunità con la Svezia e la Norvegia nel settore dell'aviazione civile estintosi con l'entrata in vigore dell'accordo sullo Spazio Economico Europeo. Altri accordi vennero conclusi dalla Comunità Europea nel suo nucleo originario con la Grecia, al fine di estendere ai rapporti tra le parti le regole valevoli tra gli Stati membri della Comunità, con il Portogallo, l'Austria e la Svizzera, nei quali, in caso di mancato raggiungimento di una soluzione condivisa si consentiva il ricorso a contromisure, e con Malta, Cipro e i Paesi del mediterraneo, in cui si richiamavano le disposizioni del GATT.

[94] La bibliografia in materia di aiuti di stato nel diritto comunitario non è particolarmente vasta. Tra le opere collettanee o monografiche più interessanti che si citeranno anche nelle prossime pagine si segnalano A. SANTA MARIA (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato: un osservatorio sulla prassi comunitaria*, Torino, 2006; G.L.TOSATO - L. BELLODI (a cura di), *EU Competition Law*, Lovanio, 2006; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, p. 775; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000; T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della comunità economica Europea*, Milano, 1996; il già richiamato E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, cit. Tra la dottrina straniera si segnalano C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit.; AA. VV., *The law of State aid in European Union*, cit.; M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, in J. MEGRET(a cura di) Droit Communautaire de la concurrence, Bruxelles, 2007, 15; L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, London, 2006; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004.

[95] Per una panoramica in merito alla situazione economica europea della fine degli anni cinquanta cfr. G. MIRABELLA., *Tensioni di divario economico nella Comunità Economica Europea*, Palermo, 1959 .

[96] Le norme sono collocate all'interno della seconda sezione del Capo I del Titolo VI, relativa alle regole di concorrenza destinate agli Stati membri.

la previsione delle libertà di circolazione delle merci[97], delle persone, dei servizi e dei capitali, potrebbe risultare vana ove le obiettive condizioni in cui si svolgono gli scambi fossero alterate artificialmente da misure statali di sostegno alle imprese, avvertibili in modo più sensibile in ragione del venir meno dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative[98].

Con gli artt. 92-94 (oggi 87-89[99]) del Trattato, si è inteso introdurre un sistema che pur non sfuggendo a contrapposizioni[100], appare equilibrato e diretto a prevedere non già, come nell'art. 4 del Trattato Ceca, un divieto rigido[101], ma, al contrario, un sistema flessibile, prendendo atto da un lato, realisticamente, dell'indisponibilità degli Stati a rinunciare tout court ad uno strumento di politica economica nazionale[102], e dall'altro dell'importanza che, a talune condizioni, gli aiuti possono rivestire anche in un'ottica comunitaria. Per questa ragione l'art. 87 non individua un "divieto di aiuti di Stato" tout court ma un più elastico – ma altrettanto stringente - "divieto di aiuti di Stato incompatibili"[103]. In quest'ottica, il sistema adottato privilegia il controllo[104] sugli aiuti, consentendone la soppressione e il recupero nei casi in cui essi producano effetti distorsivi sulla concorrenza e sugli scambi tra gli stati membri. Allo stesso tempo, rispetto al Trattato Ceca, tale sistema ha un campo di applicazione più ampio[105], riferito

---

[97] Sulla complementarità delle norme sugli aiuti di Stato con altre disposizioni del Trattato, la giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. Sent. 7 maggio 1985, C-18/84), ha statuito che le disposizioni sulla libera circolazione delle merci, quelle relative all'eliminazione delle discriminazioni fiscali e quelle relative agli aiuti perseguono un comune obiettivo, consistente nel "*garantire la libera circolazione delle merci tra Stati membri in condizioni di concorrenza normali*".

[98] In questo senso cfr. A. FRIGNANI- WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, Napoli, 1983, pp. 139-140.

[99] D'ora in avanti, anche se le considerazioni che seguono sono riferite al Trattato di Roma, si ricorrerà a tale numerazione per uniformità rispetto al resto della trattazione.

[100] T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 24.

[101] HANCHER-L. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cap. 3, par. 1; C. QUIGLEY - A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 2.

[102] G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 20; J. BOURRINET, *L'explication èconomique de la genése des Communautés européennes*, in D. LASOK- P. SOLDATOS (a cura di), Les Communautés européennes en fonctionnement, Bruxelles, 1981, p. 69.

[103] Pur sempre di divieto trattasi, come sin da subito rileva la dottrina (cfr. N. CATALANO, *Manuale di diritto delle comunità europee*, Milano, 1962, p. 405. Nello stesso senso G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit.,p. 779, che discute di "divieto generale".

[104] Cfr. P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato*, cit., 6. Si è trattato di una scelta specifica operata dagli Stati membri, come testimonia L. CARTOU, *Le marché commun et le droit public*, Toulouse, 1959.

[105] In tal senso A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di Stato in materia fiscale, cit. pp. 11-12.

a qualunque settore e qualificato in senso soggettivo, poiché diretto agli Stati e non alle imprese, destinatarie, viceversa, delle complementari[106] norme antitrust[107].

Il rapporto di strumentalità normativa sussistente tra art. 87 e art. 3 va tuttavia letto alla luce del contesto storico entro il quale si colloca la previsione di tali norme, al fine di poterne circoscrivere il contenuto in relazione alla funzione. Sotto questo profilo, come sottolineato dai commenti più risalenti[108], la tutela della concorrenza, pur rappresentando la ratio delle disposizioni in esame[109], non costituirebbe, in se stessa, la finalità di tali norme, ma sarebbe, a propria volta, un obiettivo mediato, rispetto a quello, da conseguire in ultima analisi, dato dalla razionalizzazione e dall'ammodernamento delle strutture industriali e, più in genere, imprenditoriali, esistenti in Europa dopo la seconda guerra mondiale, obiettivo da perseguire, secondo il Trattato, attraverso l'eliminazione delle imprese non in grado di continuare ad operare sul mercato[110].

Tale finalità originaria ha subìto un progressivo ridimensionamento, per un verso identificandosi con "l'interesse della Comunità", parametro di compatibilità per l'adozione di misure ai sensi dell'art. 88, par. 3 del Trattato[111], per l'altro favorendo il definitivo spostamento del piano delle tutele in favore del consumatore e della sua

---

[106] G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 775; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 18.

[107] Sulla rilevanza delle norme sugli aiuti di Stato nel contesto di quelle sulla concorrenza è stato osservato che le prime sono sempre apparse come Cenerentola rispetto ai pilastri dati da *antitrust* e *merger* (cfr. D. GRESPAN – L. BELLODI, *State aid*, in G.L.TOSATO- L. BELLODI (a cura di), EU Competition Law, cit., cap. 11, par. 1). Come avverte la dottrina più autorevole (cfr. A. PAPPALARDO, *Il diritto comunitario della concorrenza*, Torino, 2007, 3, sub 1.1), la disciplina degli aiuti di Stato costituisce ormai un capitolo distinto del diritto comunitario. In tema anche PLENDER R., *Definition of aid*, in AA. VV., The law of State aid in European Union, cit., pp. 32-33; BELLIS J., *La politique de concurrence*, in Les Communautés européennes en fonctionnement, cit. p. 353.

[108] Cfr. A. GRISOLI, *Aspetti giuridici della integrazione economica europea*, Padova, 1967, pp. 217-218.

[109] Cfr. C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1213.

[110] Cfr. A. GRISOLI, *Aspetti giuridici della integrazione economica europea*, Padova, 1967, 217-218, che scrive: "*Questa conseguenza può sembrare drastica; essa però è conforme alla logica della concorrenza: l'impresa che non può continuare ad operare sul mercato deve soccombere. Solo così si potrà pervenire progressivamente ad un ammodernamento delle strutture industriali nei sei paesi*".

[111] C. PINOTTI, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pp. 6-9, rileva come la scelta per la concorrenza operata all'interno del Trattato sia funzionale ad accomunare i singoli mercati nazionali degli stati membri, al fine di trasformarli in mercato interno, interesse primario della Comunità funzionale al raggiungimento di altri scopi. La concorrenza, infatti, mira a stimolare l'attività economica, ad ottimizzare l'allocazione delle risorse, ad incentivare l'innovazione e ad apportare benefici ai consumatori (come riportato dalla Commissione nella VIII relazione sulla politica della concorrenza riferita all'anno 1978, 133). Per tali ragioni, conclude l'A., il giudizio sulla compatibilità o meno della deroga va svolto su una serie di elementi che concorrono a determinare l'interesse rilevante si fini della politica degli aiuti.

protezione, ritrovandosi un punto di (difficile) equilibrio tra una Comunità che guarda al mercato e Stati che temono i possibili fallimenti del mercato stesso[112].

Tale tutela avviene nella misura in cui, come è stato osservato[113], si evita che lo Stato trasferisca sulla collettività il costo del finanziamento dell'aiuto.

Sotto il profilo normativo, la disposizione sugli aiuti di stato disegnato dal Trattato si caratterizza per una completezza di disciplina; ed invero, se appare come principio di carattere sostanziale, allo stesso tempo si traduce in procedimento, realizzando il presupposto funzionale che in origine gli è proprio.

Rinviando al secondo capitolo l'approfondimento del dettaglio dell'art. 87 nell'ottica fiscale, è opportuno fornirne, per il momento, un abbozzo descrittivo atto a farne emergere i caratteri salienti, quali, anzitutto, la portata sostanziale.

Il principio cardine su cui ruota l'intera disciplina è contenuto nel primo paragrafo dell'art. 87, ove, pur non introducendosi una nozione espressa di aiuto[114], si prevede l'incompatibilità con il mercato comune, salvo le deroghe contemplate dal Trattato, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, degli aiuti concessi dagli Stati, o mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma, che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. La norma in esame, diretta a circoscrivere l'area di operatività del regime giuridico[115], si caratterizza per l'ampiezza del suo campo di applicazione, riferendosi a tutte le possibili forme attraverso cui l'intervento statale può esplicarsi per proteggere, incentivare o comunque sostenere sia la produzione che la distribuzione dei beni. Da questo punto di vista, l'art. 87 è una norma neutra[116], in quanto riferibile sia alle sovvenzioni vere e proprie, sia a forme di sostegno diverse, eventualmente attuate, per quel che più interessa in questa

---

[112] Su questo tema, visto in una prospettiva globale, cfr. C. Jr. WOLF, *Mercato o Stato: una scelta tra alternative imperfette*, Milano, 1995, pp. 1 ss.

[113] Cfr. E. CARBONE- DE TERAN , G.G. *Le regole di concorrenza nel mercato comune, in* Atti del Convegno di studi per i problemi relativi al Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, Roma, 1957, p. 200.

[114] M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., 15 ; T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 24.

[115] In questo senso cfr. C. BELLAMY- G. CHILD , *European Community law of competition*, cit, p. 1217; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 11.

[116] T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 26 rilevano come già nel 1963, in risposta ad una interrogazione parlamentare, la Commissione ha fornito una lista di misure suscettibili di essere qualificate come aiuti di stato, tra cui rientrano le sovvenzioni, le esenzioni di tasse e imposte, la diminuzione degli interessi, la concessione di finanziamenti a condizioni più favorevoli rispetto a quelli che l'impresa troverebbe sul mercato, la fornitura di beni e di servizi a condizioni preferenziali, la compensazioni di perdite.

sede, mediante norme[117] in grado di assicurare all'impresa un minore carico tributario. Inoltre, ai fini dell'incompatibilità, sono rilevanti gli aiuti generali – nel senso meglio specificato nel prosieguo – o particolari, quelli riservati a determinati settori economici o ad aree geografiche[118], a prescindere dalle ragioni sottese alla scelta del singolo Stato di introdurre la misura oggetto di contestazione.

La disposizione in esame richiede che ai fini della incompatibilità di una misura di sostegno debbano ricorrere cumulativamente[119] quattro requisiti: i) l'attribuzione di un vantaggio all'impresa interessata; ii) che tale vantaggio sia assicurato dallo Stato o comunque con risorse poste a disposizione dal medesimo; iii) la selettività dell'aiuto, in quanto destinato ad un settore specifico, se non ad una specifica impresa; iv) la circostanza che l'aiuto sia in grado di incidere sugli scambi tra gli Stati membri. Come è stato osservato dalla dottrina[120], difficile e comunque non univoca appare più che l'individuazione dell'area dell'incompatibilità - affidata, come detto, alla presenza di detti parametri - la fissazione di una nozione di aiuto in quanto tale, che ricorrerebbe[121] in presenza di una misura agevolativa finanziata da risorse statali e accompagnata dal profilo della selettività[122]. Sul punto la dottrina comunitarista più autorevole[123] ritiene che costituisca aiuto "ogni vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato", mentre altri[124] ritengono dirimente il carattere gratuito dell'attribuzione.

Dal secondo segmento normativo dell'art. 87, diretto ad introdurre alcune ipotesi di compatibilità de jure, emerge forse in modo più chiaro lo spirito della disciplina

---

[117] L'aiuto di Stato è una misura adottata mediante un atto legislativo (cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, cit., 4). Tale considerazione, valevole in termini generali anche per le sovvenzioni, è ancor più corretta nel caso dell'aiuto a carattere tributario, in ragione della nota riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

[118] C. QUIGLEY - A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 1.

[119] M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., p. 19.

[120] Così C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 23.

[121] E' l'opinione di PERASSO A., *Procedure e controlli in tema di aiuti di Stato*, in Dir. comm. intern., 1995, p. 671. *Contra* C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 23 (nota 7) che non condivide l'ampiezza della nozione che ne deriverebbe.

[122] PLENDER R., *Definition of aid*, cit. p. 20.

[123] Si esprime in questi termini G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 1996, p. 477.

[124] T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 28; M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, p. 129. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 25, nota 11, rileva tuttavia che richiedendo la gratuità del vantaggio o del beneficio attribuito ad un'impresa si potrebbe rischiare di non considerare aiuti quelle ipotesi in cui lo Stato riceve una prestazione da parte dell'impresa a fronte della misura, ma essa attribuisce comunque al beneficiario stesso, un vantaggio.

complessiva. Ed invero, la previsione della legittimità degli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori ha, quale presupposto, il convincimento che sono proprio questi ultimi ad orientare il mercato, indicando, con le proprie scelte, le imprese meritevoli di permanere all'interno di esso. Probabilmente questo tipo di aiuti esercita sul mercato una certa influenza, pur non producendo effetti distorsivi sulla concorrenza[125]. Ciò nondimeno, ove non si discrimini sull'origine dei prodotti, come la norma richiede, l'aiuto – se davvero di aiuto trattasi – è rimesso al consumatore, il quale, al limite, può anche decidere di non avvalersene.

Tra gli aiuti compatibili rientrano, oltre quelli destinati a compensare gli svantaggi economici della divisione della Germania, i c.d. aiuti accidentali, diretti a porre rimedio ai danni causati dalle calamità naturali o da altri avvenimenti straordinari[126].

A completare l'architettura della norma è da ultimo il terzo comma, concernente aiuti potenzialmente compatibili con il mercato comune sulla base di una decisione della Commissione, adottata con un certo grado di discrezionalità. In questa categoria rientrano i c.d. aiuti regionali, strumentali allo sviluppo di territori ove il tenore di vita sia anormalmente basso o sussista un elevato livello di sottoccupazione, i rimedi ai gravi turbamenti dell'economia, gli aiuti diretti alla promozione di progetti di comune interesse europeo, gli aiuti a determinate attività o a certe regioni economiche, purché non alterino le condizioni degli scambi in misura superiore al comune interesse, nonché, da ultimo, gli aiuti destinati alla promozione della cultura e della conservazione del patrimonio.

Come è noto, la Commissione, al fine di fornire agli Stati strumenti interpretativi preventivi in grado di orientare la loro azione, ha provveduto a precisare le condizioni alle quali determinate categorie di aiuti possono essere ritenuti potenzialmente idonei ad

---

[125] In tal senso cfr. A. FRIGNANI- WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 153. L'influenza sul mercato è prodotta in quanto tali aiuti attribuiscono una capacità di consumo che altrimenti il consumatore non presenterebbe, comportando l'aumento della domanda di determinati prodotti, come nel caso degli incentivi alla rottamazione delle autovetture.

[126] Tali aiuti, in quanto compatibili *ex lege*, si differenziano rispetto a quegli aiuti che ai sensi dell'art. 88, par. 2, possono essere autorizzati dal Consiglio che delibera all'unanimità qualora, sulla base di circostanze eccezionali, uno Stato membro ritenga di dover applicare un regime di aiuti in deroga all'art. 87 o ai regolamenti di cui all'art. 89. In proposito cfr. A. FRIGNANI- WAELBROECK M. , *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 162; I. TELCHINI , *Il Consiglio delle Comunità Europee*, Milano, 1965, 208.

essere qualificati come deroghe compatibili, specie nell'ambito della ricerca, dell'ambiente, della promozione del lavoro[127].

Nell'ottica di assicurare, poi, effettività[128] al sistema delineato dall'art. 87, è stata predisposta, all'interno del Trattato, nel successivo art. 88, una procedura intesa ad attribuire alla Commissione Europea un potere di controllo sugli aiuti adottati dagli Stati membri, procedimento cui si fa qui cenno rinviando al terzo capitolo l'approfondimento dei relativi aspetti problematici.

Come rilevato dalla dottrina più autorevole, con la Commissione si chiude il "rapporto trilatero"[129] necessario a circoscrivere l'area normativa degli aiuti disegnata dal Trattato, nella quale devono contestualmente sussistere, perché la fattispecie ricada nell'art. 87, uno Stato erogatore[130], un'impresa beneficiaria, un organismo di controllo che sorvegli sull'attribuzione di aiuti incompatibili.

Il Trattato, dovendo prendere atto dello stato degli ordinamenti giuridici dei Paesi membri, ha ritenuto di introdurre uno spartiacque che consentisse - con realismo - di considerare diversamente i regimi di aiuto vigenti alla data di istituzione della Comunità – o del successivo ingresso di nuovi Stati, come accaduto nel 2007 – e i regimi di aiuto introdotti successivamente, attribuendo, in entrambi i casi alla Commissione il compito di monitorare sia l'applicazione degli aiuti esistenti, sia l'introduzione dei progetti nuovi.

In termini generali, gli aiuti nuovi[131] sono soggetti ad un obbligo di notifica alla Commissione, affinché questa, in via preventiva, possa valutare la loro compatibilità con l'ordinamento comunitario, fermo restando l'obbligo, per lo Stato notificante, di non porre in esecuzione le misure in questione (obbligo di standstill) sin quando non siano state autorizzate. In caso di mancata notifica o di esecuzione dell'aiuto in assenza

---

[127] G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit. pp. 12-13. PLENDER R., *Definition of aid*, cit. p. 15;. C. QUIGLEY - A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 250.

[128] A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 16; D. GRESPAN- L. BELLODI, *State aid*, cit., p. 370; C. BELLAMY-G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1237; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit. p. 18.

[129] Cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, in *Concorrenza e aiuti di Stato: un osservatorio sulla prassi comunitaria* (a cura dello stesso A.), Torino, 2006, p. 4.

[130] T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 32, rilevano che la distinzione tra aiuti "concessi dallo Stato" e aiuti concessi "mediante risorse statali" non implica che tutti i vantaggi concessi da uno Stato vadano considerati necessariamente aiuti indipendentemente dalla circostanza che essi siano finanziati attraverso risorse statali, ma s'intende soltanto individuare un perimetro che includa tanto i primi quanto i secondi.

[131] A. FRIGNANI-WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 164.

di autorizzazione[132], la Commissione, a seguito della diffida allo Stato inadempiente, può ingiungere la comunicazione di informazioni rilevanti, la sospensione dell'aiuto ed imporre il recupero.

Qualora lo Stato membro provveda alla notifica, si avvia un esame preliminare[133]. L'aiuto si intende tacitamente autorizzato ove entro sessanta giorni dalla notifica, la Commissione è silente. Viceversa, se ricorre un fumus boni iuris di incompatibilità, la Commissione avvia il contradditorio ex art. 88, n. 2, in modo da giungere ad una decisione. Ove ritenga di dichiarare l'incompatibilità dell'aiuto, la Commissione ne impone il recupero, convenendo lo Stato membro davanti la Corte di Giustizia in caso di mancata esecuzione della decisione.

Gli aiuti esistenti[134], invece, sono quegli aiuti già in vigore al momento dell'istituzione della Comunità o dell'adesione da parte dello Stato di cui trattasi, ovvero gli aiuti già espressamente o tacitamente autorizzati a livello comunitario[135]. Essi, secondo quanto disposto dal primo paragrafo dell'art. 88, sono sottoposti ad un esame permanente diretto ad un adeguamento del regime di aiuto in relazione al graduale sviluppo o al funzionamento del mercato comune. L'attività di monitoraggio si esplica attraverso raccomandazioni indirizzate dalla Commissione allo Stato membro che seppur in principio non vincolanti per quest'ultimo, consentono alla Commissione, qualora disattese, di attivare la procedura di cui all'art. 93, n. 2, fermo restando il diritto dello Stato di continuare ad applicare l'aiuto in questione, in ragione della non applicazione dell'obbligo dello standstill.

La Commissione, in ogni caso, non interviene solo in quanto soggetto controllore-decidente, né rappresenta l'unico organo comunitario coinvolto nella materia. Ed invero, in punto di approvazione della normativa secondaria, l'art. 89 attribuisce al

---

[132] Poiché l'art. 93, par. 3 del Trattato è una norma dotata di efficacia diretta, è stato statuito che gli atti di esecuzione degli aiuti non autorizzati sono da considerarsi invalidi *ex lege* all'interno dell'ordinamento. L'invalidità di tali atti può essere fatta valere da chiunque ne abbia interesse in tutte le sedi, al fine di ottenere gli opportuni provvedimenti di tutela (cfr. Corte di Giustizia, sent. 21 novembre 1991, causa C-354/90).

[133] In realtà è usuale procedere ad una *pre notification*, come rilevano C. BELLAMY- G. CHILD , *European Community law of competition*, cit., p. 1254, seguita dall'indicazione informale della Commissione dei profili di eventuale problematicità emersi dal progetto di aiuto. In tal modo si giunge ad una "complete notification" in grado di affrontare il vaglio formale della Commissione con buone probabilità di essere autorizzata.

[134] A. FRIGNANI-WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 159.

[135] G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit. p. 16.

Consiglio il potere di adottare a maggioranza qualificata e su proposta della Commissione, previo parere del Parlamento Europeo, regolamenti attuativi della disciplina sostanziale e procedimentale, ciò che è avvenuto sul finire degli anni novanta[136].

Non è certamente possibile esprimere, pur nella prospettiva storica introduttiva del presente lavoro, un giudizio sul "sistema" di norme sugli aiuti di Stato, poiché esso andrebbe formulato alla luce della concreta portata che le disposizioni hanno avuto nell'azione di contrasto alle politiche anticoncorrenziali poste in essere dagli Stati. In merito, come è stato osservato dalla dottrina[137], le norme in esame, per il fatto di tradursi in decisioni della Commissione, rappresentano strumenti concreti per l'esercizio di azioni positive di politica della concorrenza, specie quando la Commissione subordina la propria decisione all'assunzione di impegni da parte dello Stato autorizzato, in modo da correggere o integrare i meccanismi di erogazione dell'aiuto o i presupposti per la relativa fruizione. Secondo la dottrina più autorevole[138], tuttavia, l'impalcatura della disciplina degli aiuti di Stato, pur apparendo un sistema realmente in grado di assicurare alle imprese la certezza dell'intervento della Commissione[139] in tutti i casi in cui qualsiasi stato membro introduca un aiuto, sia esso individuale o avente carattere di regime, in realtà, talora, mostra una sua profonda debolezza[140]. Ed invero, gli obblighi di preventiva notifica e la scarsa incisività

---

[136] A. FRIGNANI-WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., pp. 166-67. Il Consiglio ha adottato due regolamenti di particolare rilevanza, sia in materia di aiuti orizzontali (Regolamento CE 7 maggio 1998 del Consiglio, n. 994), sia sulle procedure di controllo (Regolamento CE 22 marzo 1999 del Consiglio n. 659). A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 16; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1263.

[137] G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit. p. 15.

[138] Cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, cit., pp. 6-7. L'A. ricorda che nel corso della procedura aperta in merito all'art. 3, comma 1bis, d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella l. 21 febbraio 2003, n. 27, sulle norme dirette a consentire alle società sportive professionistiche di ripartire gli oneri pluriennali su più periodi d'imposta, era emerso che in Germania alcune società calcistiche beneficiavano di benefici fiscali e previdenziali previste sin dagli anni trenta per il "lavoro a squadre", senza che ne sia seguita la formale apertura di un fascicolo. Secondo C. QUIGLEY -A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 3, per quanto sussista indubbiamente un certo margine di discrezionalità in capo alla Commissione, è pur vero che di volta in volta la determinazione circa la violazione dell'art. 87 richiede una valutazione che, pur oggettiva, deve tener conto di fattori molteplici.

[139] Nella misura in cui le imprese, comunque, preferiscano davvero competere nella concorrenza (cfr. M. VAN EMPEL, *European competition rules: effective implementation*, in P.J. SLOT- M.H. VAN DER WOUDE, Exploiting internal market: cooperation and competition toward 1992, Deventer, 1988, p. 19).

[140] Come avvertono A. FRIGNANI-M. WAELBROECK, *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 169, fino al 1970, soprattutto, la politica della Commissione in tema di aiuti è stata "incerta, timorosa e ha proceduto caso per caso". Nel corso degli anni settanta la tendenza si è invertita, Si v., più avanti, il para. .

dell'ordine di recupero di per sé non escludono che l'azione in concreto svolta dalla Commissione sia in qualche misura rimessa alla sua discrezione, con nocumento delle imprese danneggiate dalle distorsioni della concorrenza.

4.3 Il Partenariato Euro-Mediterraneo.

Dalla conferenza di Barcellona del 1995[141] con cui è stata avviata la strategia europea per la regione mediterranea (Partenariato Euromediterraneo) è scaturita una dichiarazione giuridicamente non vincolante, che predispone un sistema multilaterale fondato su una rete di accordi d'associazione con i Paesi terzi mediterranei[142].

Si tratta di accordi bilaterali stipulati tra ogni singolo paese terzo mediterraneo e l'Unione Europea, aventi struttura e obiettivi comuni diretti a istituire: i) un partenariato politico e di sicurezza, diretto a concordare una politica per garantire la stabilità della regione; ii) un partenariato economico e finanziario, per favorire lo sviluppo economico anche con la firma di appositi accordi bilaterali fra l'Unione Europea e ciascuno dei partner; iii) un partenariato sociale, culturale e umano.

La modalità di stipulazione bilaterale di tali accordi costituisce però un freno alla costruzione di relazioni paritarie tra i paesi dell'area euromediterranea dal momento che tra un paese terzo e l'altro continuano a sussistere barriere agli scambi che inibiscono gli investimenti all'estero, mantenendo il privilegio del canale europeo.

La necessità di un partenariato economico e finanziario, nasce dalla volontà di creare una zona di prosperità condivisa nel Mediterraneo, che poggi sullo sviluppo socioeconomico sostenibile ed equilibrato che poggi sull'instaurazione di una zona di libero scambio e sulla cooperazione nei settori pertinenti, per migliorare le condizioni di vita delle popolazioni, aumentare l'occupazione e promuovere l'integrazione regionale.

---

[141] Sul tema, in merito ai riflessi sulla disciplina degli aiuti di Stato in ambito comunitario si v. A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in Rass. trib., 2005, p. 1526. Per una ricostruzione del cammino sin qui svoltosi si veda PITRONE A., *I dieci anni del partenariato euromediterraneo e la nuova politica europea di vicinato*, in Riv. coop. giur. int., 2007, p. 99; CHITI R., *Il partenariato Euromediterraneo*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, p. 99; BOSCO C., *Il partenariato euromediterraneo e il Programma Meda*, in Affari esteri, 2002, p. 607; SCANU BALLONA E., *Recenti sviluppi della politica mediterranea dell'UE*, in Dir. com. sc. inter., 1999, p. 847. Si v. altresì l'interessante documento del CNEL, *Il partenariato Euro-Mediterraneo*, del 28 febbraio 2002, in www.portalecnel.it/portale/AreaTematica.

[142] I Paesi interessati sono: Repubblica Tunisina, Regno del Marocco, Stato d'Israele, Regno hashemita di Giordania, Repubblica araba d'Egitto, Repubblica Algerina democratica e popolare, Repubblica Libanese, Cipro, Malta, Siria e Turchia.

Le parti hanno fissato la data del 2010 come meta per la graduale realizzazione di questa zona che coprirà la maggior parte degli scambi, nel rispetto degli obblighi risultanti dell'organizzazione mondiale per il commercio (OMC) eliminando dazi e tasse per quasi tutti i prodotti industriali, provenienti sia da paesi europei che da quelli terzi mediterranei, salvo i prodotti agricoli e gli scambi in materia di servizi che verranno progressivamente liberalizzati[143].

All'interno degli accordi euromediterranei di associazione[144], in coerenza con il Trattato istitutivo dell'Unione Europea, è previsto un divieto di aiuti di Stato all'interno della zona del libero scambio. Se in generale essi contengono un divieto ampio (Tunisia, Marocco, Israele, Giordania ed Egitto), per cui è considerato incompatibile con il corretto funzionamento degli accordi qualsiasi tipo di aiuto pubblico alle imprese o alle loro produzioni che potrebbero falsare o minacciare falsata la concorrenza[145], talvolta, come nel caso di Tunisia e Marocco, salvo le deroghe autorizzate ai sensi del Trattato Ceca[146].

Nell'accordo tra la Comunità e l'Egitto è stato invece aggiunto, un riferimento relativo alla volontà delle parti di garantire la trasparenza, attraverso lo scambio di informazioni, per eventuali piani o singoli casi di aiuti pubblici.[147]

---

[143] Per facilitare la realizzazione di questa zona sono stati definiti quattro settori prioritari: *i)* adozione di misure adeguate in materia di norme d'origine, di certificazione, di tutela dei diritti di proprietà intellettuale, industriale e di concorrenza; *ii)* il proseguimento e lo sviluppo di politiche fondate sui principi dell'economia di mercato e dell'integrazione delle loro economie, tenendo conto dei rispettivi bisogni e livelli di sviluppo; *iii)* l'adattamento e l'ammodernamento delle strutture economiche e sociali, accordando priorità alla promozione e allo sviluppo del settore privato, al miglioramento del settore produttivo e alla creazione di un opportuno quadro istituzionale e regolamentare per un'economia di mercato; *iv)* la promozione di meccanismi volti a sviluppare i trasferimenti di tecnologia.

[144] Si tratta degli accordi con la Repubblica Tunisina (98/238/CE), con il Regno del Marocco (2000/204/CE), con lo Stato di Israele (2000/384/CE), con il Regno hashemita di Giordania (2000/357/CE), con la Repubblica Araba d'Egitto (2004/635/CE), con la Repubblica Algerina democratica e popolare (2005/690/CE) e con la Repubblica Libanese (2006/356/CE). Non tutti sono stati ratificati.

[145] Cfr. 2000/384/CE, art. 36, comma 1, lett. iii), (Israele); 2000/357/CE, art. 53, comma 1, lett. c) (Giordania); 2004/635/CE, art. 34, comma 1, sub iii), (Egitto): "*Sono incompatibili con il corretto funzionamento del presente accordo, nella misura in cui possono incidere sugli scambi: qualsiasi aiuto pubblico che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsi o minacci di falsare la concorrenza"*.

[146] Accordo euromeditteraneo 98/238/CE, art. 36, comma 1, lett. c), (Tunisia); 2000/204/CE, art. 36, comma 1, lett. c), (Marocco) "*Sono incompatibili con il corretto funzionamento del presente accordo, nella misura in cui possono incidere sugli scambi: qualsiasi aiuto pubblico che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsi o minacci di falsare la concorrenza, salvo deroga autorizzata ai sensi del trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio*

[147] Accordo euromediterraneo 2004/635/CE, art. 34, comma 3, C*iascuna delle parti garantisce la trasparenza nel campo degli aiuti pubblici, tra l'altro comunicando ogni anno all'altra parte l'importo*

4.4. L'approccio della Commissione Europea: dalla prima soft law alle regolamentazioni più recenti.

Il ruolo attribuito dal Trattato alla Commissione è quello di soggetto preposto all'applicazione delle disposizioni in materia di aiuti di Stato, attraverso una funzione di controllo svolta mediante specifiche procedure. Tale competenza riguarda sia gli aiuti esistenti, soggetti ad esame permanente, sia gli aiuti nuovi, per i quali è obbligatoria la notifica, sia quegli aiuti non notificati che, su reclamo di soggetti interessati o d'ufficio, possono essere sottoposti al vaglio della Commissione medesima per valutare se essi costituiscano o meno aiuti e, in caso affermativo, se essi possano essere ritenuti incompatibili ex art. 87.

Oltremodo, l'art. 89 del Trattato, nell'attribuire al Consiglio la potestà regolamentare, riserva alla Commissione un potere di proposta, prerogativa di cui essa si è avvalsa sin dalla metà degli anni sessanta per stimolare il Consiglio all'adozione di norme specifiche nella materia.

Inizialmente, tuttavia, i risultati sono deludenti: il 4 aprile 1966 la Commissione trasmette al Consiglio uno schema di regolamento in merito alle modalità di esame preventivo degli aiuti, documento più tardi ritirato in ragione dell'opposizione di alcuni Paesi, tra cui Francia e Italia. Un nuovo tentativo risale al dicembre 1972, quando è presentata una bozza di regolamento relativo ai principi di coordinamento dei programmi generali di sviluppo regionale nei confronti delle regioni c.d. centrali, ma anche questa volta il progetto non va a buon fine.

In questo contesto di incertezza normativa – salve talune indicazioni del Consiglio del 1969[148] - è comprensibile che la Commissione, fino ai primi anni settanta, appaia

---

totale e la distribuzione degli aiuti concessi e fornendo, su richiesta, informazioni su piani di aiuto. Su richiesta di una delle parti, l'altra fornisce informazioni su singoli casi particolare di aiuti pubblici.

[148] All'interno del secondo programma di politica economica a medio termine del 1969, il Consiglio afferma alcuni principi: *i)* poiché lo scopo della politica degli aiuti è l'accrescimento di una efficace concorrenza, specialmente nel facilitare l'adattamento o il decollo di settori o di regioni e non di assicurare lo status quo, bisogna garantire che gli aiuti concessi abbiano carattere selettivo, decrescente e temporaneo, obbligando i beneficiari alla stesura di una relazione periodica sull'utilizzazione degli aiuti e sui risultati ottenuti, nonché l'obbligo, a risultati ottenuti, di rimborsarli; *ii)* occorre dare pubblicità alle decisioni sugli aiuti, in modo da spingere gli Stati membri ad un'attenta valutazione onde evitare sprechi di risorse; *iii)* l'esigenza di pubblicità dovrebbe spingere ad evitare azioni occulte di sostegno, assicurando trasparenza e comparabilità delle misure di aiuto ed evitando misure il cui costo rischi di essere trasferito da un settore all'altro. Queste indicazioni sono ribadite ed adeguate nel 1971 (terzo programma). Nel quarto programma del 1977 si insiste sulla necessità di rafforzare i controlli sugli aiuti poiché essi rappresentano "vantaggi artificiali che alterano la concorrenza.

debole, e la sua politica, come sottolineato dalla dottrina[149], sia incerta e timorosa. Essa, per soddisfare la necessità di operare secondo schemi ricorrenti, adotta, anche se in mancanza di una specifica base formale, numerosi atti di inquadramento di incerta valenza giuridica qualificabili come soft law[150], i quali introducono una puntuale disciplina della materia. L'esigenza di procedere comunque all'adozione di norme di riferimento è resa più urgente dall'aggravarsi della recessione economica, che spinge gli Stati membri ad intervenire con incisività sull'economia, con conseguente maggiore attività della Commissione.

Occorre attendere gli anni novanta[151] perché il Consiglio si avvalga della disposizione dell'art. 89, con l'approvazione dei Regolamenti n. 994/1998, relativo ad aiuti di Stato orizzontali[152], e n. 659/1999 sulle procedure di controllo[153], regolamenti che "riconducono il processo di produzione della normativa di dettaglio all'interno di un più appropriato quadro istituzionale"[154]. In particolare, con il primo di essi il Consiglio conferisce alla Commissione il potere di emanare regolamenti diretti all'individuazione delle condizioni alle quali gli aiuti orizzontali possono essere ritenuti compatibili con il mercato comune e come tali esonerati dall'obbligo di notifica. L'ampiezza della delega[155], giustificata dalla "considerevole esperienza acquisita dalla Commissione

---

[149] Cfr. A. FRIGNANI – M. WAELBROECK, *Disciplina della concorrenza nella CEE*, cit., p. 169.

[150] Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 778.

[151] Sullo sviluppo delle politiche in materia di aiuti di Stato v. G. PINNA, *Le politiche della concorrenza. Gli aiuti di Stato*, in Rass. dir. pubbl. eur., 2004, p. 145.

[152] Gli aiuti orizzontali sono definiti dalla Commissione (cfr. *Vademecum on community rules on state aid*, in http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_2007_en.pdf come "*particular categories of aid which are aimed at tackling problems which may arise in any industry and region*". In dottrina cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, cit., pp. 17-19; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 122, nota 15, secondo la quale gli aiuti orizzontali non sono settoriali perché trascendono l'ambito di uno specifico settore, ma non sono misure di carattere generale perché di fatto vanno a beneficio di alcuni settori. M. DANI, *Razionalizzazione e riqualificazione strategica degli aiuti di Stato alle imprese: indirizzi emergenti da alcuni recenti regolamenti della Commissione in materia di "aiuti di Stato orizzontali"*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2001, p. 948, segnala il carattere composito di questa categoria. V. anche M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., pp. 249 ss.

[153] Su entrambi i regolamenti v. G. PINNA, *Le politiche della concorrenza. Gli aiuti di Stato*, cit., p. 162; F. BESTAGNO, *Il controllo comunitario degli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, in Dir. comm. int., 1999, p. 339.

[154] In tal senso di esprime G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 777.

[155] Molto interessante il confronto proposto da A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, cit, p. 18, nota 33, tra la legge delega italiana e la delega contenuta all'interno del Regolamento del 1998. In particolare, viene rilevato che mentre l'art. 76 della Costituzione (su cui si rinvia a G. BERTI, *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994, pp. 173 ss. e p. 571) richiede che il Parlamento, nel determinare l'oggetto della delega, fissi i principi e criteri direttivi ai quali l'Esecutivo è tenuto ad uniformarsi nell'esercizio della delega, nonché il termine entro cui provvedere, la delega attribuita dal

nell'applicazione degli art. 92 e 93 del Trattato"[156], consente all'organo delegato di prevedere una disciplina molto dettagliata in materia di aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà[157], alla formazione[158], alle piccole e medie imprese[159], all'occupazione[160], a finalità regionale[161], aiuti di importanza minore[162] e aiuti diretti alla tutela dell'ambiente[163], realizzando una "codificazione"[164] degli orientamenti espressi negli atti precedenti.

In passato, i dubbi relativi all'opportunità di emettere comunicazioni contenenti norme di dettaglio erano alimentati anche dalla impossibilità di esercitare, rispetto a tali atti, un diritto di difesa. In un primo momento, infatti, la Corte di Giustizia[165] riteneva irricevibili i ricorsi avverso atti di soft law, in ragione del fatto che essi non rientravano tra le fonti comunitarie ex art. 249 del Trattato. Questo orientamento muta sul finire degli anni ottanta, quando, giudicata legittima l'adozione di tali atti[166], si pongono le basi per attribuire, alle comunicazioni in materia di aiuti di Stato, una valenza giuridica propria[167], ferma restando l'illegittimità di esse ove dirette a prevedere obblighi ulteriori

---

Consiglio alla Commissione opera in modo differente. Ed invero, il Consiglio, nel fissare l'oggetto della delega, non si preoccupa di precisare i criteri cui la Commissione dovrà uniformarsi nella stesura delle norme. Esso, inoltre, non fissa un termine entro cui l'organo delegato è tenuto a provvedere, ma impone un periodo di validità dei regolamenti delegati, per cui è la vigenza dei medesimi ad essere sottoposta a scadenza.

[156] Si v. il considerando n. 4 del Regolamento CE del Consiglio, 7 maggio 1998, n. 994.

[157] Cfr. Comunicazione della Commissione, *Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà*, (2004/C 244/02), in G.U.C.E., C 244, 1 ottobre 2004, p. 2.

[158] V. Regolamenti CE della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 68 e 25 febbraio 2004, n. 363. In argomento v. LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, in A. SANTA MARIA, *Concorrenza e aiuti di Stato*, cit.p. 83.

[159] V. Regolamenti CE della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 70 e 25 febbraio 2004, n. 364. Sul tema v. B. LEONARDO, *La nozione di "microimpresa", di "piccola" e "media impresa" negli aiuti alle attività produttive*, in Corr. trib., 2005, p. 2213; ante regolamenti v. P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato*, cit., p. 40.

[160] V. Regolamento CE della Commissione, 12 dicembre 2002, n. 2204. Sul tema v. LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit., p. 92; A. MORRONE, *Il nuovo regolamento comunitario in materia di aiuti di Stato in favore dell'occupazione*, in Lav. giur., 2003, 2, p. 114.

[161] V. Regolamento CE della Commissione, 24 ottobre 2006, n. 1628, su cui v. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 122.

[162] V. Regolamento CE della Commissione, 15 dicembre 2006, n. 1998. L. HANCHER – T. OTTERVANGER - P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., cap. 18.

[163] Cfr. G.U.C.E. c 37, 3 febbraio 2001, 3). Per una panoramica sulle politiche della Commissione in questa materia dal 1974 – anno di adozione del primo memorandum – al Protocollo di Kyoto, v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State Aid law and policy*, cit., p. 183, par. 4.4.

[164] Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 778.

[165] Cfr. Corte di Giustizia, 18 giugno 1970, in causa C-74/69.

[166] Cfr. Corte di Giustizia, 24 febbraio 1987, C-310/85.

[167] Cfr. Corte di Giustizia, 16 giugno 1993, C-325/91.

rispetto a quelli già stabiliti in altre fonti di diritto comunitario[168]. Le comunicazioni, pur apparendo inidonee a produrre effetti giuridici vincolanti per i destinatari, possiedono, come rilevato in dottrina, una valenza propria, nella misura in cui oltre a vincolare i futuri comportamenti della Commissione, creano un effetto di "liceità"[169] nei confronti dei destinatari, tutelando il loro affidamento[170], ed infine influenzano la politica del Consiglio, poiché quest'ultimo, pur rimanendo libero di adottare atti vincolanti di contenuto difforme, sarà tenuto, per l'obbligo di leale cooperazione istituzionale, a non emettere atti di soft law di contenuto contrastante.

L'attività svolta dalla Commissione attraverso atti atipici trova la sua espressione più interessante nell'ottica tributaria, nella comunicazione del 1998[171] in merito ad aiuti di Stato e tassazione diretta delle imprese. Tale provvedimento rappresenta l'epilogo di un ampio dibattito, avvenuto nel contesto del Consiglio Ecofin, sulla necessità di un'azione, coordinata a livello comunitario, di contrasto alla concorrenza fiscale dannosa, azione concretizzatasi con l'adozione di un "codice di condotta"[172] cui avrebbero dovuto uniformarsi gli Stati membri, pur rappresentando, il medesimo, un atto di soft law[173]. Esso[174] ha per oggetto le misure fiscali che determinano un carico

---

[168] Ciò che è accaduto con quella del 24 luglio 1991, (in G.U.C.E., 18 ottobre 1991, n. C 273/2) relativa alle imprese pubbliche dell'industria manifatturiera, annullata da Corte di Giustizia, 16 giugno 1993, C-125/92.

[169] Cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, 37 che argomenta sulla base di B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., p. 179.

[170] In questo senso v. P. PICIOCCI, *Gli effetti delle decisioni della Commissione Europea*, cit., p. 926. In giurisprudenza cfr. Corte di Giustizia, 28 giugno 2005, nelle cause riunite C-189/02, C-202/02, C-205/02, C-208/02, C-213/02 nella quale principio analogo è espresso in relazione alle norme di comportamento in materia di antitrust.

[171] Si tratta della *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in G.U.C.E., 10 dicembre 1998, 98/C, 384, 3.

[172] Cfr. sia le Conclusioni del Consiglio Ecofin, in materia di politica fiscale, sia la Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di Governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, per un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. Entrambi gli atti, datati 1 dicembre 1997 sono stati pubblicati in *G.U.C.E.*, 6 gennaio 1998, C/2/01.

[173] Sulla natura del Codice di condotta si v. G. ROLLE, *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea*, in Dir. prat. trib., 1999, III, p. 57, par. 6.3.

[174] Sulla portata e sul contenuto del Codice e la concorrenza fiscale dannosa si v. F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR, Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1255, *sub* par. 5; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pp.665 ss.; W. SCHON, *Tax competition in Europe*, Amsterdam, 2003, p. 181; B. TERRA – P. WATTEL, *European Tax Law*, London, 2001, p. 189; L.C.M. MELCHIONNA, *Concorrenza fiscale internazionale e diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni*, in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 207. Sul rapporto tra Codice di condotta e la raccomandazione 9 aprile 1998, adottata dall'OCSE insieme al rapporto "*Harmful tax competition: an emergine global issue*", v. P. OCCHIUTO, "*Concorrenza fiscale dannosa" in ambito Ocse e collegamenti con il diritto tributario interno*, in Corr. trib., 2002, p. 2227; F. ANDREOLI, *Il rapporto dell'Ocse sulla concorrenza fiscale dannosa*, in Riv. dir. trib., 1999, IV, p. 7.

tributario effettivo nettamente inferiore a quello generalmente applicato dallo Stato membro e che possono incidere sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio della Comunità. All'interno di tale documento gli Stati si impegnano da un lato ad evitare di introdurre nuove misure fiscali che, comunque rivolte a soggetti non residenti, possano turbare il mercato interno attraendo investimenti dall'estero motivati esclusivamente dalla ragione fiscale, e dall'altro si obbligano ad un progressivo smantellamento delle misure esistenti. Inoltre, il Consiglio, constatando che una parte delle misure contemplate dal codice rientra nel campo di applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato, prende atto dell'impegno della Commissione di fissare gli opportuni orientamenti per l'applicazione degli art. 87 e 88 alle norme sulla fiscalità diretta delle imprese e di perseguire una rigorosa applicazione di tali norme[175]. Secondo la dottrina[176], il Consiglio, nell'investire di tale compito la Commissione, le avrebbe così attribuito la legittimazione politica di agire in un ambito tradizionalmente riservato alla sovranità statale nel quale l'azione di coordinamento non ha prodotto i risultati auspicati, in ragione delle resistenze degli stati.

---

[175] Tuttavia, anche dopo la Risoluzione Ecofin del 1 dicembre 1997, il Gruppo di lavoro sul Codice di condotta – c.d. Gruppo Primarolo - ha continuato il proprio compito, analizzando centinaia di misure fiscali potenzialmente dannose e consegnando, in data 23 novembre 1999, il Rapporto Finale. Su tali aspetti e sugli sviluppi, soprattutto in vista dell'adozione delle due direttive – risparmio e interessi/*royalties* – cfr. P. VALENTE - G. ROLLE, *Brevi note sul rapporto del "Gruppo Primarolo" in materia di concorrenza fiscale dannosa*, in Dir. prat. trib., 2000, III, p. 215.

[176] Cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, cit., p. 42; F. NANETTI – G. MAMELI, *The creeping normative role of the EC Commission in the twin-track struggle against State Aids and harmful tax competition*, in EC tax rev, 2002, p. 188. Come sottolinea F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, cit., p. 1264, per quanto sia vero che la politica di bilancio degli Stati membri sia stata fortemente condizionata dai vincoli europei, è pur vero che "*la politica fiscale, ossia l'esternazione della sovranità degli Stati in materia fiscale, pur se anch'essa condizionata dalle grandi scelte europee, resta comunque ben salda in loro mano*". Considerazioni dello stesso tenore sono svolte da L. HANCHER – T. OTTERVANGER - P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., p. 243. Secondo A. FANTOZZI, *The applicability of State Aids rules to tax competition measures. A process of "de facto" harmonisation in tax field?*, in Tax Competition in Europe, Amsterdam, 2003, p. 121, tale difficoltà è dovuta alla mancanza di un valore vincolante delle imprese raggiunte dagli Stati membri sull'argomento. Sul tema si v. anche, dello stesso F. ROCCATAGLIATA, *Concorrenza fiscale internazionale: i limiti alla potestà tributaria nazionale derivanti dal codice di condotta sulla tassazione delle imprese e i suoi legami con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato*, in Riv. dir. trib. int., 2006, p. 25. Sul ravvicinamento delle legislazioni cfr. C. SACCHETTO, *Armonizzazione*, in Enc. Giur. Treccani, Roma; F.A. GARCIA PRATS, *Imposiciòn directa, no discriminaciòn y derecho comunitario*, Madrid, 1998 F. AMYAS D'ANIELLO, *L'armonizzazione delle imposte sul reddito delle società: il parere del Comitato economico e sociale europeo*, in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 230; F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006; ID., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato alla Costituzione Europea*, in Rass. trib., 2003, p. 1473, anche con riguardo alla prospettiva interna offerta dalle norme del Nuovo Titolo V della Costituzione italiana. Sul coordinamento

In coerenza con quanto deliberato dal Consiglio, la Commissione adotta gli orientamenti attraverso la citata comunicazione, sul convincimento che "anche le disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, con il loro meccanismo specifico, contribuiranno alla lotta contro la concorrenza fiscale dannosa"[177].

L'introduzione della Comunicazione suggerisce uno spunto che consente di tornare brevemente alle considerazioni svolte in merito alle finalità della disciplina degli aiuti di Stato, ed in particolare alla necessità di progressivo "aggiornamento" degli obiettivi che essa si pone. Come si è detto, infatti, se, in principio, le norme tendevano alla creazione di un mercato unico nel quale solo le realtà imprenditoriali davvero competitive sarebbero riuscite a permanere, oggi, anche alla luce della comunicazione, sembra prendersi atto che, come scrive la Commissione "Dopo il completamento del mercato unico (…) la realizzazione dell'Unione economica e monetaria e i conseguenti impegni di risanamento dei bilanci nazionali rendono più che mai essenziale un controllo rigoroso degli aiuti di Stato in tutte le loro forme. Tale contesto impone inoltre di tener conto, nell'interesse comune, delle notevoli ripercussioni che possono avere determinati aiuti fiscali per il gettito degli altri Stati membri". Ciò posto, mi sembra significativo che si faccia riferimento ad un mercato unico "completato", poiché l'essere esso in fieri è stata una delle ragioni a fondamento della disciplina degli aiuti di Stato. Questa ultima, come si vede, non ha tuttavia perduto il proprio senso a seguito di tale completamento. Anzi, ha rinnovato il proprio significato alla luce di un'esigenza di consolidamento del mercato stesso, dei bilanci statali e della certezza giuridica della disciplina medesima. Sotto questo profilo, la paventata maturità del sistema parrebbe consentire di porre l'ordinamento comunitario su un piano sostanzialmente analogo a quello Statunitense, nel quale, come meglio si vedrà nel prosieguo, la disciplina degli aiuti di Stato non è diretta alla creazione di un mercato comune - poiché esso già esiste - ma, al contrario, ad evitare proprio la concorrenza fiscale dannosa, intento primario, per l'appunto, del codice di condotta.

---

[177] Cfr. Comunicazione C-384/03, cit., introduzione, *sub* 1). E' doveroso consultare l'opinione dell'allora Commissario M. MONTI, *How State Aid affect tax competition*, in EC Tax review, 1999, 4, p. 208. Secondo A. FANTOZZI, *The applicability of State Aids rules to tax competition measures*, cit., p. 127, la scelta di tentare la via dell'armonizzazione fiscale mediante gli strumenti coercitivi dati dalla disciplina sugli aiuti solleva delicati problemi attinenti sia alla tendenza a forzare la nozione di aiuto di Stato, sia alla mancanza di legittimazione democratica di tale processo di armonizzazione.

Non sembra, tuttavia, che in ambito comunitario si debba ragionare in termini di "doppio binario": Codice di condotta e norme sugli aiuti sono ambiti destinati a dialogare per arginare gli squilibri del mercato e, in molti casi, a fondersi, divenendo, la concorrenza fiscale dannosa, fattore unificante della politica comunitaria in materia di fiscalità diretta[178]. Su queste premesse, si giustifica la conclusione della dottrina[179] secondo la quale, per quanto, come rilevato dallo stesso Codice, non vi sia una perfetta coincidenza tra le due discipline[180], difficilmente una misura fiscale rientrante tra quelle da esso vietate sfuggirà alla qualificazione in termini di aiuto di Stato[181].

In ambito diverso rispetto alle norme sugli aiuti, opera invece il principio di non discriminazione[182]. Ed invero, come sottolineato dalla dottrina più autorevole[183], rimangono diversi, in questo caso, le norme e le tutele[184], i criteri di rilevanza di una fattispecie rispetto a ciascuna di dette discipline[185] e le tecniche impiegate[186], ferma

---

[178] Si veda VITALE F., *Le prospettive di sviluppo,* in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 507. Occorre tuttavia tener presente che le due discipline continuano ad operare ciascuna nella propria sfera di competenza.

[179] Cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, p. 44. La condizione alla quale una misura fiscale rileva ai fini del Codice di condotta è infatti l'esistenza di un vantaggio per i beneficiari, dato da una tassazione più mite rispetto a quella ordinariamente applicata, e il carattere selettivo della misura, essendo essa riservata sostanzialmente ai non residenti. Analogamente, ricorrerebbero sia l'incidenza negativa sulla concorrenza tra Stati membri, in quanto il codice si applica alle misure che incidono sulla localizzazione delle imprese in ambito comunitario, sia il ricorso a risorse statali, insito nella norma fiscale di agevolazione, che determina il conseguimento di un minore gettito da parte dello Stato.

[180] Come riportato nella lettera J del Codice, solo "*una parte delle misure fiscali contemplate dal Codice rientra nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato*".

[181] Cfr. P. ROSSI MACCANICO, *Commentary of State aid review of multinational tax regimes*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 40.

[182] Sulla non discriminazione v., P. ADONNINO, *Il principio di divieto di discriminazione nella fiscalità internazionale*, in Dir. prat. trib., 1999, IV, p. 173; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1996.

[183] Si veda l'illuminante contributo di F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1998, p. 84, (in part. il par.5, 117), relativo ad aiuti fiscali e non discriminazione.

[184] Cfr. G. TESAURO. *Diritto comunitario*, cit., p. 402.

[185] Come spiega F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit. p. 119, "*Nel caso degli aiuti di Stato, la misura promozionale, ad esempio un'agevolazione fiscale, costituisce aiuto in quanto si discosta dal trattamento ordinario nazionale ed, inoltre, favorisce determinate imprese e produzioni (…) in questa ipotesi il termine di confronto è il trattamento nazionale ordinariamente previsto. Nel caso del principio di non discriminazione fiscale, invece, la misura nazionale discriminatoria è tale in quanto tratta in modo più favorevole, ad esempio attraverso ancora un'agevolazione fiscale, la fattispecie nazionale rispetto a quella transnazionale, ma s'intende comunitaria, similare o concorrente*".

[186] Ancora F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 120, afferma che "*Nel caso degli aiuti, la materia tributaria rileva solo attraverso le agevolazioni fiscali e le tasse parafiscali, in quanto misure rivolte a favorire talune imprese e produzioni. Nel caso del principio di non discriminazione, oltre che attraverso un trattamento più favorevole, quale che sia la tecnica, e dunque ancora attraverso un'agevolazione fiscale che sia riservata solo alle fattispecie nazionali, anche attraverso un trattamento più gravoso, quale che sia la tecnica, questa volta riservato solo alle fattispecie non nazionali*". Cosicché, come precisa P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo*

restando, comunque, la potenziale violazione, da parte di una stessa norma, di entrambe le disposizioni del Trattato.

A distanza di alcuni anni dalla Comunicazione del 1998, rimangono le perplessità sollevate in quegli anni dalla dottrina più autorevole[187], che sottolineava la necessità di sviluppare in senso economico il concetto di concorrenza fiscale piuttosto che ricorrere all'individuazione di singole fattispecie, come invece si era preferito nella stesura del Codice. L'approccio economico, per converso, anche alla luce della Relazione del 2004 esplicativa della Comunicazione del 1998[188], guadagna terreno sul piano dell'individuazione degli aiuti, per affermarsi all'interno del Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato (2005-2009)[189], documento programmatico della attesa riforma della disciplina degli aiuti che consenta agli Stati di rivolgere il sostegno pubblico al miglioramento della competitività dell'industria europea e alla creazione di posti di lavoro a lungo termine, nonché di razionalizzare e semplificare le procedure affinché gli Stati membri possano disporre di un quadro "chiaro e prevedibile".

Secondo la Commissione, nell'attuare la riforma con efficienza ed equità[190], occorre fare in modo di orientare gli aiuti di Stato verso attività che i mercati non sono disposti a finanziare o che contribuiscono alla crescita e alla competitività. Questo obiettivo impone la necessità di indagare le ragioni per le quali, in alcuni casi, il mercato non riesca a giungere a risultati ottimali, andando incontro al fallimento o generando disuguaglianze, ferma restando l'esigenza di verificare se, in tali ipotesi, gli aiuti di Stato siano la soluzione più appropriata e in che modo vi si debba ricorrere per non generare distorsioni di concorrenza. In questo quadro, il miglioramento delle procedure,

---

sopranazionale degli aiuti fiscali, in Rass. trib., 2003, p. 1082, qualora lo Stato decidesse di ridurre il prelievo sul comparto bancario senza tuttavia distinguere a seconda che si tratti di società residenti o di stabili organizzazioni di società non residenti, si sarebbe di fronte ad un aiuto selettivo ma non discriminatorio

[187] Cfr. F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. trib., 2000, p. 738.

[188] Si veda VITALE F., *Le prospettive di sviluppo*, cit., p. 514.

[189] Il testo è stato approvato con la Risoluzione del Parlamento Europeo n. 2005/2165/INI in www.europarl.europa.eu/search inserendo il titolo Piano di azione aiuti di Stato 2005-2009.

[190] Cfr. N. KROES, *Reforming Europe's State aid regime: an action plan for change*, in Eur. St. aid L. quart., 2005, p. 387. Il Commissario alla concorrenza sottolinea che l'efficienza comporta che le risorse destinate agli aiuti, comunque finanziati dai contribuenti, potrebbero essere piuttosto indirizzate verso settori di rilevanza sociale come la salute, l'educazione e l'assistenza sociale. L'equità determina invece una maggiore responsabilità degli Stati membri nel garantire che le imprese possano competere su un piano paritario in modo da salvaguardare il modello Europeo orientato alla tutela delle diversità culturali, alla coesione regionale e alla valorizzazione del capitale umano.

rese più trasparenti, consentirà di accelerare l'autorizzazione di quegli aiuti che incidono in misura minore sulla concorrenza, permettendo alla Commissione di concentrarsi su quelli in grado di produrre effetti più gravi.

Il progetto di riforma intende anche responsabilizzare in modo significativo gli Stati membri, sia richiamandoli al rispetto delle norme in materia - ed in particolare all'obbligo di notifica di tutti i progetti di sostegno alle imprese - sia spingendoli ad indirizzare gli aiuti verso gli ambiti corrispondenti alle priorità dettate della strategia di Lisbona[191].

Il progetto approda al Parlamento Europeo che con risoluzione del 2006[192], considerata l'economia di mercato quale cardine della disciplina, ribadisce la necessità che le disposizioni sugli aiuti siano semplici, trasparenti ed efficaci, e che gli interventi di sostegno siano definiti, proporzionati e temporanei, poiché "gli aiuti di Stato sono finanziati dai contribuenti e devono essere quindi spesi responsabilmente, con un buon rapporto costi/benefici". Il disegno complessivo di riforma si avvia alla conclusione con il recente Vademecum on Community State aid law[193], diretto a sintetizzare gli aspetti generali e specifici della relativa disciplina ivi compresa la General Block exemption regulation[194] diretta ad esonerare dall'obbligo di notifica gli aiuti che per finalità ed intensità soddisfino i requisiti previsti dal regolamento.

4.5. Il contributo della Corte di Giustizia: le linee guida di mezzo secolo di giurisprudenza.

Come negli altri ambiti del diritto comunitario, anche nella materia degli aiuti di Stato la Corte di Giustizia ha apportato un contributo rilevante, sia per la concreta traduzione dei

---

[191] Si tratta degli investimenti diretti all'innovazione e alla ricerca scientifica, alla valorizzazione del capitale umano, ad incentivare la nascita di nuove imprese, ai servizi di interesse economico generale, all'ecologia e ai progetti ecosostenibili, nonché alla creazione di infrastrutture moderne nel settore dei trasporti, dell'energia, dell'informazione e della comunicazione. Con riguardo agli aiuti regionali, per i quali sono stati adottati specifici Orientamenti per il periodo 2007-2013, il Piano enfatizza la necessità di rivedere la relativa politica, concentrandosi ancor più sulle regioni meno sviluppate. Cfr. VITALE F., *Le prospettive di sviluppo*, cit., p. 542.

[192] Si tratta della Risoluzione del Parlamento Europeo, 14 febbraio 2006, P6_TA(2006)0054, in www.europarl.europa.eu/sides/get.

[193] In http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf. Il testo è aggiornato al 30 settembre 2008.

[194] Cfr. Regolamento CE della Commissione n. 800/2008 del 6 agosto 2008, in G.U.C.E., 9 agosto 2008, L 214/3. Si fa riferimento agli aiuti alle piccole e medie imprese, alla ricerca, allo sviluppo, all'ambiente etc.

principi in diritto vivente, sia al fine di colmare talune lacune proprie della disciplina del Trattato. Il mezzo secolo trascorso dall'avvio dell'operatività della Corte di Giustizia[195] pone gli studiosi in una condizione privilegiata per cogliere questa duplice dimensione e per osservare la portata evolutiva della giurisprudenza, nella misura in cui, come è stato rilevato, il suo stabile esercizio determina la specialità dell'ordinamento comunitario rispetto al diritto internazionale[196].

Secondo il dettato del Trattato CE (art. 220), come è noto, il compito della Corte è quello di assicurare il rispetto del diritto tanto nell'interpretazione quanto nell'applicazione del diritto comunitario, ciò che avviene in modo diretto – ex art. 230, su istanza delle istituzioni comunitarie, degli Stati membri nonché dei singoli, persone fisiche o giuridiche - oppure indiretto, qualora un giudice nazionale rimetta alla Corte la questione pregiudiziale ex art. 234 del Trattato[197]. La dottrina sottolinea come in effetti, le pronunce della Corte sugli aiuti di Stato conseguano ai ricorsi in annullamento[198], più che alle rimessioni in via pregiudiziale[199]. Ciò, se per un verso ha determinato una certa

---

[195] Per una rassegna delle principali pronunce della Corte sin dal suo avvio, si veda, con riguardo alla materia tributaria, F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*, in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 803.

[196] Cfr. B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., 420 in cui si spiega come, a differenza dell'arbitrato internazionale, la Corte di Giustizia è un organo il cui esercizio non dipende dalla volontà dei soggetti destinatari delle decisioni. Analogamente C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 248.

[197] A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, cit., p. 48. Sul rinvio tutela giurisdizionale in generale si rinvia a G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pp. 215 ss.

[198] Cfr., tra le innumerevoli, Corte di Giustizia, sent. 11 novembre 1987, in causa C-259/85, relativa all'annullamento della decisione della Commissione 5 giugno 1985 n. 85/380 relativa ad un progetto di aiuti al settore tessile e dell'abbigliamento in Francia; Corte di Giustizia, sent. 19 maggio 1999, in causa C-6/97, per l'annullamento della decisione della Commissione 22 ottobre 1996, n. 96/270/CE, su crediti d'imposta riconosciuti dall'Italia al settore del trasporto merci su strada per conto terzi (in Dir. pubbl. comp. eur., 1999, p. 1170, con nota di DIVERIO D.); Corte di Giustizia, sent.13 febbraio 2003, in causa C-409/00 per l'annullamento della decisione 26 luglio 2000, n. 2001/605/CE, in materia di aiuti introdotti dalla Spagna per l'acquisto di veicoli industriali.

[199] L'esempio recente maggiormente significativo, pur se ancora non seguito da una decisione della Corte, è rappresentato dalle ordinanze con le quali la Corte di Cassazione italiana (cfr. Cass., ord. 8 febbraio 2008, nn. 3030-3033) ha richiesto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla incompatibilità, ai sensi dell'art. 87, delle norme concernenti le agevolazioni alle società cooperative. Sul tema, su cui si tornerà nel quinto capitolo, risulta pendente in Commissione Europea un *complaint* su cui non è stata ancora conclusa l'indagine preliminare. Le ordinanze di rimessione pronunciate dalla Suprema Corte seguono alla mancata risposta, da parte della Commissione, all'ordinanza della medesima Cassazione (cfr. Cass., ord. 26 gennaio 2006, n. 3525, in Dir. prat. trib., 2006, III, con nota di F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative ed aiuti di Stato*) contenente una richiesta di informazioni in merito alla configurabilità della violazione dell'art. 87 ad opera delle medesime misure in favore della cooperazione. Si veda anche L. SALVINI, Le *misure fiscali per la cooperazione*, in Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 492. Anche Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa C-222/04 in materia di fondazioni bancarie (in Riv. dir. trib., 2006, II, p. 57 con nota di TENORE M., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*) è

contrapposizione tra la stessa Corte e la Commissione, per l'altro ha consentito, in molti casi, di attribuire dignità giurisprudenziale alla prassi della seconda, realizzando una funzione giurisdizionale peculiare, non assimilabile né a quella dei Paesi di common law, né a quella dell'Europa continentale[200].

Già nel 1961 la Corte si pronuncia per la prima volta sulla nozione di aiuto[201], nell'ottica di tracciare la distinzione, in riferimento all'art. 4, lett. c) del Trattato Ceca, tra il concetto di aiuto e quello di sovvenzione, introducendo in tal modo un principio rimasto sostanzialmente immutato sino ad oggi. Secondo la giovane giurisprudenza della Corte la nozione di aiuto è più ampia di quella della sovvenzione, poiché essa vale a designare non solo prestazioni positive ma interventi che, in varie forme, allevino gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che pur non essendo sovvenzioni in senso stretto, producono identici effetti.

Un significativo apporto è stato altresì fornito in relazione ad uno degli aspetti più evanescenti della valutazione della Commissione, attinente agli effetti della misura contestata sul piano della concorrenza tra Stati membri. In merito, la Corte ha precisato nei primi anni settanta[202] che la selettività di una misura deve essere valutata non sulla base dei suoi obiettivi né in relazione alle ragioni per le quali è stata adottata, ma in funzione degli effetti da essa prodotti sul mercato di riferimento[203]. A tal fine, in particolare, l'individuazione di una distorsione della concorrenza richiede il confronto

---

scaturita da un rinvio pregiudiziale (cfr. Cass., ord.30 aprile 2004, n. 8319, in Dir. prat. trib., 2004, II, p. 1113, con nota di N. DE RENZIS L. SONNINO., *La Cassazione rinvia la questione del regime fiscale delle fondazioni bancarie alla Corte di Giustizia CE*).

[200] C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 255.

[201] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 23 febbraio 1961, in causa C-30/59, nella quale si statuisce che la sovvenzione è normalmente definita come una prestazione in denaro o in natura concessa per sostenere un'impresa indipendentemente da quanto i clienti di questa pagano per i beni o i servizi da essa prodotti. Sul tema v. T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 28; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 94.

[202] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 2 luglio 1974, in causa C-173/73, in cui si spiega come tale confronto è richiesto dalla circostanza che la modifica unilaterale di un dato elemento dei costi di produzione in un dato settore dell'economia di uno Stato membro può alterare l'equilibrio esistente.

[203] Sul tema, cfr. R. FRANZÈ, *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 V. UCKMAR (a cura di) La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura, Padova, 2007, p. 71, *sub* par. 2. All'interno del suo contributo, l'A. si sofferma, in particolare, su Corte di Giustizia, sent. 6 settembre 2006, in causa C-88/03, nota come sentenza "Azzorre", relativa ad un regime fiscale disposto dalle autorità portoghesi per la Regione autonoma delle Azzorre e consistente in una riduzione delle imposte sul reddito a favore degli operatori economici della zona, al fine di compensare i costi maggiori che essi erano costretti a sostenere in considerazione della collocazione periferica e insulare, come tale particolarmente svantaggiata.

tra la situazione di mercato anteriormente all'introduzione dell'aiuto e la situazione successiva.

In linea di massima, l'attività della Corte in materia degli aiuti di Stato è stata sempre improntata all'equilibrio, al fine di garantire ai soggetti interessati adeguati livelli di tutela rispetto ad atti comunitari "non definitivi", consentendo tuttavia alla Commissione di operare in modo realmente efficace.

Sotto il primo dei profili menzionati, quello delle tutele degli interessati rispetto agli atti comunitari diversi dalle decisioni che statuiscano sulla violazione o meno dell'art. 87, all'inizio degli anni novanta, per la prima volta, la Corte, nella nota sentenza Italgrani[204], ritiene ammissibile il ricorso presentato da uno Stato avverso la decisione della Commissione di aprire una procedura di indagine formale ex art. 88, n. 2. A tal proposito, occorre altresì ricordare che la giurisprudenza comunitaria ha aperto la strada, a metà degli anni novanta[205], alla configurazione, in capo alla Commissione, di un vero e proprio obbligo di pronunciarsi in modo espresso e motivato sulla denuncia in materia di aiuti illegali. A tal riguardo, la Corte di Giustizia[206] ha precisato che l'obbligo di istruzione del reclamo non si esaurisce nel semplice esame degli elementi in fatto e in diritto addotti dal denunciante, ma richiede che si proceda ad un esame diligente e imparziale del complaint, eventualmente esaminando taluni aspetti non menzionati dal ricorrente. Tale principio è ribadito qualche anno più tardi, quando, con una nota pronuncia del Tribunale di primo grado[207], si afferma anche che la Commissione investita di una denuncia in materia di aiuti deve procedere entro un "termine ragionevole". In realtà, in materia di termini, già all'inizio degli anni settanta, in assenza di norme procedurali specifiche in merito ai progetti di aiuto notificati, la Corte aveva statuito[208] che la Commissione avrebbe dovuto pronunciarsi sulla compatibilità entro sessanta giorni dalla avvenuta notifica. Tale termine, tuttavia, non è ritenuto applicabile, alle soglie del duemila[209], in caso di mancata notifica.

---

[204] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 30 giugno 1992, in causa C-47/91. In dottrina v. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 268.
[205] Cfr. Tribunale, sent. 28 settembre 1995, in causa T-95/94.
[206] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 2 aprile 1998, in causa C-367/95. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 271.
[207] Cfr. Tribunale, sent. 15 settembre 1998, in causa T-95/96.
[208] Si tratta della nota pronuncia di Corte di Giustizia, sent. 11 dicembre 1973, in causa C-120/73.
[209] Come è stato precisato in Tribunale, in causa T-95/96, cit., punto 79.

Come è stato osservato dalla dottrina[210], la ricognizione di un obbligo di decisione in capo alla Commissione, determina la possibilità, per il denunciante, di impugnare anche una semplice decisione di non liquet, adottata dalla Commissione ex art. 20, par. 2, secondo periodo, del Regolamento n. 659/99 nel caso essa ritenga carenti i presupposti per l'adozione di una pronuncia espressa. Allo stesso tempo, tuttavia, anche il beneficiario dell'aiuto è abilitato, come parte direttamente ed individualmente interessata, ad adire la Corte ex art. 230, comma 1, affinché essa effettui un controllo di legittimità sulla decisione negativa o condizionata[211].

La dottrina più autorevole[212] ha osservato che la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha influenzato anche la nostra Suprema Corte. In proposito, la Corte comunitaria, sin dal 1973[213], ha affermato che le disposizioni in materia di aiuti di Stato producono effetti all'interno degli ordinamenti degli Stati membri qualora tradotti in norme regolamentari ex art. 89, ovvero in una decisione ex art. 88, par. 2. Orbene, sin quando ogni decisione della Commissione in materia di aiuti è stata seguita da un adeguamento della disciplina domestica, non si è posta la questione della idoneità di una decisione negativa ad essere costitutiva di situazioni giuridiche soggettive meritevoli di tutela. Tale dubbio, come la stessa dottrina[214] ha di recente sottolineato, risulta oggi superato, nella misura in cui la Corte di Cassazione, sulla base dei criteri elaborati dalla Corte di Giustizia[215] in merito alla prevalenza del diritto comunitario su quello interno, ha statuito[216] che le decisioni negative della Commissione producono, a talune

---

[210] Cfr., ancora, C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 271.

[211] Questo principio è stato statuito da Corte di Giustizia, 17 settembre 1980, in causa C-730/79, nel noto caso Philip Morris v. Commission, su cui v. P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato*, cit., p.50.

[212] Cfr. FANTOZZI A, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rass. trib., 6-bis, 2003, p. 2259 (par. 3.2.a).

[213] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 19 giugno 1973, in causa C-77/72.

[214] Cfr. A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit. p.2259.

[215] Si fa riferimento a Corte di Giustizia, sent. 6 ottobre 1970, in causa 9/70. In tema cfr. E. ALTIERI, *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in Rass. trib., 2003, p. 2341, nota 6.

[216] Cfr. Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564, in Dir. prat. trib. int., 2003, p. 926 con nota di P. PICIOCCI, *Gli effetti delle decisioni della Commissione Europea*; nonché in Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, II, p. 16, con nota di 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.)*.

condizioni[217], effetti diretti, determinando un adeguamento immediato dell'ordinamento interno. Tale conclusione è da ritenersi coerente con la necessità che la disciplina comunitaria della materia, per perseguire gli obiettivi che le sono propri, necessita di un corredo di garanzie che assicurino l'effettività delle decisioni della Commissione, poiché da esse dipende la reale portata del divieto di aiuti incompatibili. In merito, non v'è dubbio che una delle aree di maggiore interesse nelle quali l'intervento della Corte è da intendersi "integrativo" delle disposizioni del Trattato è sicuramente quello del rimborso, poiché esse non contenevano in origine né contemplano adesso alcun riferimento al recupero degli aiuti indebitamente concessi. La necessità di attribuire alla decisione della Commissione una portata effettiva, avrebbe dovuto comportare l'attribuzione all'organo comunitario di poteri in grado di ripristinare in termini concreti lo status quo ante l'attribuzione dell'aiuto.

A tal fine, la Corte di Giustizia, per la prima volta nel 1973[218], ha statuito che essendo competenza della Commissione decidere se uno Stato membro debba modificare o abolire un aiuto incompatibile con il mercato comune, va altresì riconosciuto il diritto della stessa di imporre allo Stato responsabile dell'erogazione incompatibile l'obbligo di chiedere il rimborso degli aiuti concessi in spregio al Trattato. Questa prerogativa, confermata in modo espresso o implicito da altre sentenze della Corte[219] e ritenuta effetto necessario dell'accertamento dell'illegittimità di un aiuto[220], è stata definitivamente accolta in sede normativa, all'interno del regolamento di procedura[221] e nel relativo regolamento di esecuzione, ove si prevedono disposizioni specifiche, per cui oggi rappresenta la regola[222]. E' opportuno sottolineare, peraltro, che sul tema, archiviate le esitazioni della prima giurisprudenza, sono state pronunciate sentenze

---

[217] Deve trattarsi di decisioni che soddisfino i requisiti seguenti: *i)* il contenuto della statuizione deve consistere in un obbligo sufficientemente chiaro e preciso; *ii)* l'obbligo deve essere incondizionato; *iii)* le norme non devono presupporre un potere discrezionale degli Stati membri in merito alle modalità di attuazione o di esecuzione dell'obbligo medesimo.

[218] Cfr. Corte di Giustizia, 12 luglio 1973, in causa C-70/72, caso *Kohlengesetz*.

[219] Corte di Giustizia, 15 gennaio 1986, in causa C-52/84; Id., 6 febbraio 1986, in causa C-310/85.

[220] Cfr. Corte di Giustizia, 20 marzo 1997, in causa C-24/95; Id., 14 gennaio 1997, in causa C-169/95; Trib di primo grado, 8 giugno 1995, in causa T- 459/93; Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87. Si v. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, cit., p. 5.

[221] Regolamento CE, n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999. Cfr. M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di Stato*, Bari, 2007, pp. 32-33. L'art. 14 del regolamento di procedura prevede l'obbligo della Commissione di recuperare gli aiuti incompatibili e l'obbligo dello Stato membro di adottare tutte le misure necessarie.

[222] Cfr. Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, in causa C-66/02; Id., 29 aprile 2004, in causa C-277/00; Id., 8 maggio 2003, nelle cause riunite C-328/99 e C-399/00; Id., 12 ottobre 2000, in causa C-480/98;

progressivamente più incisive, nelle quali[223], argomentando sulla definitivamente acquisita prevalenza del diritto comunitario sugli ordinamenti interni, si è giunti a considerare il recupero dell'aiuto come un obiettivo il cui conseguimento non può essere compromesso nemmeno da ostacoli tradizionalmente invalicabili, come il giudicato sostanziale. Ciò che sta avvenendo in giurisprudenza, pur con gradualità, è una progressiva estensione della portata sostanziale della disciplina degli aiuti di Stato, non solo con riguardo ai correlati principi processualistici e della tutela del legittimo affidamento, ma anche in relazione ai profili soggettivi, legati ad un'onnicomprensiva nozione di impresa[224].

5. Divieto di aiuti statali nel Trattato di Roma e nell'Organizzazione mondiale del commercio: un confronto tra le rispettive discipline giuridiche.

La prospettiva storico-evolutiva sin qui adottata agevola l'esposizione di alcune considerazioni in merito alle analogie e alle discordanze che emergono dal confronto tra le discipline giuridiche in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e di sussidi nel contesto OMC. Ad avviso della dottrina[225] tale indagine va svolta tenendo conto di alcuni presupposti comuni e partendo da un'osservazione di fondo. Questa consiste, anzitutto, nel convincimento che a prescindere dal contesto in cui il tema degli aiuti si collochi – comunitario o internazionale – esso pone problematiche sostanzialmente analoghe, che trovano il loro denominatore comune nella tutela di un equilibrio di posizioni tra i soggetti coinvolti negli scambi. Tale profilo si riscontra anche con riguardo alle modalità con cui s'intendono raggiungere i risultati, nella misura in cui i due sistemi non si configurano come assolutamente restrittivi. Ed invero, per quanto essi si caratterizzino per l'esigenza di controllare e neutralizzare gli effetti distorsivi

---

[223] Cfr. Corte di Giustizia, sent. 18 luglio 2007, in causa C-119/05, in Dir. prat. trib. int., 2008, p. 571, nota di F. FRADREANI, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di giustizia CE*; in Rass. trib., 2007, p. 1579, con nota di P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, p. 1591; in Giur. it., 2008, con nota di B. ZUFFI, *Il caso Lucchini infrange l'autorità del giudicato nazionale nel campo degli aiuti statali*; in Dir., com. sc. int., 2007, p. 733, con nota di M.T. STILE, *La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*. Sul tema si v. anche l'autorevole contributo di C. CONSOLO, *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la "ferrea" forza del giudicato sostanziale?*, in Corr. giur., 2007, p. 1189.

[224] E' ritenuta impresa qualunque attività economica, intesa come attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, essendo irrilevante anche lo scopo di lucro (cfr. Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa C-222/04, cit.). In dottrina anche L. PEVERINI, *La nozione di impresa* in Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., pp. 167 ss. (spec. nota 42).

[225] Sul tema, cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 53.

della concorrenza prodotti dai sostegni alle imprese qualificabili come "illegittimi", essi si riservano, a talune condizioni, di considerare talune forme di aiuto più meritevoli di tutela rispetto ad altre. Ciò nondimeno, dalla diversità di ambiti entro cui operano le discipline oggetto di analisi emerge, in prima battuta, la loro sostanziale diversità funzionale. All'OMC risulta estranea quella dinamica di integrazione che interessa al contrario la Comunità Europea, nella quale il regime degli aiuti non è diretto, come nell'OMC, alla promozione ed all'incremento del commercio in termini globali[226], ma alla creazione ed al buon funzionamento di un mercato interno concorrenziale ex art. 3 del Trattato.

Alla diversa prospettiva funzionale si accompagna un differenziato sistema di effetti conseguenti alla violazione delle norme[227]. Se in ambito OMC il primo strumento di contrasto alla concessione di aiuti è rappresentato dall'applicazione di dazi compensativi, più articolato appare invece il regime comunitario, la cui tendenziale severità – che poggia sui poteri di controllo affidati alla Commissione e sul suo potere di obbligare lo Stato membro sia a cessare l'applicazione del regime di aiuto sia a provvedere al relativo recupero[228] – è comunque bilanciata dalla previsione che consente di autorizzare, mediante procedure dettagliate[229], l'erogazione di aiuti giudicati "coerenti" con il sistema. Come osservato dalla dottrina più attenta[230], sotto questo profilo la Commissione diviene titolare, nei fatti, di un potere di coordinamento generale degli aiuti pubblici che viceversa non compete a GATT e OMC, poiché essi non perseguono obiettivi di regolamentazione della materia[231].

---

[226] Come osserva A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1075, "*Contrariamente a come a volte è descritta, l'OMC non è l'istituzione per il <<libero scambio>>, se non altro perché accetta l'applicazione dei dazi doganali e, in circostanze limitate, altre forme di protezione. E' più preciso affermare che si tratta di un sistema normativo mirante a favorire una concorrenza aperta, leale ed esente da distorsioni*". Come rileva la dottrina più autorevole (cfr. T. BALLARINO e L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 23, la perseguibilità di un sussidio in ambito OMC è correlata alla circostanza che esso abbia provocato "*effetti negativi sugli interessi di altri Stati membri*".

[227] Sul punto cfr. EHLERMANN C. D., M. GOYETTE, *The interface between EU State Aid control and the WTO disciplines on subsidies*, in Eur. State aid law quart., 2006, p. 717.

[228] Cfr. L. RUBINI, *The internationl context of EC State aid Law and policy: the regulation of subsidies* in the WTO, cit. p. 181.

[229] Cfr. M. DONY, *Controle des Aides d'Etat*, cit., p. 333.

[230] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 53.

[231] Secondo A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1075, l'OMC è comunque un "sistema normativo". Sotto questo profilo, il carattere permanente dell'organizzazione e le istituzioni di cui esso si compone hanno tuttavia consentito alla WTO di divenire interlocutore privilegiato dell'Unione Europea anche rispetto al raggiungimento degli

Alle differenze sostanziali sinora esposte si accompagnano un diverso quadro istituzionale e di discipline applicabili.

Nell'OMC non si riscontra né un organo con poteri normativi quali il Consiglio[232], né un'autorità dotata di poteri di controllo e decisori in grado di intervenire con effetti vincolanti sugli Stati contraenti; né soccorre, a smentita, la previsione di un sistema multilaterale di soluzione delle controversie giudicato come neppure paragonabile al sistema procedurale e giurisdizionale[233] esistente in ambito CE, dotato di organi autonomi in grado di emettere pronunce vincolanti nei confronti degli Stati membri[234].

Sul piano della completezza della disciplina, si osserva che per quanto le norme OMC risultino sensibilmente più specifiche rispetto alle previsioni del GATT[235], e anche per questo maggiormente organiche, rimane fermo che il grado di dettaglio raggiunto dalla materia in ambito comunitario grazie al notevole apporto della prassi e della giurisprudenza non appare confrontabile con la disciplina internazionalistica[236].

Oltre che sui tratti sia comuni che discordanti tra le due discipline, occorre altresì soffermarsi sui rapporti tra esse esistenti, onde verificare l'eventuale prevalenza dell'una o dell'altra di esse. Come è stato sottolineato[237], anteriormente al 1994, le possibilità che i due sistemi si trovassero a collidere era abbastanza limitata: prima dell'Uruguay round gli accordi internazionali si concentravano sulle sovvenzioni alle esportazioni, rimanendo flessibili con riguardo ai sussidi. In ambito comunitario, del resto, le sovvenzioni alle esportazioni erano e sono soggette ad un regime diverso a seconda si tratti di sovvenzioni ad esportazioni intracomunitarie o extracomunitarie.

Le prime sono vietate poiché ricadono all'interno dell'art. 87, mentre le seconde formano oggetto di una specifica disposizione, l'art. 132 del Trattato, a mente del quale, senza pregiudizio degli impegni assunti dagli Stati membri nell'ambito di altre

---

obiettivi della sua politica della concorrenza. In tema, cfr. V. CHIMIENTI, *La rilevanza dei principi fondamentali OMC rispetto alla politica della concorrenza*, in Dir. comm. int., 2004, p. 891.

[232] Cfr. C. BELLAMY - G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1263.

[233] C. QUIGLEY - A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, pp. 284 ss.

[234] T. BALLARINO e L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 22, sottolineano tuttavia che "*anche l'attività della Commissione della CE in materia di aiuti ha sovente un carattere conciliativo*".

[235] L. HANCHER - T. OTTERVANGER- P.J. SLOT , *EC State Aids*, cit., p. 171.

[236] Come rilevato dalla dottrina (cfr. L. RUBINI, *The internationl context of EC State aid Law and policy: the regulation of subsidies* in the WTO, cit., p. 149), la Commissione Europea è conscia che l'evoluzione comunitaria in material di aiuti di stato deve necessariamente tener conto della disciplina internazionalistica prevista nell'ambito della WTO.

[237] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 58.

organizzazioni internazionali, i regimi di aiuti concessi dagli Stati membri alle esportazioni nei Paesi terzi saranno progressivamente armonizzati nella misura necessaria per evitare distorsioni di concorrenza tra imprese comunitarie. Di conseguenza, in materia di sovvenzioni alle esportazioni extracomunitarie, prevalgono le regole del GATT, la cui influenza sull'applicazione dell'art. 87 rimaneva viceversa ridotta.

Si potrebbe essere portati ad affermare che l'adozione del Codice anti-sovvenzioni abbia modificato questo quadro, in ragione della più volte ribadita maggiore specificità delle disposizioni sulle sovvenzioni, con la conseguenza che una misura eventualmente non qualificata come aiuto ovvero ritenuta compatibile ex art. 87, potrebbe violare le disposizioni dell'Accordo. In realtà questo rischio risulta ridotto, poiché l'azione delle istituzioni comunitarie deve svolgersi nel rispetto degli impegni assunti dalla Comunità sul piano internazionale[238], il ché vale, come precisato dalla dottrina[239], sia per le disposizioni dell'OMC che per quelle dell'Accordo. Come confermato in giurisprudenza[240], infatti, la circostanza che la Comunità vi abbia partecipato direttamente comporta che essi costituiscono parte del suo ordinamento giuridico, cosicché essa rimane vincolata al rispetto del loro contenuto.

6. Gli aiuti di Stato nell'ordinamento statunitense.

La legislazione della concorrenza statunitense presenta radici profondamente diverse rispetto a quella europea, soprattutto per ragioni storiche[241], risalenti agli anni successivi

---

[238] Come è stato osservato dalla dottrina (A. UCKMAR, *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO)*, cit., p. 1075, sotto il profilo fiscale in ambito OMC risultano affermate tre proibizioni: *discriminatory taxation, protective taxation, fiscal subsidies*, limiti che in ambito comunitario si ritrovano tutti all'interno del Trattato.

[239] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 60.

[240] All'interno della sentenza Fediol (cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 1988, in causa C-188/85) relativa al Codice del 1979, la Corte ha dovuto esaminare se la nozione di sovvenzione introdotta dal regolamento adottato in esecuzione del codice GATT fosse conforme alle disposizioni di quest'ultimo, proprio in quanto gli atti delle istituzioni comunitarie non avrebbero potuto essere "*in contraddizione con gli obblighi che nascono per la comunità dal diritto internazionale, in particolare dal GATT e dagli accordi stipulati nel suo ambito*". Questa conclusione vale anche (cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 62) per gli obblighi di fonte OMC, il cui mancato rispetto comporta il sorgere di una responsabilità internazionale della Comunità. Altra questione è invece quella del carattere *self executing* di tali accordi. Con riguardo al GATT ciò veniva negato (cfr. Corte di Giustizia, 12 dicembre 1972, nelle cause riunite da C-21/72 a C-24/72, *International Fruit Company*). In dottrina cfr. M. PALMIERI, *La organizzazione mondiale del commercio e la diretta applicabilità delle norme GATT all'interno dell'Unione Europea*, cit., p. 650.

[241] Si v. T. BALLARINO – L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 16.

alla guerra civile, quando il sistema economico, divenuto da locale a continentale, necessita di nuovi strumenti giuridici che evitino alle grandi imprese in formazione di travolgere l'economia dei farmers. Con le prime leggi antitrust e, nel 1890, con l'approvazione dello Sherman Act, muove i primi passi una legislazione diretta non all'unificazione del mercato ma ad evitare l'emersione, e i conseguenti rischi di abusi, delle posizioni dominanti. In Europa, come si è detto, accade qualcosa di diverso, poiché la concorrenza è strumentale alla creazione di un mercato comune, la cui istituzione si pone come successiva rispetto alle norme destinate a regolarlo. Si comprende pertanto come, nella realtà statunitense, la materia degli aiuti alle imprese abbia una rilevanza inferiore rispetto alle disposizioni sulle concentrazioni, anche in considerazione del fatto che ad essa si ricorre soprattutto, ma non solo, al verificarsi di congiunture negative, in cui le scelte di politica economica possiedono, come nel caso Lockheed[242], una forte connotazione di tutela sociale.

In termini generali, tuttavia, la legge statunitense non prevede alcuna disposizione che possa essere posta sullo stesso piano dell'art. 87 del Trattato Europeo[243], pur individuandosi, anche in termini normativi, una lunga storia di sussidi diretti e incentivi fiscali applicabili entro certi limiti. Nella materia, come è stato osservato dalla dottrina più autorevole[244], occorre fare una distinzione tra quelli alle esportazioni, suscettibili di sostenere prodotti destinati ad essere importati negli Stati Uniti, e gli aiuti di carattere interno. Ferma restando l'eliminazione delle tariffe d'importazione nel contesto NAFTA[245], i primi ricadono nell'ambito applicativo del GATT/WTO[246], laddove i

---

[242] Per la Lockheed venne approvata nel 1971 una legge diretta a prevedere la prestazione di una garanzia da parte dello Stato pari a 250 milioni di dollari dell'epoca. Tale misura venne giustificata con la circostanza che il fallimento avrebbe comportato la perdita di sessantamila posti di lavoro, compreso l'indotto, e con la necessità di evitare la perdita di prodotto interno lordo americano.

[243] Lo rilevano sia M. MONTI, *Antitrust in the U.S. and Europe: a history of convergence*, General Course Round table, American Bar Association, Washington D.C., 14 novembre 2001, che F.G. JACOBS, *Introduction*, in A. BIONDI, P. EECKHOUT., J. FLYNN (a cura di), The law of State aid in the European Union, Oxford, 2004, xii-xiii. Tra i contributi più interessanti nella prospettiva comparatistica si v. I. YOSHIHARU., *The tension between competition policy and State intervention: the EU and the US compared*, in Eur. State aid law quart., 2004, p. 555.

[244] Cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione* , cit., p. 11.

[245] Il NAFTA è il *North American Free Trade Association*, siglato il 12 agosto 1992 tra Stati Uniti, Canada e Messico ed entrato in vigore il primo gennaio 1994. L'Accordo stabilisce la creazione di una zona di libero commercio in conformità alle regole dell'OMC e tra i suoi obiettivi rientra la promozione delle condizioni per la concorrenza, attraverso l'eliminazione degli ostacoli agli scambi quali le tariffe all'importazione e le barriere commerciali. In materia di sussidi l'Accordo autorizza sostanzialmente i sostegni all'agricoltura, che, particolarmente rilevanti nel contesto U.S., hanno impedito l'esportazione di prodotti agricoli dal Messico. Questo tema è destinato a porsi in modo più stringente nel 2013, anno a

secondi, più che rientrare nel diritto della concorrenza, hanno un sostrato di carattere costituzionale, che le sottrae alla competenza della Federal Trade Commission per attribuirle alla competenza delle Corti Federali. Ed invero, se, in linea di principio, l'adozione di misure protezionistiche è vietata dallo Sherman Act e dalle leggi antitrust, è pur vero che gli atti di governo posti in essere da uno Stato dell'Unione non sono soggetti alle leggi federali ma al rispetto delle norme costituzionali[247]. Sotto questo profilo, occorre prendere le mosse dalla Commerce clause di cui all'art. 1, section 8, clause 3) della Costituzione americana, che attribuisce in via esclusiva al Congresso la competenza ad emanare norme dirette a regolamentare il commercio sia tra gli Stati membri che con i Paesi terzi[248]. Sulla base di questa riserva è stata elaborata dai giuristi statunitensi la dottrina della c.d. Negative (or dormant) commerce clause[249], secondo cui la disposizione in questione impedisce ai singoli Stati di adottare provvedimenti normativi, specie di carattere fiscale, che producano "alterazioni" del commercio interstatale.

Trattandosi di un principio dedotto in via ermeneutica ed avendo esso un contenuto negativo, notevole è stato l'apporto della giurisprudenza della Corte Suprema degli Stati Uniti, che oltre a fissare i criteri generali per la costituzionalità delle norme fiscali emanate dai singoli Stati e dirette alla tassazione delle imprese locali[250], si è espressa

---

partire dal quale, nel contesto OMC, dovrebbero venir meno i sussidi all'agricoltura. Nell'ambito della vastissima bibliografia sull'Accordo NAFTA, si segnalano, per una panoramica sui contenuti, P.R. MCDANIEL, *NAFTA and formulary apportionment: an exploration of the issues*, in V. UCKMAR (a cura di), Diritto tributario internazionale, cit., 2005, p. 1461; BRICENO BERRÙ J. E., *Il regime comune degli investimenti esteri nell'Accordo Nord-Americano di Libero Scambio (NAFTA)*, in Dir. com. sc. int., 1996, p. 823; L. MIGLIORINO, *La promozione e la protezione degli investimenti nell'Accordo Nord- Americano di libero commercio del 1992 (NAFTA)*, in Dir. comm. int., 1994, p. 221.

[246] Cfr. A. SANTA MARIA, *Diritto commerciale comunitario*, cit., p. 413.

[247] Cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, cit., p. 11.

[248] Sulle prerogative del Congresso rispetto alla potestà normativa dei singoli Stati v. D. SHAVIRO, *An economical and political look at federalism in taxation*, in Mich. L. Rev., 1991-92, p. 985, sub. par. 4. Il potere del Congresso è ritenuto in linea di massima illimitato, al punto da poter comportare l'adozione norme uniformi sul commercio interstatale. Tale potere, tuttavia, è stato esercitato di rado, consentendo agli Stati membri di guadagnare progressivi spazi nella materia tributaria.

[249] Sul tema v. B.C. BAIR, *The dormant commerce clause and State-Mandated Preference laws in public contracting: developing a more substantive application of the Market-Participant exception*, in Mich. L. Rev., 1994-95, p. 2408; W. HELLERSTEIN, *Commerce clause restraints on State taxation: purposeful economic protectionism and beyond*, in Mich. L. Rev., 1986-87, p. 758; D.H. REGAN, *Cts corp. v. Dynamics corp. of America and dormant commerce clause doctrine*, in Mich. L. Rev., 1986-87, p. 1865, nonchè l'articolato contributo di H.W. HOROWITZ, *The commerce clause as a limitation on State choice-of-law doctrine*, in Harw. L. Review, 1970-71, p. 806.

[250] In particolare la legittimità ricorrerebbe quando: *i)* l'attività soggetta all'imposta possiede un nesso sostanziale con lo Stato che applica l'imposta; *ii)* la misura dell'imposta è proporzionata al grado di

sulle implicazioni che la negative commerce clause produce sotto il profilo della concorrenza[251]. Sul tema, in termini generali, la Corte Suprema ha statuito che la riserva al Congresso disposta dalla norma costituzionale deve essere letta come espressione della volontà dei Padri Costituenti di creare, tra gli Stati, un'area di scambio libera dalle interferenze dei singoli Paesi. Allo stesso tempo, è stato precisato che costituisce elemento centrale della politica statunitense del libero commercio la concorrenza tra gli Stati diretta a conseguire una quota del commercio interno. I commentatori[252] hanno ritenuto in certa misura incoerenti tali principi, in quanto se per un verso i singoli Stati sono tenuti ad astenersi dall'azione normativa potenzialmente distorsiva degli scambi, per l'altro sono chiamati ad una concorrenza per guadagnare spazi nel commercio interstatale, quasi fossero loro, e non le imprese, gli attori del mercato. La necessità di conciliare esigenze contrapposte si traduce in una giurisprudenza impegnata nella continua ricerca di un equilibrio tra esigenze di concorrenza e salvaguardia della prerogativa degli Stati di privilegiare le produzioni locali[253]. A ciò si aggiunga che secondo la stessa Corte, i sussidi diretti non possono essere considerati alla stessa stregua degli incentivi fiscali, i quali sono da ritenenrsi illegittimi quando diretti a realizzare una discriminazione a danno dell'impresa residente

---

attività svolta nel territorio; *iii)* l'imposta non produce effetti discriminatori che si riflettono nel commercio tra gli Stati; *iv)* l'imposta è correlata ai benefici forniti dallo Stato.

[251] Uno dei contributi più completi sull'apporto della giurisprudenza è quello di D.H. REGAN, *The Supreme Court and State protecnism: making sense of the dormant commerce clause*, in Mich. L. Rev., 1985-86, p. 1090.

[252] Tra cui D.H. SCENK, *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, in Eur. State aid law quart., I-2006, p. 4.

[253] Tra le pronunce in materia fiscale si segnalano quelle di maggiore rilevanza secondo la dottrina (cfr. D.H. SCENK, *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, cit., p. 4; W. HELLERSTEIN, *Commerce clause restraints on State taxation: purposeful economic protectionism and beyond*, cit., pp. 760-761, in cui una rassegna delle principali pronounce; D.H. REGAN, *The Supreme Court and State protecnism: making sense of the dormant commerce clause*, cit., p. 1206). Nella *Boston Stock Exchange* la Corte ha statuito che l'imposta prevista dallo Stato di New York sui trasferimenti di azioni ed applicata con aliquote ridotte per le vendite effettuate all'interno dello Stato, era da considerarsi illegittima in quanto impediva l'adozione di scelte che non fossero influenzate dal trattamento fiscale. Allo stesso tempo, tuttavia, ha affermato che gli Stati sono liberi di strutturare i loro sistemi fiscali al fine di incoraggiare il commercio interno e la loro industria. Nella sentenza *Bacchus Import* la Corte ha ritenuto illegittima un'esenzione da accise riservata ai liquori preparati con alcool di produzione locale (sulle disposizioni sul commercio dei liquori e la *commerce clause*, v. V.A. GREENBERG, *Liquor price affirmation and the dormant commerce clause*, in Mich. L. Rev., 1987-88, p. 186). Nel caso *Westinghouse electric*, la Corte, pur dichiarando illegittimo un credito d'imposta riservato dallo Stato di New York agli esportatori che spedivano le merci dal medesimo Stato, ha rilevato che è difficile bilanciare l'interesse nazionale al libero scambio e l'interesse di uno Stato di esercitare il proprio potere impositivo. Si v. anche W. S. Jr SMITH., nota a *Container Corp. of America v. Franchise Tax Board*, in New York L. School L. Rev., 1985, p. 193.

in altro Stato. Anche tale orientamento, comprensibilmente, è stato criticato dalla dottrina, in ragion del fatto che, guardando alle concrete implicazioni economiche, sussidi e incentivi fiscali hanno lo stesso effetto[254].

La giurisprudenza ha altresì precisato entro quali aree la scelta di uno Stato di adottare norme protezionistiche possa ritenersi giustificata[255]. In una prospettiva sostanzialistica, più che soffermarsi sulla forma dell'aiuto, la Corte ha statuito che si possono ritenere protette le norme dotate di una finalità meritevole di tutela, quali quelle la cui ratio consista nella difesa della salute, della sicurezza o di esigenze socialmente apprezzabili[256]. Altra eccezione al divieto di cui alla clausola negativa è rappresentato dalla Market-participant exception, ipotesi in cui lo Stato si trovi ad operare sul mercato come soggetto privato, al di fuori della propria attività istituzionale, come tale essendo soggetto alle regole cui sono sottoposte altre imprese[257]. Tale eccezione, tuttavia, è suscettibile di limitazioni, anch'esse di fonte giurisprudenziale[258].

---

[254] Si v. D.H. SCENK, *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, cit.,p. 6 A fronte di un'equivalenza sul piano economico, i due strumenti si distinguerebbero sotto il profilo politico. L'agevolazione fiscale si presta maggiormente a passare "inosservata" rispetto ad un sussidio che necessita di nuovi stanziamenti annuali. Sul confronto tra *tax incentives* e *subsidies* cfr. il pur risalente ma interessante contributo di S.S. SURREY, *Tax incentives as a device for implementino government policy: a comparison with direct governement expenditures*, in Harw. L. Rev., 1969-70, p. 713.

[255] I. YOSHIHARU., *The tension between competition policy and State intervention*, cit., p. 560.

[256] Sul tema v. B.C. BAIR, *The dormant commerce clause and State-Mandated Preference laws in public contracting, cit.*, p. 2412. Ai fini dell'espressione di un giudizio di meritevolezza della misura la Corte effettua un confronto tra il costo di essa in termini di distorsione del commercio tra Stati, e il beneficio che essa produce a livello locale, fermo restando che la misura adottata non deve cagionare, neppure indirettamente, una discriminazione del soggetto non residente. Non rileva invece l'interesse nazionale genericamente inteso (cfr. D.H. REGAN, *The Supreme Court and State protecnism: making sense of the dormant commerce clause*, cit., p. 1174).

[257] La *Market-participant exception* è stata formulata per la prima volta nel giudizio *Hughes v. Alexandria Scrap Corp*., nel quale la Corte Suprema ha approvato una norma del *Maryland* con cui era versato un contributo agli operatori del settore della rottamazione delle auto autorizzati dallo stesso Stato, per ciascun veicolo distrutto registrato nel Maryland stesso. Analogamente, la Corte ha autorizzato che lo Stato vendesse alle imprese residenti con tariffe preferenziali il cemento di produzione statale, e che preferisse, nell'assunzione di lavoratori da destinare ai cantieri per la costruzione di opere pubbliche, i soggetti residenti rispetto a quelli non residenti.

[258] Nel caso *South-central Timber Development v. Wunnicke*, la Corte è intervenuta su una norma della legislazione dell'Alaska secondo cui gli assegnatari del legname alle aste pubbliche avrebbero dovuto procedere, prima di far uscire il materiale dal territorio dello Stato, ad una lavorazione parziale del materiale. In proposito, è stata ritenuta illegittima la volontà dello Stato di controllare, seppur indirettamente, il mercato della lavorazione del legname, e non è stata ritenuta invocabile l'esimente in discorso. Analogamente, nel caso *New Energy* la Corte, dichiarando illegittimo un credito d'imposta riservato dall'Ohio ai produttori di carburanti e commisurato alla quantità di etanolo locale utilizzato per la produzione di un litro di gasolio, ha affermato che ciascuno Stato rimane libero di incoraggiare lo sviluppo economico locale ma nei casi in cui ricorre ad incentivi fiscali non si può dire che operi come soggetto privato, in quanto l'esercizio del potere impositivo è espressione tipica del potere di governo. Si

Risulta peraltro significativo che, nella prassi, il ricorso a sussidi ed agevolazioni fiscali formi talora oggetto di vere e proprie contrattazioni che le imprese, specie di maggiori dimensioni, avviano con gli Stati interessati ad accogliere i loro investimenti. In tali casi, i trattamenti tributari privilegiati s'inseriscono in più ampi progetti di riqualificazione di zone industriali, anche al fine di conseguire l'incremento occupazionale[259]. In questo senso, l'attribuzione di crediti d'imposta, di esenzioni dalle imposte sul reddito, nonché di agevolazioni sui tributi locali immobiliari rappresenta il "corrispettivo" che lo Stato offre all'impresa a fronte del suo investimento; conseguenza naturale di questa consuetudine è una concorrenza che, più che riguardare le imprese e il mercato, coinvolge gli Stati e il loro essere fiscalmente attrattivi. Quella contrattata è una dimensione che può dirsi tendenzialmente estranea alla logica degli aiuti nei Paesi comunitari, seppure essi, in molti casi, introducano scientemente regimi più favorevoli.

Rimane, tuttavia, che in Europa le norme sugli aiuti di Stato, pur non svolgendo una incisiva funzione deterrente, dispongono di un corredo rimediale efficace. Del resto, l'art. 87 del Trattato è una disposizione generale, carattere che le consente di coprire tutte le forme di aiuti, tra cui sovvenzioni e agevolazioni fiscali, ed allo stesso tempo è una norma espressa, positiva, come tale di per sé dotata di una forza cogente che un principio di carattere negativo dedotto in via interpretativa – come la negative clause statunitense – non può strutturalmente possedere.

Le disposizioni, oltre al già sottolineato diverso presupposto – quella di fonte U.S. interviene in un mercato già esistente di cui quella Europea viceversa difetta – hanno tuttavia intenti parzialmente coincidenti, volendo spingere gli Stati ad evitare il

---

v. anche W. HELLERSTEIN, *Is "internal consistency" foolish?: reflections on an emerging commerce clause restraint on State taxation*, Mich. L. Rev., 1988-89, p. 138.

[259] Come nel caso Cuno-Daimler Chrysler, su cui v. D.P. WOOD, *Cuno v. Daimler Chrysler, Inc: State "Aids" from an American Perspective*, in Eur. State aid law quart., I-2007, p. 3; D.H. SCENK, *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, cit., p. 8. Nel 1998 la Chrysler si era accordata con la città di Toledo per costruire sul territorio di quest'ultima uno stabilimento per l'assemblaggio di autovetture. Vista l'importanza dell'investimento e l'incremento dell'occupazione che esso avrebbe generato, la città di Toledo accordava alla società un'esenzione dalle imposte locali sugli immobili, sia un credito d'imposta. Da questo incentivo si è generato un contenzioso che in primo grado si è concluso con un rigetto del ricorso in quanto i benefici fiscali non alteravano il commercio interstatale determinando una discriminazione rispetto alle attività svolte al di fuori del territorio considerato. Infatti, qualora la società avesse conseguito un incremento di fatturato al di fuori di detto territorio, ciò non avrebbe determinato la perdita o la riduzione del beneficio in Ohio. Non si riteneva consumata, pertanto, una violazione della *negative clause*. In appello, tuttavia, i giudici sostennero che le previsioni fiscali, di fatto, spingevano l'operatore economico ad espandere la sua attività all'interno del territorio piuttosto che in un altro Stato, poiché il credito d'imposta – riferito alla *Corporate franchise tax* – era attribuito in percentuale del fatturato.

protezionismo[260] affinché le imprese possano competere sul mercato, divenendo più efficienti, produttive e innovative; tra gli intendimenti della negative clause americana rientra poi anche la non discriminazione[261] che a livello comunitario gode di spazi propri[262]. Il problema delle distorsioni della concorrenza causate dalla presenza di ordinamenti a bassa fiscalità è stata una preoccupazione anche dell'ordinamento comunitario, come testimoniato dal Codice di condotta ove si prevedono come potenzialmente distorsive quelle misure che determinano un livello effettivo di tassazione significativamente più basso rispetto a quello generalmente applicato dagli altri Stati, salvo il diritto degli Stati membri di stabilire liberamente, anche in termini di aliquote, le modalità di tassazione degli utili societari[263].

Come in Europa, anche negli Stati Uniti, come si è detto, è fondamentale il ruolo della giurisprudenza, mentre non si riscontra la presenza di un'autorità amministrativa con competenze assimilabili a quelle della Commissione Europea[264], né l'intento di unificare, sotto il profilo normativo, la disciplina dei sussidi con quella delle agevolazioni fiscali.

Con riguardo ai profili attinenti alla legittimazione ad agire, negli Stati Uniti[265] si registrano molti ricorsi proposti da persone fisiche, come tali inidonee a provare la sussistenza di un pregiudizio cagionato dall'incentivo fiscale riservato alle imprese. Allo stesso tempo, le imprese escluse dall'applicazione di regimi fiscali privilegiati non hanno interesse a far valere eventuali discriminazioni – ricorrendo prima all'Amministrazione fiscale, poi alla Corte Federale impugnando il diniego – poiché esse stesse potrebbero in futuro beneficiare di trattamenti fiscali agevolati o di sussidi

---

[260] D.H. REGAN, *The Supreme Court and State protectionism: making sense of the dormant commerce clause*, cit., p. 1094.

[261] Sul tema v. ancora B.C. BAIR, *The dormant commerce clause and State-Mandated Preference laws in public contracting*, cit., p. 2413, il quale spiega che l'obbligo di non discriminare il soggetto non residente ha un fondamento di carattere democratico, nella misura in cui lo straniero non dispone di una rappresentanza politica nello Stato che ha introdotto la disposizione discriminatoria. Cfr. anche D.H. REGAN, *Cts corp. v. Dynamics corp. of America and dormant commerce clause doctrine*, cit., p. 1868, *sub* b).

[262] Sul tema si rinvia a P. BORIA, *Il principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, p. 475.

[263] Principio sostanzialmente analogo a quello stabilito in ambito comunitario con la nota sentenza di Corte di Giustizia, 14 novembre 2006, in causa C-513/04, *Kerckhaert Morres*.

[264] Si v. I. YOSHIHARU., *The tension between competition policy and State intervention*, cit., p. 570.

[265] D.H. SCENK, *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, cit., p. 8., G.A. KALSCEUR , *Dormant commerce clause claims under 42 U.S.C. § 1983: protecting the right to be free of protectionist State action*, in Mich. L. Rev., 1987-88, p.167.

diretti. I beneficiari attuali, viceversa, proprio per aver negoziato l'ammontare delle sovvenzioni e le condizione per fruirne tenderanno a difenderlo in giudizio, divenendone parti.

A ben vedere, pertanto, il sistema americano sembra caratterizzarsi per una maggiore flessibilità, che ha consentito per un verso, a metà anni novanta, che la giurisprudenza ribadisse la riserva di potere in capo al congresso (positive clause)[266], per l'altro che gli Stati potessero intervenire a sostegno dell'economia per arginare la crisi di questi ultimi anni.

7. Integrazioni economiche in America Latina.

Il quadro storico evolutivo tracciato sin qui si completa, anche sotto un profilo geografico, riservando alcune brevi considerazioni sulle vicende di integrazione economica relative ai Paesi del sud America. Il carattere eterogeneo delle realtà politiche ed economiche di tali Stati ha reso tortuoso il cammino da questi intrapreso sin dagli inizi del secolo scorso verso la realizzazione di un reale "mercato comune", pur nel convincimento delle opportunità di crescita che sarebbe stato possibile conseguire attraverso forme di cooperazione di varia natura.

Dopo la seconda guerra mondiale, in sostanziale coincidenza con la Ceca e la Cee, sono costituiti, nel 1958, il Mercato Comune centro americano[267], e, con il Trattato di Montevideo del 18 febbraio 1960, l'Associazione Latino-americana di Libero Scambio (ALALC)[268]. Tale ultimo Trattato, in particolare, contiene alcune norme in materia di concorrenza, laddove per un verso, all'art. 49, lett. c), fa riferimento al "dumping y otras practicas desleales de commercio", e per l'altro, all'art. 52, prevede che nessuna parte

---

[266] Cfr. D.H. REGAN, *How to think about the Federal commerce power and incidentally rewrite United States v. Lopez.*, in Mich. L. Rev., 1995-96, p. 554.

[267] Il mercato diviene operativo dal 1960, a seguito della stipula di un trattato nuovo e di esso fanno parte Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica e Nicaragua.

[268] L'ALALC è formata da Argentina, Bolivia, Brasile, Colombia, Cile, Ecuador, Messico Venezuela e Paraguay. Ad esso seguirà, nel 1965, un trattato siglato da Barbados, Antigua e Guyana che confluiranno, nel 1968, nella Caribbian Free Trade Association, insieme a Giamaica, Trinidad-Tobago, Domenica, Grenada, Monserrt, St. Lucia, St. Kitts-Nevis-Anguilla e St. Vincent. Tale ultimo trattato prevedeva disposizioni dirette ad eliminare i diritti doganali all'importazione di prodotti originari della zona, l'elaborazione di studi sullo stabilimento di una tariffa esterna comune, la localizzazione di industrie e la programmazione di politiche comuni in agricoltura, industria e trasporti. Per una rassegna sugli accordi che interessano tali Paesi v. J.E. BRICENO BERRÙ, *Breve rassegna sugli accordi d'integrazione economica in America latina: dal mercato comune del sud al North American Free Trade Agreement*, in Dir. comm. int., 1993, pp. 971 ss.

contraente può favorire le proprie esportazioni mediante sussidi ed altre misure che siano in grado di perturbare le condizioni di concorrenza all'interno della Zona[269].

I risultati raggiunti attraverso l'ALALC sono tuttavia deludenti, di talché gli Stati membri si determinano a siglare nel 1980 un nuovo Trattato, istitutivo dell'ALADI (Associazione latino-americana di integrazione)[270], in cui si prevede che i Paesi possono fissare norme complementari di politica commerciale per disciplinare l'applicazione delle barriere non tariffarie e le misure incentivanti le esportazioni[271]. Il Trattato ALADI consente agli Stati contraenti la facoltà di sottoscrivere tra loro accordi diretti alla specificazione dei contenuti di quello principale, in modo sostanzialmente analogo a quanto accaduto, in ambito ALALC, con il Patto Andino, nato con l'accordo di Cartagena del 1969[272].

In un contesto tanto composito, l'area di integrazione economica di maggiore rilevanza è certamente il Mercosur[273] istituito con il trattato di Asunciòn del 26 marzo 1991, contenente norme specifiche in materia di concorrenza. L'art. 4 del Trattato dispone, infatti, sia che gli Stati applicheranno le proprie disposizioni nazionali per impedire le importazioni i cui prezzi siano influenzati da sussidi, sia l'obbligo, per i membri, di coordinare le politiche commerciali al fine di elaborare norme comuni in materia di concorrenza. Sulla base di tale disposizione è adottata una decisione con la quale si prevede il diritto dei produttori residenti in uno Stato membro di dare impulso ad un procedimento contro lo Stato membro il quale attribuisca, alle proprie imprese,

---

[269] Cfr. M.A. PLAZAS VEGA, *La armonizacion tributaria andina*, in V. UCKMAR (a cura di*),* Diritto tributario internazionale, cit., p. 1358; E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese*, cit., p. 28.

[270] L'ALADI si affianca al SELA (Sistema economico latino americano) istituito con la onvenzione di Panama del 1975 che raccoglie 25 Stati in una associazione latino centro-americana che soppianta la CECLA (Commissione economica di coordinamento per l'America Latina) del 1964, nata come organo di rappresentanza nell'ambito della Conferenza per il commercio e lo sviluppo dell'Onu. Si v. M. PANEBIANCO, *I modelli di integrazione in America Latina: l'ALADI e il SELA*, in Dir. com. sc. int., 1982, p. 641.

[271] Cfr. J.E. BRICENO BERRÙ, *I processi di integrazione economica in America latina alla luce delle concezioni giuridiche contemporanee*, in Dir. com. sc. int., 1999, p. 396; ID., *Breve rassegna sugli accordi d'integrazione economica in America latina*, cit., p. 973; E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese*, cit., p. 29.

[272] Cfr. M.A. PLAZAS VEGA, *La armonizacion tributaria andina,* cit., p. 1396. Tra gli accordi sub-regionali rientrano anche la CARICOM (Comunità dei Caraibi) del 1973, e il Gruppo dei Tre (Colombia-Venezuela-Messico) del 1990 su cui v. J.E. BRICENO BERRÙ, *Breve rassegna sugli accordi d'integrazione economica in America latina*, cit., p. 973 e p. 979.

[273] Cfr. A. ZIINO COLANINO – J.O. CANOTTI AICHINO – C.J. BILLARDI, *Mercosur: aspectos institucionales y tributarios*, in V. UCKMAR (a cura di*),* Diritto tributario internazionale, cit., p. 1276.

sovvenzioni alle esportazioni[274]. Nel luglio 2002, peraltro, il Consiglio del mercato comune del Mercosur decide di adottare i due accordi dell'Organizzazione Mondiale del Commercio in materia di antidumping e di sovvenzioni e misure compensatorie, precisando che non vi è necessità di incorporazione formale di tali decisioni nelle legislazioni nazionali degli Stati membri e ferma restando la prevalenza, nelle medesime materie, delle discipline già concordate e vigenti tra le parti[275].

Non si rilevano, viceversa, nel trattato Mercosur, disposizioni analoghe a quelle di cui agli artt. 87-89 del Trattato CE, per cui gli Stati membri rimangono sostanzialmente liberi – salvo in materia di esportazioni - di sostenere le proprie imprese, senza che ciò produca alcuna conseguenza sull'efficacia dell'accordo in essere.

Del resto, come segnalato dalla dottrina[276], per quanto il Mercosur rappresenti una realtà più strutturata rispetto alle forme di integrazione economica percorse nel passato, esso costituisce, nella sostanza, un'unione doganale, peraltro imperfetta, nella quale la tutela della concorrenza ha una portata relativa e che ha stentato anche a proporsi come polo di attrazione degli investimenti stranieri. Allo stesso tempo, le crisi politiche ed economiche che ciclicamente hanno interessato i Paesi latino-americani hanno impedito una coordinazione delle scelte macroeconomiche, favorendo la proliferazione di accordi di portata circoscritta e di dubbia efficacia[277].

---

[274] Norme specifiche sono adottate in merito alle pratiche limitative della concorrenza, tra cui l'abuso di posizione dominante, con il "*Protocollo de defensa de la competencia del Mercosur*" firmato a Fortaleza il 17 dicembre 1996. Cfr. J.E. BRICENO BERRÙ, *La Uniòn Europea y el Mercosur: Comparaciòn entre àreas econòmicas integradas con especial referenzia a los actos restrictivos de la competencia entre empresas*, in Dir. comm. int., 2003, p. 772.

[275] J.E. BRICENO BERRÙ, *La Uniòn Europea y el Mercosur*, cit., pp. 777-778.

[276] Cfr. A. ZIINO COLANINO – J.O. CANOTTI AICHINO – C.J. BILLARDI, *Mercosur: aspectos institucionales y tributarios*, cit., p. 1348-51.

[277] J.E. BRICENO BERRÙ, *Breve rassegna sugli accordi d'integrazione economica in America latina*, cit., p. 984.

CAPITOLO II

LA NOZIONE DI AIUTO DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Il vantaggio per il beneficiario: riduzione dell'onere impositivo e forme dell'aiuto fiscale. - 3. La fonte statale dell'aiuto: la nozione di Stato e degli altri enti rilevanti ai sensi dell'art. 87 del Trattato. - 4. Il destinatario dell'aiuto a carattere tributario. - 4.1 Le nozioni di impresa e di attività economica. - 4.2 Forma giuridica del beneficiario, destinazione al mercato, scopo di lucro e pareggio di bilancio. - 4.3 L'impresa pubblica. – 5. Il carattere selettivo dell'aiuto fiscale. – 5.1 Sui profili oggettivi e soggettivi della specificità. - 5.2 I criteri discretivi: i settori di attività. - 5.3 (segue): la selettività territoriale. - 6. L'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione della concorrenza. - 7. Aiuti compatibili ex art. 87, par. 2 del Trattato. – 8. Le deroghe discrezionali ex art. 87, par. 3 del Trattato.

1. Introduzione.

Le norme in materia di aiuti di Stato contenute nel Trattato europeo hanno carattere generale e non riguardano esclusivamente la materia fiscale. Esse, pur non incidendo direttamente sulla sovranità fiscale degli Stati membri, prerogativa da essi esercitata discrezionalmente, certamente la influenzano. Sotto questo profilo, l'approfondimento delle tematiche relative alla declinazione in termini fiscali dell'art. 87[278], richiede l'individuazione di un punto di equilibrio tra la necessità di salvaguardare la suddetta sovranità e l'obbligo di dare seguito ad uno dei principi cardine della concorrenza in ambito comunitario.

In merito al rapporto tra la sovranità degli Stati membri in materia tributaria e il divieto di aiuti di Stato la dottrina ha espresso opinioni che pur apparentemente discordanti trovano la loro matrice comune nella più generale problematicità della relazione tra diritto comunitario e diritto interno[279] che trova spazio, soprattutto, nella dinamica processuale.

---

[278] Alla materia degli aiuti di Stato concessi attraverso disposizioni fiscali è dedicata solo un'opera monografica, di G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, e un volume collettaneo di notevole interesse L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007). Plurimi sono i contributi pubblicati sulle riviste scientifiche cui nel corso della trattazione si farà riferimento.

[279] Per una panoramica sul tema dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno si veda F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006 nonché G. BIZIOLI, *Le fonti di diritto comunitario (tributario)*, in C. SACCHETTO – L. ALEMANNO (coordinato da), Materiali di diritto tributario internazionale, Torino, 2002, p. 33; C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in Dir. prat. trib., 2001, p. 3; F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (coordinato da), Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1204. Per una visione della

In questo quadro, taluno[280] osserva che la sovranità fiscale degli Stati membri, pur qualificata quale principio riconosciuto a livello comunitario, rappresenti un criterio interpretativo dell'art. 87 e diretto a bilanciare i valori di fondo su cui poggia il divieto di aiuti di Stato, affinché nessuno dei due principi riesca a "comprimere oltre misura il riconoscimento dell'altro". Dalla realtà della prassi applicativa della disposizione, tuttavia, sembra emergere una progressiva e sostanziale prevalenza dei valori tutelati da tale norma, che consentirebbe di conseguire, mediante gli interventi della Corte di Giustizia e della stessa Commissione, una armonizzazione di fatto dei sistemi fiscali europei[281].

La composizione, quantomeno tendenziale, di questo conflitto andrebbe individuata nella salvaguardia del nucleo essenziale della sovranità statuale in materia fiscale, prendendo atto che il concreto esercizio della medesima, inteso come ripartizione dell'onere del finanziamento della spesa pubblica fra i membri di una determinata comunità, possiede un naturale contenuto selettivo, di talché qualunque scelta, per quanto neutrale in termini programmatici, non si rivelerà tale in termini oggettivi, essendo di regola fondata su un criterio di meritevolezza del soggetto passivo in sé o della sua oggettiva condizione, divenendo, la differenziazione, un carattere immanente dell'esercizio della funzione fiscale[282].

Secondo altri[283], in realtà, l'art. 87 rappresenta un limite all'esercizio della sovranità fiscale degli Stati, analogamente a quanto accade per le disposizioni in materia di libertà fondamentali. Su questa base, il rapporto tra sovranità fiscale degli Stati e norme

---

tematica così come prospettata in origine v. G.G. STENDARDI, *I rapporti fra ordinamenti giuridici italiano e delle Comunità Europee*, Milano, 1961.

[280] Così si esprime G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 8.

[281] Come sostenuto da A. FANTOZZI, *The applicabilità of State aid rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in the tax field?*, in W. SCHON (a cura di), Tax competition in Europe, Amsterdam, 2003, p. 128, nel corso degli utimi anni la Corte di Giustizia si è occupata di una pluralità di casi in materia di tassazione diretta, anche con riguardo a disposizioni agevolative. L'emergere della tendenza di alcuni Stati alla concorrenza fiscale ha spinto progressivamente gli altri a richiedere alla Commissione una maggiore incisività nell'applicazione delle disposizioni sugli aiuti. Da questo punto di vista, il Codice di condotta ha costituito un risultato fondamentale, sia nella direzione di arginare la concorrenza fiscale dannosa, limitando, nella sostanza, la sovranità fiscale degli Stati, sia nell'introdurre, quale limite a tale sovranità, la tutela della concorrenza e del mercato. Per tale ragione, secondo l'A., *"As a result of this, Member States will preserve their competence to adopt the preferred tax system. However, the Commission is now invested with the power to apply the State aid rules (…) to the tax rules set out by such States in the area of direct taxation business*".

[282] Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 9.

[283] Cfr. RASI F., *I confini della nozione*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 56.

comunitarie andrebbe letto a contrario, salvaguardando la prima in termini di principio vero e proprio - senza tuttavia assegnarle una mera funzione interpretativa - e ribadendo una sostanziale libertà degli Stati nell'esercizio del potere legislativo tributario, salvi i casi di incompatibilità.

In favore di tale ricostruzione deporrebbe sia la formulazione dell'art. 87, che, come si è avuto modo di anticipare nel capitolo che precede[284], non contiene un divieto assoluto per i sostegni alle imprese, ma prevede le condizioni in presenza delle quali gli aiuti concessi dagli Stati risultano incompatibili, sia la conformazione della competenza della Comunità Europea sugli aiuti, strutturata in termini di controllo sulla legislazione dello Stato membro, quindi come prerogativa il cui esercizio è tendenzialmente successivo all'adozione di una misura.

Non può sottacersi, tuttavia, che in senso contrario operano sia l'obbligo di preventiva notifica alla Commissione dei progetti di aiuto, sia il correlato obbligo di stand-still.

Occorre altresì considerare un altro aspetto, legato ai disallineamenti tipici tra disciplina interna e comunitaria, asimmetrie che per un verso non necessariamente si traducono in concreto in un effettivo o potenziale pregiudizio alla concorrenza, e per l'altro nemmeno presuppongono la consapevolezza dello Stato membro sulla natura agevolativa della misura adottata. Ed invero, come osservato da autorevole dottrina[285], la circostanza che nel contesto comunitario emerga una nozione transnazionale di agevolazione condiziona l'ordinamento interno, che può veder censurata per incompatibilità con le norme sulla tutela della concorrenza, una propria disposizione che in termini interni non assuma carattere agevolativo ma costituisca un regime ordinario di tassazione.

Sul tema ha preso posizione anche la nostra Suprema Corte[286], ritenendo che proprio la maggiore ampiezza che connota la nozione di aiuto in ambito comunitario rispetto a quella dei fenomeni giuridici ad esso corrispondenti all'interno dell'ordinamento nazionale, implica un sacrificio fisiologico delle prerogative nazionali, prescindendosi

---

[284] Cfr. Cap. I, par. 4.2. ove riferimenti bibliografici.

[285] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni (dir. trib.)*, in Enc. dir., Milano, 2001, p. 56, nota 40.

[286] Si v. Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17564, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, II, p. 3,con nota di 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.)*, *ivi*, 16, nonché in Rass. trib., 2003, 1043, con nota di P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, *ivi*, p. 1074.

dall'effettiva alterazione della concorrenza. In questa prospettiva, secondo la Cassazione, la distinzione tra misure generali, scaturenti dal legittimo esercizio della sovranità fiscale, e aiuti di Stato incompatibili va effettuata sulla base della capacità contributiva quale criterio generale comune a tutti gli ordinamenti europei.

Quanto detto sinora spinge a considerare che l'influenza delle norme sugli aiuti fiscali in ambito comunitario opera distintamente a due diversi livelli. Il primo è quello del principio comunitario in quanto tale, che condiziona in termini generali ed astratti le scelte del legislatore analogamente a quanto accade per le libertà fondamentali. Il secondo è quello delle decisioni adottate dalla Commissione[287] contenenti una declaratoria d'incompatibilità che produce anzitutto un effetto più circoscritto, limitato alla specifica norma cui si riferisce, pur rilevando, ma solo in seconda battuta, de jure condendo.

2. Il vantaggio per il beneficiario: riduzione dell'onere impositivo e forme dell'aiuto fiscale.

Nell'avviare la riflessione sul requisito dato dal vantaggio per il beneficiario, occorre rilevare che l'art. 87, quale norma diretta a circoscrivere l'area di operatività del regime giuridico[288] della disciplina degli aiuti di Stato, si caratterizza per l'ampiezza del profilo oggettivo che la connota, riferendosi a tutte le possibili forme attraverso cui l'intervento statale può esplicarsi per proteggere, incentivare o comunque sostenere le imprese. Da questo punto di vista, l'art. 87 è una norma neutra, in quanto riferibile sia alle sovvenzioni vere e proprie, sia a forme di sostegno diverse, eventualmente attuate,

---

[287] Le riflessioni dottrinali seguite alla sentenza della Cassazione confermano che anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'art. 87 è produttivo di effetti diretti solo nella misura in cui esso si traduca in una decisione della Commissione. In merito Cfr. A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE,* in Rass. trib., 2003, p. 2250 ove "*L'art. 87, invece,come da costante giurisprudenza della Corte di Giustizia e come di recente ribadito nella sentenza della Corte di Cassazione n. 17564/2002, è produttivo di effetti diretti solo una volta integrato dalla decisione della Commissione. In sostanza, avendo la Commissione l'esclusiva, sottoposta al controllo della Corte di Giustizia e del Tribunale di prima istanza, della valutazione della compatibilità degli aiuti, le norme dell'art. 87 diventano produttive di effetto diretto negli ordinamenti interni solo una volta che sia intervenuta la decisione della Commissione a delinearne il contenuto applicativo concreto*". Con riguardo alla giurisprudenza comunitaria cfr. Corte di Giustizia, 9 marzo 1994, in causa C-188/92; Id., 20 marzo 1997, C-24/95.

[288] In questo senso cfr. C. BELLAMY- G. CHILD , *European Community law of competition*, London, 2001, p. 1217; G.M. ROBERTI , *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Milano, 1997, p. 11.

mediante norme[289] in grado di assicurare all'impresa un minore carico tributario. Questa conclusione è condivisa dalla prima dottrina[290] e da quella più recente[291], dalla prassi della Commissione Europea[292] e dalla giurisprudenza comunitaria[293].

Il fondamentale apporto di questa giurisprudenza è noto già dai primi anni settanta, quando da un lato viene affermato[294] che la nozione di "aiuto" è più ampia di quella di "sovvenzione", poiché essa abbraccia non solo i benefici positivi quali sono i sussidi, ma tutti quegli interventi che in varia forma riducono i costi che normalmente gravano sul bilancio di un impresa[295], e dall'altro si ritiene di disattendere l'eccezione diretta a sottrarre le misure fiscali al regime di cui all'art. 87 sulla base della competenza esclusiva degli Stati membri in materia tributaria[296]. Su questi aspetti la Corte di giustizia ha ribadito a più riprese[297] che l'art. 87 non deve essere interpretato distinguendo gli interventi statali in relazione alla causa o alla loro finalità, essendo irrilevante lo scopo in vista del quale sono stati attuati - quindi il fine sociale del provvedimento o il carattere fiscale del medesimo[298] - poiché l'unico elemento che

---

[289] L'aiuto di Stato è una misura adottata mediante un atto legislativo (cfr. A. SANTA MARIA, *Introduzione*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, 4). Tale considerazione, valevole in termini generali anche per le sovvenzioni, è ancor più corretta nel caso dell'aiuto a carattere tributario, in ragione della nota riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

[290] Si veda, in proposito, C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 44.

[291] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1998, I, p. 95; ID., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 230.

[292] T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997, p. 26 rilevano come già nel 1963, in risposta ad una interrogazione parlamentare, la Commissione ha fornito una lista di misure suscettibili di essere qualificate come aiuti di stato, tra cui rientrano le sovvenzioni, le esenzioni di tasse e imposte, la diminuzione degli interessi, la concessione di finanziamenti a condizioni più favorevoli rispetto a quelli che l'impresa troverebbe sul mercato, la fornitura di beni e di servizi a condizioni preferenziali, la compensazioni di perdite.

[293] Per una rassegna delle pronunce in materia v. F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, in Dir. prat. trib., 2006, p. 805.

[294] Cfr. Corte di Giustizia 2 luglio 1974, in causa C-173/73. Si v. anche le conclusioni dell'avvocato generale J.P. Warner. I primi casi sottoposti alla valutazione della Corte di giustizia riguardano il parziale sgravio degli oneri sociali a carico del settore tessile (C-173/73), sia un credito d'imposta agli investimenti riservato alle imprese dall'ordinamento tedesco (Corte di Giustizia, 12 luglio 1973, in causa C-70/72).

[295] Si v. P. NICOLAIDES – M. KLEIS, *Where is the advantage*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 615.

[296] Cfr. Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, in causa C-173/73.

[297] Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-159/01; Id., 13 giugno 2002, in causa C-382/99; Id., 12 ottobre 2000, in causa C-480/98, *Megefesa*; Id., 17 giugno 1999, in causa C-75/97, *Maribel*; Id., 26 settembre 1996, in causa C-241/94; Id., 29 febbraio 1996, in causa C-56/93; Id., 13 luglio 1988, in causa C-102/87; Id., 24 febbraio 1987, in causa C-310/85, *Deufil*; Id., 17 settembre 1980, in causa C-730/79, *Philip Morris*; Id., 2 luglio 1974, in causa C-173/73.

[298] Cfr. Corte di Giustizia, 27 marzo 1980, in causa C-61/79, *Amministrazione finanze dello Stato c. Denkavit italiana*, ove al punto 31 si legge che "*La disposizione si riferisce quindi alla decisione unilaterale ed autonoma degli stati membri, presa per il perseguimento di finalità economiche e sociali loro proprie, di fornire risorse alle imprese o ad altri soggetti dell'ordinamento, o di procurare loro*

caratterizza l'aiuto illegittimo è costituito dall'effetto da esso prodotto in capo al beneficiario, che in ragione dell'intervento statale consegue un rafforzamento della propria posizione sul mercato, risultandone falsata, in termini effettivi o potenziali, la concorrenza fra le imprese[299].

Ciò posto, rimane fermo che l'indagine rivolta all'individuazione di un aiuto di matrice fiscale risulta meno immediata rispetto alle sovvenzioni dirette. Ed invero, come è stato osservato[300], mentre il trasferimento di risorse senza contropartita – o con una controprestazione "anomala" rispetto al mercato - implica in sé che l'impresa sia aiutata dallo Stato, a tale conclusione non può senz'altro giungersi qualora quest'ultimo "rinunci" in tutto in parte ai tributi che avrebbe altrimenti percepito.

Nella individuazione degli interventi fiscali passibili di censura per violazione dell'art. 87, al contributo della giurisprudenza si accompagna quello della Commissione europea che già all'interno del quinto censimento sugli aiuti di Stato distingueva due grandi categorie di aiuti tributari: quelli diretti a produrre una riduzione del carico impositivo e quelli funzionali a consentire l'adempimento dell'obbligo fiscale con cadenze temporali meno rigorose rispetto a quelle ordinariamente previste. E' tuttavia sul finire degli anni novanta che la Commissione interviene in modo organico nella materia[301], recependo il su descritto principio generale elaborato dalla Corte – quello per il quale la misura "deve conferire ai beneficiari un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio" - e introducendo[302] una partizione, fondata sul criterio effettuale, nella quale rientrano le misure cui consegue: i) una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione

---

vantaggi destinati a favorire la realizzazione delle finalità economiche o sociali perseguite". Cfr. C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1218.

[299] Cfr. A. RENDA, *La sussistenza del beneficio*, in L. SALVINI, (a cura di), Aiuti di stato in materia fiscale, cit., p. 128, che sottolinea (130) come per questa ragione la valutazione degli aiuti da parte della Commissione sia fondata su criteri economici. Come è stato rilevato anche dalla Commissione Europea nella decisione n. 193 del 2002 (punto 48), relativa alle società *ex* municipalizzate, un'esenzione dalle imposte sul reddito (applicata, nella specie, per un triennio) elimina una voce di costo altrimenti inclusa nel bilancio della società beneficiaria. Risultandone accresciuto, di conseguenza, l'utile, rispetto ad una qualsiasi altra impresa che si trovasse in una situazione analoga, esso avrebbe potuto essere sia distribuito sia impiegato per realizzare investimenti senza dover reperire risorse finanziarie sul mercato.

[300] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1085.

[301] Cfr. Comunicazione, 10 dicembre 1998, n. 98/C 384/03, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta*, in *G.U.C.E.*, 10 dicembre 1998.

[302] Cfr. Comunicazione, 10 dicembre 1998, n. 98/C 384/03, cit., punto 9.

di riserve in bilancio); ii) una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione[303], credito d'imposta); iii) un differimento oppure un annullamento o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale[304].

Questa partizione, comunque esemplificativa[305], è ritenuta insufficiente dalla dottrina poiché incentrata su aspetti di natura tecnica comuni alla disciplina di ogni tributo e come tali non necessariamente dotati di finalità agevolativa[306].

Tra gli strumenti fiscali diretti alla concessione di aiuti di Stato rientrano le "tasse parafiscali", quei tributi, c.d. "di scopo"[307], il cui gettito ha una destinazione specifica. In questo caso, la generalità di una misura, applicata indistintamente nei confronti di tutti gli operatori, non esclude che essa sia considerata aiuto di Stato ove il ricavato finanzi attività che giovano solo in favore di talune imprese, in tal modo poste in condizioni di vantaggio.

---

[303] Cfr. la recente Corte di Giustizia, 13 novembre 2008, in causa C-214/07, *Commissione vs. Francia*. La decisione qualifica come regime di aiuti di Stato un dispositivo di esenzioni fiscali introdotto dalla legge finanziaria per il 1989 sulla base del quale le società create per rilevare le attività di imprese industriali in difficoltà venivano esonerate dall'imposta sulle società per un periodo di due anni. Tali società avrebbero potuto altresì beneficiare, previa delibera degli enti locali competenti, di un'esenzione dall'imposta sulle professioni e dall'imposta sugli immobili durante un periodo di due anni.

[304] Per un caso del genere si può far riferimento a Corte di Giustizia, 29 giugno 1999, in causa C-256/97, in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, p. 829 relativo alla rinegoziazione concessa ad una impresa privata successivamente dichiarata fallita dall'ente di previdenza pubblica. Nel caso di specie è stato sostenuto che l'Ente ha concesso dilazioni di pagamento permettendo all'impresa di continuare ad operare nonostante l'insolvenza ormai prossima. La Corte ha ritenuto che le agevolazioni di pagamento di contributi previdenziali concesse in modo discrezionale costituiscono aiuti di Stato se, tenuto conto dell'entità del vantaggio economico conferito, l'impresa non avrebbe, con ogni evidenza, ottenuto analoghe agevolazioni da un creditore privato che si fosse trovato, nei suoi confronti, nella medesima situazione dell'ente di riscossione. In Corte di Giustizia 14 settembre 2004, C-276/02, *Regno di Spagna c. Commissione*, è stata viceversa annullata una decisione della Commissione che aveva erroneamente ritenuto, pur disponendo di tutte le informazioni necessarie, che l'ente di riscossione delle imposte aveva tardato nell'iniziare e proseguire le istanze creditorie nei confronti del *Gruppo Impresa Alvarez*, società privatizzata operante nel settore della produzione di porcellana, cui era stato inizialmente concesso un condono accompagnato da un riscaglionamento del debito, successivamente rimasto ineseguito. Sul tema v. C. BELLAMY- G. CHILD , *European Community law of competition*, cit., p. 1227.

[305] M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, in J. MEGRET(a cura di) Droit Communautaire de la concurrence, Bruxelles, 2007, p. 46, *sub* 61.

[306] Così si esprime G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 37.

[307] Sul tema dei tributi di scopo e il regime degli aiuti di Stato si v. ancora F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 97; R. FRANZÈ, *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, in Dir. pubbl comp. eur., 2005, p. 864 (dispongo di dattiloscritto originale gentilmente concesso dall'A.; le citazioni che seguiranno saranno pertanto riferite ai paragrafi); 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 Riv. it. dir. pubbl. com., 2004, p. 225; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, p. 41. In materia ambientale v. C. VERRIGNI, *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2006, II, p. 8. In generale v. cfr. A. D'AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in Fin. loc., 2007, p. 27; L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in Trib. loc. reg., 2007, p. 181.

La rilevanza dei tributi di scopo nel contesto della disciplina degli aiuti di Stato è stata chiarita dalla Corte di Giustizia[308], secondo la quale un tributo applicato alle stesse condizioni di riscossione ai prodotti nazionali e ai prodotti importati ed il cui gettito sia destinato a beneficio dei soli prodotti nazionali in modo che i benefici che ne derivino compensino l'onere che grava su questi ultimi può costituire, in funzione della destinazione del suo ricavato, un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune se sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'art. 87. In particolare, la Corte ha precisato[309] che il tributo di scopo destinato a finanziare l'aiuto deve essere imposto anche ai contribuenti che si trovino in rapporti economici o concorrenziali con i beneficiari dell'aiuto. In altri termini, come precisa la dottrina[310], deve pur sempre potersi valutare l'effetto combinato dell'imposta e del regime di aiuti, giacché la valutazione dell'aiuto non può essere separata dalle conseguenze delle modalità di finanziamento.

Affinché un tributo di scopo possa essere considerato aiuto di Stato è necessario poter individuare un rapporto diretto e inscindibile tra tributo e aiuto da esso finanziato. Tale profilo, secondo la Corte, deve essere valutato in concreto, sulla base di taluni criteri quali: i) la misura in cui l'aiuto è finanziato con il gettito del tributo e pertanto ne dipende; ii) la misura in cui il gettito del tributo è esclusivamente destinato allo specifico regime di aiuti; iii) in che misura sia vincolante, ai sensi delle disposizioni pertinenti, il nesso tra il gettito del tributo e la sua destinazione specifica a favore del regime di aiuti; iv) la misura e il modo in cui tributo e aiuto correlati influenzino la concorrenza nel relativo (sub)settore o ramo industriale. Su questa base, si potrà distinguere l'ipotesi nella quale il regime di aiuto è finanziato esclusivamente da quel determinato tributo e quest'ultimo è destinato a finanziare solo tale aiuto – caso nel

---

[308] Cfr. Corte di Giustizia, 11 marzo 1991, nelle cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de L'Ovest*, relativa ad una disposizione francese che istituiva un tributo su alcune tipologie di carburante e prevedeva che i tributi fossero riscossi in favore di una Agenzia nazionale dell'Energia che li avrebbe destinati a finanziare azioni intese ad incentivare le imprese nazionali alla realizzazione di economie energetiche o l'uso razionale delle risorse energetiche insufficientemente strutturate. Tale destinazione di risorse, tuttavia, riguardava solo le imprese nazionali, poiché solo le raffinerie francesi beneficiavano dei premi concessi dall'Agenzia. Un tale tributo parafiscale è stato ritenuto aiuto di Stato dalla Corte di Giustizia in quanto applicato sia sui prodotti nazionali che importati, ma riscosso solo in favore delle imprese residenti.

[309] Cfr. Corte di Giustizia, 21 ottobre 2003, nelle cause riunite C-261/01 e C-262/01, *Van Calster e a.*, punto 49.

[310] Cfr. R. FRANZÈ, *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, cit., *sub* par. 3.1.

quale il nesso diretto e inscindibile ricorre[311] – dagli altri casi nei quali il tributo finanzia solo in parte l'aiuto, la misura del gettito da destinare all'aiuto è sottoposta ad una valutazione dell'amministrazione finanziaria[312], il gettito stesso è destinato anche ad altri fini o il tributo non grava solo sul settore cui l'aiuto è destinato[313].

Risulta di notevole interesse anche la possibilità di considerare aiuti di Stato le agevolazioni connesse alle imposte indirette, segnatamente qualora la riduzione dell'imposta, applicandosi a fattispecie transnazionali, si presti ad alterare direttamente la concorrenza tra Stati membri. In proposito, la dottrina[314] osserva che con l'introduzione dell'Iva, quale principale imposta indiretta, questo rischio sia stato escluso a priori mediante l'adozione del principio di destinazione, secondo il quale la cessione di beni e la prestazioni di servizi all'esportazione è assoggettata a tassazione nello Stato di destinazione[315]. In tal modo, si garantisce parità di condizioni, assicurando

---

[311] Cfr. Corte di Giustizia, 11 novembre 1987, in causa C-259/85, *Francia c. Commissione*, relativa all'introduzione di una misura parafiscale sulla fornitura di prodotti tessili provenienti da paesi extracomunitari. Il gettito era posto a disposizione del Comitato per lo sviluppo e la promozione del settore del tessile e dell'abbigliamento che attuava politiche decise dal Governo francese per il sostegno al settore. La misura è stata censurata poiché finanziava gli investimenti in attrezzature tecnologiche per accrescere la produttività delle imprese consentendo alle imprese francesi di competere più efficacemente con le importazioni.

[312] Con riguardo al profilo del controllo merita di essere richiamato il caso *Pearle* (Corte di Giustizia, 15 luglio 2004, in causa C-345/02), relativo alla pretesa qualificazione in termini di aiuti di Stato dei contributi obbligatori imposti da una organizzazione di categoria di diritto pubblico al fine di finanziare una campagna pubblicitaria collettiva a favore delle imprese nel settore ottico su richiesta di un'associazione privata di ottici. La Corte ha rilevato che tale campagna non è stata finanziata da risorse di fonte statale perché le somme erano state raccolte presso i membri, beneficiari della successiva campagna, mediante contributi obbligatori destinati alla medesima. In realtà, la campagna era stata organizzata e curata dall'associazione degli ottici, mentre l'ente di diritto pubblico era stato incaricato di riscuotere il contributo a carico degli associati. La Corte ha affermato che gli importi prelevati, anche se raccolti presso i membri di un'associazione di categoria di diritto pubblico ed obbligatoriamente destinati alla campagna non costituiscono aiuto qualora risulti accertato che le risorse non erano effettivamente a disposizione dell'organizzazione di categoria di diritto pubblico.

[313] Cfr. Corte di Giustizia, 21 ottobre 2003, nelle cause riunite C-261/01 e C-262/01, *Van Calster e a.*, relative a contributi a carico delle imprese operanti nel settore zootecnico; Id., 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse*, riguardante una tassa portuale applicata su operazioni di carico e scarico merci istituita con il d.l. 28 febbraio 1974, n. 47 e destinata a finanziare in buona parte le *Aziende dei mezzi meccanici e dei magazzini* introdotte dalla l. 9 ottobre 1967, n. 961 quali enti pubblici economici alle dipendenze del Ministero della Marina Mercantile. R. FRANZÈ, *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, cit., *sub* par. 3.3, segnala che il nesso diretto ed inscindibile tra tributo e destinazione ad aiuto non ricorre qualora un tributo specifico abbia una destinazione specifica che non possa essere considerata come regime di aiuti, ad esempio nel caso di un tributo sullo scarico di acque inquinate finalizzato alla loro purificazione o l'applicazione di un pedaggio destinato alla costruzione e alla manutenzione di strade. Il nesso non ricorre altresì qualora il gettito del tributo sia destinato al pubblico erario.

[314] Cfr. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, cit., p. 108.

[315] Sul tema cfr., per tutti, FILIPPI P., *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in V. UCKMAR (coordinato da), Diritto tributario internazionale, cit., p. 997.

a ciascuno Stato la possibilità di modificare le aliquote per esigenze di gettito. Viceversa, se l'operazione venisse tassata nel Paese di produzione si darebbe luogo ad un'alterazione della concorrenza, inducendo gli Stati a salvaguardare l'esportazione attraversala previsione di aliquote ridotte.

Sulla base di quanto sinora detto, il principale gruppo di norme destinato a rientrare nell'art. 87, quantomeno in termini di principio e purché si soddisfino le condizioni cui dedicheremo i prossimi paragrafi, sono le agevolazioni fiscali, intese come misure derogatorie rispetto alle disposizioni generali. Tali agevolazioni, oltre che assumere qualunque forma, possono riguardare, come osservato dalla dottrina[316], tutte le imposte, dirette ed indirette, i tributi di scopo, le tasse, i contributi anche previdenziali, a nulla rilevando il carattere legislativo, regolamentare o amministrativo[317] della norma che introduce la disposizione fiscale e dovendosi prescindere anche dalla natura dell'ente impositore.

3. La fonte statale dell'aiuto: la nozione di Stato e degli altri enti rilevanti ai sensi dell'art. 87 del Trattato.

La fonte statale dell'aiuto, presupposto richiesto dalla chiara formulazione della norma dell'art. 87 ("aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali") costituisce uno dei profili di maggiore rilevanza per l'essenza della disciplina, ed allo stesso tempo quello apparentemente meno complesso. Come è stato osservato dalla dottrina più recente[318], la relazione dell'aiuto con la fonte statale si traduce in un nesso di derivazione la cui interpretazione può essere economica - nel senso di ravvisare la ricorrenza di un aiuto in tutti i casi nei quali ad un vantaggio per le imprese faccia fronte un impiego di risorse pubbliche - o giuridica, al fine di considerare rilevanti le fattispecie nelle quali lo Stato interviene in termini normativi e il sacrificio faccia carico ai privati.

Allo stesso tempo, dell'espressione di cui all'art. 87 potrebbe essere data sia un'interpretazione restrittiva che estensiva. Secondo la prima di esse occorrerebbe

---

[316] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., pp. 101-103.

[317] Nella comunicazione della Commissione in materia di aiuti di Stato (C384/6 del 1998, punti 21-22) si segnala tuttavia che anche le prassi discrezionali di alcune amministrazioni fiscali possono configurare misure soggette all'art. 87. Poiché il tema rileva soprattutto con riguardo ai profili della selettività, esso sarà approfondito nel prosieguo, all'interno del paragrafo 6.

[318] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., 2007, p. 99.

effettuare una distinzione tra gli aiuti diretti "concessi dagli Stati", e quelli indiretti, erogati "mediante risorse statali" da enti pubblici o privati costituiti a tale scopo.

Viceversa, secondo l'interpretazione estensiva, l'inciso "aiuti concessi dagli Stati" apparirebbe come una indicazione a carattere residuale rispetto a quella generale secondo cui qualunque aiuto attuato mediante "mediante risorse statali" sarebbe rilevante ai fini dell'applicazione della disposizione.

Il cammino della giurisprudenza della Corte di Giustizia mostra l'adesione della Corte a diversi approcci, terminati con il definitivo approdo alla accezione economica dell'interpretazione dell'origine degli aiuti.

Sul finire degli anni settanta si statuisce[319] il principio secondo cui la circostanza che il vantaggio all'impresa discenda da una norma di legge non determina alcun automatismo circa la fonte statale dell'aiuto se in concreto essa non si traduce, soddisfatte tutte le altre condizioni, in un effettivo esborso di risorse da parte dello Stato o in un gettito inferiore. Tale principio, la cui rilevanza in materia fiscale è assolutamente preminente poiché in tal caso, sussistendo espressa riserva di legge, l'aiuto è attuato mediante atto normativo, è stato ribadito[320] con riguardo ad un'ipotesi nella quale la norma statale era diretta alla ripartizione, tra le imprese operanti in un determinato settore, di risorse comunitarie. Secondo l'orientamento espresso da questa giurisprudenza, pertanto, sussiste aiuto di Stato nella misura in cui il vantaggio proviene da esso senza che la provvista possa essere imputata a un soggetto diverso.

Nella metà degli anni ottanta l'origine statale dell'aiuto viene interpretata in modo diverso, nella misura in cui anziché soffermarsi sulla fonte della risorsa si guarda piuttosto all'eventualità che lo Stato abbia un controllo sulla sua destinazione, quantomeno per aver fissato, in termini normativi, il presupposto per il conseguimento del vantaggio[321].

---

[319] Cfr. Corte di Giustizia, 24 gennaio 1978, in causa C-82/77, *Van Tiggele*, relativa alla normativa olandese diretta a fissare un prezzo minimo per la vendita al dettaglio di prodotti alcolici.

[320] Cfr. Corte di Giustizia 13 ottobre 1982, nelle cause riunite da C-213/81 a C-215/81, *FleishKontor*, con cui la Corte si è pronunciata sulle norme olandesi di ripartizione del contingente europeo di importazione della carne bovina congelata da Paesi esteri.

[321] Si tratta della sentenza della Corte di Giustizia, 30 gennaio 1985, in causa C-290/83, *Commissione c. Francia*, (su cui cfr., C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit, p. 8) nella quale i giudici comunitari si sono pronunciati sulla configurabilità in termini di aiuto di Stato di un assegno di solidarietà destinato agli agricoltori francesi e finanziato attraverso la Cassa Nazionale del Credito Agricolo. In questo caso è stato ritenuto che per quanto non fosse riscontrabile un effettivo sacrificio da parte dello Stato, quest'ultimo esercitava un controllo sull'attribuzione del diritto alla percezione. Lo

Sulla rilevanza del finanziamento pubblico ai fini della configurabilità dell'aiuto la Corte si pronuncia all'inizio degli anni novanta, nella nota sentenza Sloman[322], ove, disattese le conclusioni dell'avvocato generale[323], ritiene che i vantaggi concessi con mezzi diversi dalle risorse statali esulano dall'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti[324], in quanto la distinzione tra aiuti concessi dagli Stati e aiuti concessi mediante risorse statali è diretta a ricomprendere nella nozione sia gli aiuti diretti che quelli concessi mediante enti pubblici o privati istituiti o designati dagli Stati ai fini dell'attribuzione del vantaggio al beneficiario[325].

In particolare, la Corte, entrando nel merito della diminuzione del gettito dell'imposta sul reddito riferita alla differenza di retribuzione tra soggetti residenti e non residenti ha ritenuto non ravvisabile un nesso tra tale minore entrata – da verificarsi in concreto alla luce delle norme interne e convenzionali per l'eliminazione della doppia imposizione – e il vantaggio attribuito all'impresa.

Questo orientamento è confermato dalla successiva pronuncia Petra[326], relativa ad una norma tedesca che escludeva i lavoratori delle piccole imprese dalla disciplina di tutela dai licenziamenti illegittimi, sentenza nella quale la ricorrenza di un aiuto è esclusa

---

stesso principio è stato ribadito sia da Corte di Giustizia, 2 febbraio 1988, nelle cause riunite da C-67/85 a C-70/85, relativa ad un caso olandese sulle accise sul metano, sia da Corte di Giustizia, 7 giugno 1988, in causa C-57/86, su un caso greco si interessi su crediti all'esportazione. Si v. PLENDER R., *Definition of Aid*, in AA. VV., The law of State aid in the European Union, Oxford, 2004, p. 17.

[322] Cfr. Corte di Giustizia, 17 marzo 1993, nelle cause riunite C-72-73/91, *Sloman*, concernente un regime tedesco che istituiva una registro supplementare per il naviglio da pesca battente bandiera federale. L'iscrizione in tale registro sottraeva i membri dell'equipaggio non residenti in Germania all'applicazione della normativa comune nazionale in materia retributiva e previdenziale.

[323] L'avvocato generale aveva sostenuto, sulla base di una argomentazione rigorosa e approfondita (cfr.. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 163) che l'assenza di finanziamento pubblico non costituiva motivo sufficiente per escludere l'applicazione dell'art. 87, nella misura in cui la norma sarebbe stata concepita per neutralizzare qualsiasi misura statale suscettibile di falsare la concorrenza mediante l'attribuzione di vantaggi economici alle imprese a prescindere dal soggetto su cui si trovasse a gravare il relativo onere.

[324] Nel caso di specie, la Corte aveva ritenuto che il sacrificio fosse riversato sui marinai non residenti, i quali avrebbero percepito una retribuzione inferiore.

[325] C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1223. Cfr. Corte di Giustizia, 17 marzo 1993, nelle cause riunite C-72-73/91, *Sloman Neptum*; Id., 9 dicembre 1997, C-353/95, *Tiercè Ladbroke*, relativa ad un complesso sistema di prelievi introdotte in Francia nel 1965 sulle scommesse relative a corse di cavalli. Nella fattispecie l'ente intermedio era rappresentato dal *Pari Mutuel urbani francais*, consorzio d'interesse economico cui sono attribuiti diritti esclusivi per l'organizzazione di scommesse in Francia e che risulta costituito dalle principali società di corse francesi.

[326] Cfr. Corte di Giustizia, 30 novembre 1993, in causa C-189/91, *Petra Kirsammer*.

dall'assenza di un trasferimento di risorse statali[327] e dall'esclusione di un nesso tra la perdita, da parte dei lavoratori, di indennità altrimenti spettanti e la rinuncia dello Stato all'imposta ad esse riferibili.

Questo orientamento, come condivisibilmente osservato dalla dottrina[328], trova tuttavia il suo leading case nella sentenza PreussenElektra[329], relativa ad una norma tedesca che obbligava i distributori regionali di energia elettrica ad acquistare, ad un prezzo fissato per legge e superiore al valore di mercato, una certa quota di energia prodotta con fonti rinnovabili nella stessa zona di fornitura, addebitando al gestore nazionale, in presenza di talune condizioni, una quota del maggiore costo. Nel caso di specie, il gestore nazionale riteneva che tale riaddebito potesse essere considerato come aiuto di Stato, laddove la società privata distributrice regionale obiettava che esso fosse da ravvisarsi nel maggior ricavo attribuito ai produttori di energia pulita in ragione dell'applicazione del prezzo fuori mercato previsto dalla legge. La Corte di Giustizia, nell'escludere la ricorrenza di un aiuto, ha nuovamente precisato che l'art. 87 riguarda tutte le ipotesi nelle quali è attribuito un sostegno in qualsiasi forma ad un'impresa mediante una risorsa che faccia carico sul bilancio pubblico. In particolare, la locuzione "aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali" non può essere interpretata nel senso di considerare gli aiuti concessi dagli Stati come clausola residuale rispetto a quelli attuati mediante risorse statali, poiché è improbabile che la disposizione residuale sia stata anteposta, all'interno della norma, a quella a carattere generale. Inoltre, si sottolinea sia che la sezione in cui è collocato l'art. 87 è rubricata "aiuti concessi dagli Stati", sia che tale disciplina non prende in considerazione i casi nei quali sono i soggetti privati ad essere chiamati a sostenere l'onere economico.

Per avere un carattere statale, l'aiuto deve quindi necessariamente essere finanziato tramite risorse dello Stato, secondo la giurisprudenza della Corte, ma può essere concesso sia dallo Stato stesso che da organismi intermedi che agiscano sulla base di un

---

[327] Questo principio è poi ribadito in altre sentenze, tra cui Corte di Giustizia, 7 maggio 1998, nelle cause riunite da C-52/97 a C-54/97, *Viscido*; Id., 1 dicembre 1998, C-200/97, *Ecotrade*; Id., 17 giugno 1999, C-295/97, *Piaggio industrie aeronautiche*.

[328] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 104.

[329] Cfr. Corte di Giustizia, 13 marzo 2001, in causa C-379/98, *PreussenElektra*, in Eur. law Re., 2001, p. 489 con nota di J. VAQUERO CRUZ – CASTELLO DE LA TORRE F., *A note to PreussenElektra*; in Foro it., 2001, IV, p. 428, con nota di M. GIORDANO, *Nota alla sentenza Corte di Giustizia CE in causa C-379/98 (PreussenElektra)*; in Dir. com. sc. int., 2001, p. 457, con nota di L. RUBINI, *Brevi note in margine del caso PreussenElektra ovvero come prendere seriamente le norme sugli aiuti di Stato nella tutela dell'ambiente nel diritto comunitario*.

mandato conferito loro dallo Stato. Del resto, secondo la Corte, per quanto sia verosimile il rischio che gli Stati possano eludere il divieto trasferendo sul privato il costo dell'aiuto, è pur vero che ritenendo rilevanti anche i casi in cui l'aiuto non è finanziato dallo Stato si rischierebbe di estendere eccessivamente la disciplina e il sindacato attribuito alla Commissione Europea che pure aveva espresso una tesi diversa[330] rispetto a quella propugnata dalla Corte, cui dissente anche la dottrina[331]. Sul punto, in particolare, si critica[332] la progressiva riduzione dell'ambito di applicazione della disciplina degli aiuti dovuta alle privatizzazioni – salvo voler rilevare l'apertura nella direzione opposta, manifestatasi negli ultimi tempi[333] – e alla possibilità, confermata dalla sentenza richiamata, di sovvenzionare le imprese attraverso soggetti privati senza che da ciò ne derivi, almeno in linea di principio, l'incompatibilità del sostegno.

Un'ipotesi peculiare di aiuto per atto normativo e che non si caratterizza per un trasferimento diretto di risorse, è emerso nella sentenza Ecotrade[334], relativa alla qualificabilità, come aiuto di Stato, delle disposizioni italiane sull'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, diretta ad assicurare che le imprese di grandi dimensioni e in condizioni d'insolvenza potessero essere sottoposte a risanamento, senza cessare la propria attività ed evitando in tal modo il fallimento. Questo particolare

---

[330] La Commissione, già all'interno del documento *Diritto della concorrenza nelle comunità Europee*, Vol. IIb, pubblicato nel 1997 nella sezione relativa all' *Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*, in http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/legislation/archivedocs/vol2b_it.pdf,, 7, aveva ritenuto che per quanto essa avesse sempre considerato che non fosse necessario che l'intervento statale fosse finanziato con fondi pubblici per essere considerato come aiuto di Stato. *"L'articolo 92, paragrafo 1 pone infatti un'alternativa fra l'origine statale del provvedimento e il suo finanziamento mediante risorse statali. La posizione della Commissione, inoltre, si fonda sulla considerazione che, in materia di aiuti di Stato, questo articolo sarebbe l'espressione del principio generale enunciato nell'articolo 3, lettera g) e dovrebbe quindi essere interpretato in modo estensivo. La Corte di giustizia, tuttavia, nella sua recente giurisprudenza è stata indotta a mitigare questa posizione tradizionale della Commissione. Essa ritiene infatti che (…) i vantaggi concessi con altri mezzi, diversi dalle risorse statali, non rientrino nel campo di applicazione delle disposizioni in causa e che la distinzione operata nell'articolo 92, paragrafo 1 tra aiuti concessi dagli Stati e aiuti concessi mediante risorse statali ha soltanto lo scopo di includere nel concetto di aiuto i vari tipi di sovvenzioni erogate da organismi pubblici o privati autorizzati o istituiti dallo Stato"*.

[331] Cfr. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989, 55; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 167.

[332] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, cit., pp. 110-111.

[333] Mi riferisco al d.l. 9 ottobre 2008, n. 155, che attribuisce al Ministero dell'Economia e delle Finanze la possibilità di sottoscrivere o garantire aumenti di capitale deliberati da banche italiane che presentano una situazione di inadeguatezza patrimoniale accertata dalla Banca d'Italia. In merito cfr., nel prosieguo, cap. V, sez. III, par. 5.

[334] Cfr. Corte di Giustizia, 1 dicembre 1998, in causa C-200/97, *Ecotrade*.

regime, applicato, nel caso della sentenza richiamata, ad un'industria del settore siderurgico – come tale impresa rilevante ai fini del Trattato Ceca – consentiva che l'impresa beneficiasse di talune misure di favore nel quadro del più generale schema dell'amministrazione straordinaria (divieto di azioni individuali ed esenzione da penalità per ritardi nella contribuzione previdenziale). La Corte di Giustizia, statuendo che la previsione di un regime legale diretto a regolare le posizioni debitorie di un'impresa insolvente non può qualificarsi, in sé e per sé, come aiuto, ha ritenuto doversi considerare tali quei segmenti di normativa diretti a prevedere la cessazione della produzione di interessi di tutti i debiti, inclusi quelli fiscali, nella misura in cui essi determinano per l'Erario una perdita maggiore rispetto ad altre tipologie di procedura concorsuale, e l'applicazione di un'aliquota preferenziale in caso di cessione di azienda minore, regime preferenziale non giustificato dalla sottoposizione dell'impresa al regime in questione.

Esaurite le considerazioni relative alla provenienza delle risorse, da intendersi in senso economico, occorre ora soffermarsi sulla portata soggettiva dell'origine dell'aiuto. In merito, giurisprudenza[335], dottrina[336] e prassi della Commissione[337] condividono il principio per il quale l'art. 87 si riferisce sia agli organi centrali dello Stato, sia agli enti locali e territoriali, in modo che rilevino tutte le articolazioni centrali e periferiche del governo. Si ha pertanto aiuto diretto quando lo Stato o un ente esponenziale di una comunità territoriale cui sia attribuita potestà tributaria ai sensi dell'ordinamento interno riservi ad un'impresa una disposizione fiscale di favore.

---

[335] Cfr. Corte di Giustizia, 13 marzo 2001, in causa C-379/98, *PreussenElektra*; Id., 17 giugno 1999, in causa C-295/97, punto 35; Id., 1 dicembre 1998, in causa C-200/97, punto 35; Id., 7 maggio 1998, nelle cause riunite da C-52/97 a C-54/97, *Viscido e altri*, punto 13; Id., 30 novembre 1993, C-189/91, *Petra Kirsammer*, punto 16; Id., 17 marzo 1993, nelle cause riunite C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun*, punto 19 Id., 21 marzo 1991, C-303/88, punto 11; Id., 2 febbraio 1988, nelle cause riunite C67/85, C-68/85 e C-70/85, punto 35; Id., 14 ottobre 1987, in causa C-248/84, punto 17; Id., 24 gennaio 1978, in causa C-82/77, *Van Tiggele*, punti 24-25.

[336] Cfr. FRANSONI G, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., 17; A. GARCEA, *L'origine*, cit., p. 111; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p. 35; T. BALLARINO- L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, 50; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 165; E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, cit., p. 56.

[337] Cfr. Comunicazione Commissione CE, 10 dicembre 1998, C384/4, cit., punto 10 in cui si legge: "*Il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali. Una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Questo criterio vale altresì per gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri*".

Viceversa, ricorrerà un aiuto indiretto qualora l'attribuzione del vantaggio si compia attraverso un ente intermedio, pubblico o privato, che sia stato costituito a tal fine o cui sia stata demandato il compito di provvedere in tal senso[338].

Come osservato dalla Commissione Europea, in questo secondo caso è necessario che gli aiuti in causa siano imputabili allo Stato e da esso finanziati[339]. Nella specie, il criterio dell'imputabilità è diretto a verificare se detti enti agiscano in modo autonomo o se la loro azione sia guidata dallo Stato sulla base di un controllo o di un'influenza determinante. Il criterio del finanziamento, viceversa, è strumentale alla verifica se in termini effettivi siano utilizzate risorse statali.

Il carattere fiscale dell'aiuto, in ogni caso, non si ravvisa, con riguardo alla sua origine, per il solo fatto che la risorsa destinata a finanziarlo proviene dal gettito delle imposte; ciò in quanto le entrate tributarie rappresentano la provvista per la quasi totalità della spesa pubblica, ivi comprese le sovvenzioni in denaro che evidentemente non possiedono natura tributaria[340]. In questo senso, pertanto, partendo dal presupposto che un minore carico tributario produce una minore entrata per lo Stato, si osserva che gli aiuti di stato fiscali si caratterizzano non già per un dispendio di risorsa pubblica, quanto piuttosto come rinuncia dello Stato ad una frazione di potestà impositiva altrimenti esercitabile. Appaiono eccezioni a questo principio generale proprio i tributi di scopo su cui ci siamo soffermati nel precedente paragrafo, nella misura in cui essi non producono un gettito inferiore ma si traducono in una sovvenzione vera e propria.

---

[338] Può essere richiamato il caso *Steinike & Weinlig* (Corte di Giustizia, 22 marzo 1977, in causa C-78/76) relativo alla compatibilità di un contributo riscosso al momento della trasformazione di succhi di agrumi importati dall'impresa tedesca, contributo destinato a finanziare la promozione delle vendite di prodotti agricoli e alimentari tedeschi tramite un ente specifico (*Centrale Marketing Gesellschaft der deutsschen agrarwirtschaft* (CMA) e gestito attraverso un apposito fondo. In questo caso, la Corte, ritenendo che la natura di aiuto di Stato dipende dagli effetti da esso prodotti nei confronti dei beneficiari del medesimo, e non rileva la circostanza che la misura sia finanziata totalmente o parzialmente da contributi prelevati sulle imprese interessate e imposti dall'autorità. Il fondo era alimentato infatti sia da contributi pubblici che privati ed era strumento di attuazione di una politica determinata dallo Stato. La qualificazione in termini di aiuto è dipesa dalla parificazione, ai fini della fonte statale, tra lo Stato e gli enti pubblici e privati istituiti o designati al perseguimento di politiche d'interesse pubblico.

[339] Ciò è confermato da Commissione Europea, *Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*, cit., p. 8.

[340] Questo profilo è confermato dal considerando F della Risoluzione del Parlamento Europeo, 14 febbraio 2006, P6_TA(2006)0054, in www.europarl.europa.eu/sides/get, ove, come ricordato nel capitolo I (par. 4.4) si sottolinea che tutti "*gli aiuti di Stato sono finanziati dai contribuenti e devono essere quindi spesi responsabilmente, con un buon rapporto costi/benefici*".

Si rileva, pertanto, come gli aiuti fiscali, nel loro essere sottoinsieme rispetto agli aiuti in genere, godono di una sostanziale presunzione circa la loro origine, nella misura in cui essi, in ogni caso, determinano una minore entrata dello Stato o della articolazione territoriale di esso dotata di potestà tributaria.

Ciò posto, occorre verificare se questa presunzione sia suscettibile o meno di eccezioni.

Sotto questo profilo, una prima ipotesi potrebbe prendere le mosse dalla statuizione per la quale la fissazione di prezzi minimi obbligatori non possa essere considerata come aiuto di Stato in ragione del provenire, le risorse, da soggetti privati. Sul presupposto che talora i corrispettivi in questione si prestano ad essere qualificati come "tasse", saremmo di fronte, secondo gli studiosi[341], ad una misura fiscale di vantaggio non qualificabile in termini di aiuto; ciò sulla base dell'opinione dottrinale[342] secondo cui la distinzione tra tassa e corrispettivo di diritto privato non poggia sulla natura del servizio reso – che può essere istituzionale o meno – ma sulla disponibilità, da parte del titolare, di strumenti coattivi. Pertanto, se un'impresa pubblica svolge il medesimo servizio di quella privata, salvo il disposto dell'art. 86, par. 2 del Trattato[343], la tassa assurgerebbe a misura fiscale di vantaggio ma non ad aiuto di Stato, nella misura in cui essa rimane a carico del soggetto privato che si avvale del servizio.

La fissazione di prezzi minimi di scambio - segnatamente ove superiori al prezzo di mercato dei beni - in favore di alcune imprese e non di altre, potrebbe rilevare, ai fini della disciplina in esame, nella misura in cui produce un minor reddito in capo all'impresa acquirente, avendo essa diritto alla deduzione di un costo maggiore. La questione, legata più in generale alla problematica dei prezzi di trasferimento[344], sembra tuttavia dover essere risolta sulla base della simmetria che caratterizza l'imposizione tributaria, simmetria per la quale, nel caso di specie, il minor reddito dell'impresa acquirente – ed il correlato minor esborso tributario è da considerarsi bilanciato dal

---

[341] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, cit., p. 120.

[342] Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2005, p. 28.

[343] La norma prevede che le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale (o aventi carattere di monopolio fiscale) sono sottoposte alle norme del Trattato, ed in particolare a quelle sulla tutela della concorrenza nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento in linea di fatto e di diritto, delle specifiche funzioni loro affidate.

[344] Su prezzi di trasferimento e aiuti di Stato cfr. E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, cit., 104. In generale, cfr. A. BALLANCIN, *La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in Rass. trib., 2006, p. 1982; R. CORDEIRO GUERRA, *La disciplina del "transfer price" nell'ordinamento italiano*, in Rass. trib., 2000, p. 421.

maggior reddito e dalla maggiore imposta dovuta dall'impresa cedente, con conseguente sostanziale neutralità del risultato, che giustifica la tendenziale estraneità del tema alla disciplina degli aiuti di Stato[345].

Tra le misure fiscali di vantaggio che pur essendo accompagnate dalla diminuzione delle entrate potrebbero prestarsi a non rilevare ai fini della disciplina degli aiuti, andrebbero annoverate, secondo la dottrina[346], quelle dirette alla promozione delle nuove iniziative produttive in un determinato territorio. Esse, infatti, sono idonee, in concreto, ad aumentare il gettito fiscale di medio-lungo periodo, poiché, favorendo la localizzazione di imprese interessate a fruire delle agevolazioni fiscali, determinano un incremento del numero dei soggetti passivi e quindi del gettito, incremento che non si sarebbe verificato in assenza delle agevolazioni.

In realtà, per quanto tali considerazioni potrebbero risultare comprovate in termini economico-finanziari[347], rimangono gli orientamenti di segno opposto della giurisprudenza comunitaria[348] e della Commissione[349] che si concentrano sulla struttura della misura fiscale che rileva, ai sensi dell'art. 87, ogni qual volta introduce una deroga ad una misura generale realizzando un'eccezione all'applicazione del sistema tributario.

4. Il destinatario dell'aiuto a carattere tributario.

4.1 Le nozioni di impresa e di attività economica.

E' opinione condivisa in dottrina che la nozione di impresa nel diritto comunitario sia molto ampia[350]. Tale ampiezza, tuttavia, non è indicativa di una seppure allargata

---

[345] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, cit., p. 122.

[346] Cfr. V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in Rass. trib., 2003, p. 2321.

[347] Cfr. A. GARCEA, *L'origine*, cit., p. 122.

[348] Cfr. Tribunale I grado, 6 marzo 2002, nelle cause riunite da T-92/00 a T-103/00, *Territorio historico de Alava*, in cui i giudici rilevano come l'incremento del gettito, che peraltro non è stato provato dai ricorrenti, non può ritenersi conciliabile con la concessione di riduzioni fiscali. Le Autorità avrebbero dovuto perseguire tale obiettivo con misure di carattere generale e non con strumenti derogatori.

[349] Si veda, ancora una volta il punto 16 di Commissione Europea, Comunicazione 10 dicembre 1998, C384/4, in cui si spiega come "*Il principale criterio per applicare l'art. 92, paragrafo 1, ad una misura fiscale è dunque il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario*".

[350] Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 623; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 41; P.VERRUCOLI (a cura di), *La nozione d'impresa nell'ordinamento comunitario e nel diritto italiano: evoluzioni e prospettive*, in P.VERRUCOLI (a cura di) La nozione di impresa nell'ordinamento comunitario, Milano, 1977, p. 396.

nozione unitaria dotata di valenza generale[351], essendo piuttosto strumentale a ricomprendere una pluralità di fattispecie rilevanti secondo i singoli ordinamenti interni[352] degli Stati membri.

L'assenza di una nozione di impresa in ambito comunitario sarebbe dovuto sia ad una certa immaturità degli ordinamenti degli Stati membri, i quali, al momento della sottoscrizione dei Trattati istitutivi non disponevano di un modello comune d'impresa[353], sia all'assenza, all'interno dei singoli ordinamenti, di una nozione generalmente valida a livello interno che potesse essere considerata come modello di riferimento per l'intero sistema[354].

Secondo la dottrina più recente[355], tuttavia, la carenza di una nozione unitaria di impresa in ambito comunitario, avrebbe probabilmente rappresentato un limite, nella misura in cui il termine impresa è richiamato dal Trattato in varie norme e non sempre con significato univoco[356], ciò che rende l'idea di come al compromesso lessicale non ne corrisponda uno sul piano semantico.

Nell'accezione generale essa ricomprende qualunque soggetto, autonomo centro d'imputazione giuridica, privato o pubblico, che svolga un'attività rilevante dal punto di vista economico compreso lo sfruttamento dell'opera dell'ingegno e delle professioni liberali[357].

4.2 Forma giuridica del beneficiario, destinazione al mercato, scopo di lucro e pareggio di bilancio.

L'ampiezza della nozione di impresa rilevante ai fini della disciplina degli aiuti di Stato emerge anche con riguardo all'irrilevanza della forma, dello status giuridico nonché

---

[351] Si v. CORAPI D – B. DE DONNO, *L'impresa*, in A. TIZZANO (a cura di), Il diritto privato dell'Unione Europea, vol. XXVI, tomo II, di M. BESSONE (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Torino, 2000, p. 959.

[352] Per la nozione d'impresa nel diritto italiano si v., sotto il profilo civilistico G. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1997; F. GALGANO, *L'impresa*, in Tratt. dir. comm. dir. pubbl. ec., vol. II, Padova, 1978; V. PANUCCIO, voce *Impresa* (dir. priv.), in Enc. dir., Milano, 1970, p. 562.

[353] Cfr. P.VERRUCOLI (a cura di), *La nozione d'impresa nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 396 e A. GRISOLI, *Impresa comunitaria*, in Enc. giur., Roma, 1989.

[354] Cfr. P.VERRUCOLI (a cura di), *La nozione d'impresa nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 396.

[355] Si v. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 163.

[356] Cfr. A. FRIGNANI – M. WAELBROEK, *Disciplina della concorrenza nella CE*, Torino, 1996, p. 17.

[357] Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 623; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 41

dalle modalità del finanziamento[358] del soggetto che svolge l'attività. Pertanto, rilevano le imprese individuali, quelle collettive attuate mediante tutte le tipologie societarie, nonché, come si vedrà nel prosieguo, le imprese pubbliche.

Questa impostazione, di stampo evidentemente sostanziale, ha il pregio di superare l'approccio formalistico, adottando il quale sarebbero rimasti esclusi dalla portata soggettiva della disciplina dell'art. 87, soggetti che pur non presentando la veste di impresa in senso "tecnico", sono in grado di incidere sulla concorrenza[359]. E' pur vero, tuttavia, che l'effetto espansivo[360] rispetto alla nozione di impresa valevole in termini domestici consente a soggetti non qualificabili come tali secondo il diritto interno di alcuni Paesi – ad esempio per mancanza di personalità giuridica - di divenire rilevanti nel disegno comunitario[361].

Eccezione a tale principio è rappresentata dalle società di mero godimento, le quali, se in termini di diritto interno possono essere soggette, ai fini fiscali, ad una presunzione di commercialità, ai sensi dell'ordinamento comunitario non sono considerate imprese, difettando del requisito di destinazione al mercato. Tale ultimo elemento dovrebbe essere considerato come fattore che, a differenza degli altri, si riscontra sia nella normativa interna che in quella comunitaria e che si connota per un duplice profilo, soggettivo e oggettivo. In termini soggettivi, la destinazione al mercato ricorre quando i beni prodotti sono destinati ad una platea di soggetti terzi diversi dall'imprenditore; in questo senso la destinazione al mercato è l'opposto dell'autoconsumo. In termini oggettivi, ai sensi dell'art. 87, sussiste destinazione al mercato ogniqualvolta l'offerta di un determinato bene o servizio si pone in un contesto di concorrenza, nel quale una pluralità di soggetti svolgono un'analoga attività. Sotto questo profilo, sono da considerarsi imprese, secondo la dottrina, enti che operano in un mercato nel quale anche altri soggetti offrono beni e servizi analoghi, mentre non sono qualificabili come

---

[358] Cfr. Corte di Giustizia, 23 aprile 1991, in causa C-41/90, *Höfner e Elser*, punto 21; Id., 16 marzo 2004, nelle cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband* e a. punto 46, Id., 21 settembre 1999, nelle cause riunite da C-115/97 a C-117/97, punto 77. In dottrina v. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 626; M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., pp. 41-42.

[359] Cfr. V. DI COMITE, *La nozione di impresa nel diritto comunitario della concorrenza*, in Giur. it, 2004, p. 2029.

[360] Si v. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., p. 173.

[361] Si v. CORAPI D – B. DE DONNO, *L'impresa*, cit., p. 967.

tali, quelle entità dotate di qualifiche tecniche e prerogative determinanti tali che il bene o servizio offerto non può altrimenti essere reperito sul mercato[362].

La destinazione al mercato, come confermato dai recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria, rappresenta uno dei cardini della nozione di impresa ai fini della quale rileva ogni attività economica. In particolare, quest'ultima, a sua volta è intesa come "qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato"[363], salvo che essa sia il prodotto di un operatore in contatto diretto con il mercato e, indirettamente, di un altro soggetto controllante tale operatore nell'ambito di un'unità economica che essi formano insieme[364].

L'offerta di beni o servizi su un determinato mercato non si concilia con il compimento di un singolo atto economico, che andrebbe considerato inidoneo per sua natura ad incidere sugli scambi tra Stati membri. Le ragioni per le quali al contrario in ambito comunitario rileva anche il compimento di un singolo atto andrebbero individuate, secondo la dottrina[365], nei diversi intenti perseguiti dal codice civile e dal Trattato europeo. Ed invero, mentre il primo farebbe dipendere dalla individuazione dell'impresa la disciplina applicabile al soggetto che svolge l'attività, il Trattato sarebbe interessato alla nozione di impresa al fine di individuare i soggetti da tutelare sia dalle condotte anticoncorrenziali degli altri, sia rispetto alle preferenze espresse dagli Stati i quali decidano di sostenere talune imprese a danno delle altre.

Non è da trascurare altresì la rilevanza, ai fini della disciplina della concorrenza, della nozione di impresa elaborata dalla Corte di Giustizia in materia di Iva. Sul punto, la

---

[362] P. MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, in F. GALGANO (diretto da), Tratt. dir. comm e dir. pubbl. ec., Padova, 1997, p. 356.

[363] Cfr. Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa C-222/04, punti 108 e 123 in Riv. dir. trib., 2006, III, con nota di M. TENORE,, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, 57. L'A. sottolinea che i giudici comunitari hanno attribuito rilievo preminente alla definizione di impresa ed all'analisi del regime di esonero dalla ritenuta alla fonte. Si v., in particolare, Corte di Giustizia, 18 giugno 1998, in causa C-35/96, *Commissione/Italia*, punto 36; Id., 12 settembre 2000, nelle cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Pavlov* e a., punto 75.

[364] Con riguardo al semplice possesso di partecipazioni, anche di controllo, non è sufficiente a configurare un'attività economica del soggetto che detiene tali partecipazioni, quando tale possesso dà luogo soltanto all'esercizio dei diritti connessi alla qualità di azionista o socio nonché, eventualmente, alla percezione dei dividendi, semplici frutti della proprietà di un bene. Viceversa, un soggetto che, titolare di partecipazioni di controllo in una società, eserciti effettivamente tale controllo partecipando direttamente o indirettamente alla gestione di essa, deve essere considerato partecipe dell'attività economica svolta dall'impresa controllata. Su questi aspetti si rimanda al capitolo V, nella sezione III, riguardante le fondazioni bancarie.

[365] Cfr. G. GUIZZI, *Il concetto di impresa tra diritto comunitario, legge antitrust e codice civile*, in Riv. dir. comm., 1993, p. 298.

dottrina propende per la non specularità dei due concetti, nella misura in cui, come sopra anticipato, se per un verso la Commissione fonda la propria posizione sulla nozione di attività economica ai fini dell'Iva, la Corte si rifà alle precedenti interpretazioni elaborate sulla materia della concorrenza. In merito, ragionando sul confronto tra attività economica e impresa, la dottrina ritiene che per quanto ogni attività economica sia da considerarsi impresa, è pur vero che talvolta può considerarsi impresa ciò che non appare quale attività economica a fini Iva, ad esempio nei casi in cui l'attività sia svolta senza corrispettivo[366] ovvero nel caso in cui società controllante e controllata siano considerate unica entità economica.

Con riguardo alla rilevanza dello scopo di lucro ai fini della ricorrenza di un'impresa, la dottrina[367] osserva come l'assenza di tale elemento, più che apparire dirimente per la qualificazione di un soggetto come imprenditore, viene valorizzato solo per rafforzare l'esclusione circa lo svolgimento di attività d'impresa. In altri termini, la Corte di Giustizia ha usato l'assenza di scopo di lucro a conferma della impossibilità di considerare impresa il beneficiario, il quale, già per altri fattori, sia stato tuttavia considerato quale soggetto non imprenditore, in ragione della natura sociale dell'attività svolta[368] o per l'assenza di un regime di concorrenza nel settore in cui tale soggetto svolge la propria attività[369], fermo restando che ove ricorra tale ultimo elemento, lo scopo di lucro diviene di fatto irrilevante[370].

4.3 L'impresa pubblica.

---

[366] All'interno della nota sentenza *Polysar* è stata negata la ricorrenza del profilo oggettivo dell'Iva con riferimento ad una *holding* che svolgeva attività direzionali e gestionali nelle società controllate ma senza percepire un corrispettivo.

[367] Cfr. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., p. 170.

[368] *Contra* v. Corte di Giustizia, 6 novembre 1995, in causa C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurances e a.*, punto 14.

[369] Risultano di notevole interesse gli spunti offerti dal confronto tra Corte di Giustizia, 17 febbraio 1993, nelle cause riunite C-159/91 e C-160/91, *Poucet e Pistre*, e Corte di Giustizia, 21 settembre 1999, in causa C-67/96, *Albany International* su cui si veda il paragrafo seguente. Per una panoramica sulle problematiche relative all'applicazione delle disposizioni in materia di aiuti di Stato ai settori in via di liberalizzazione v. VON DANVIZ T., *The concept of state aid in liberalized sector*, in Eui working papers law 28-2008.

[370] All'interno della sentenza *Pavlov* (C-184/98), con riguardo all'attività svolta da un fondo pensione, la Corte di Giustizia ha ritenuto che tale ente, pur non perseguendo fine di lucro, è da considerarsi impresa in ragione dello svolgimento di un'attività in concorrenza con altri soggetti che operano sul mercato della previdenza integrativa, quali le compagnie di assicurazione.

Il principio per il quale le imprese pubbliche sono destinatarie della disciplina sugli aiuti di Stato ha un fondamento principalmente normativo: l'art. 86 del Trattato dispone infatti che gli Stati membri sono tenuti a non emanare, nei confronti sia delle imprese pubbliche che delle imprese cui sono attribuiti diritti speciali o esclusivi[371], misure contrarie "(…) alle norme del presente Trattato, specialmente a quelle contemplate dagli articoli 12 e da 81 a 89 inclusi".

Anche la nozione di impresa pubblica, intesa dalla nostra dottrina più autorevole[372] come impresa la cui responsabilità gestoria è di un soggetto pubblico o di una società in mano pubblica, non è univoca nell'ambito degli Stati membri, poiché essa dipende dalle vicende che, nei vari Paesi, hanno determinato la progressiva riduzione dell'intervento statale nell'economia. In ambito comunitario, nel quale, secondo la dottrina[373], sottrarre le imprese pubbliche alla concorrenza avrebbe compromesso il raggiungimento del mercato unico, la nozione di impresa pubblica non è univoca, poiché l'art. 90, pur introducendo il concetto, non ne specifica il contenuto[374].

La normativa comunitaria è intervenuta sulla materia con la Direttiva 80/723/CEE, relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati membri e le loro imprese pubbliche, definendo come pubblica l'impresa nei confronti della quale i pubblici poteri possono esercitare, direttamente o indirettamente, un'influenza determinante[375] che può nascere da facoltà collegate ai diritti di proprietà oppure da prerogative della normativa che ne disciplina l'esercizio.

Nell'ambito dell'esercizio di attività d'impresa da parte di soggetti pubblici, la nozione di impresa come attività funzionalmente economica è di assoluta preminenza, nella

---

[371] Cfr. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 24; RIZZA C., *The financial assistance granted by Member States to undertakings entrusted with the operation of a service of general economic interest*, in AA. VV., The law of State aid in the European Union, cit., p. 67.

[372] Cfr. M.S.GIANNINI, *Le imprese pubbliche in Italia*, in Riv. soc., 1958, p. 227. Sull'impresa pubblica si v. F. ROVERSI MONACO, *L'attività economica pubblica*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 1977; F. BONELLI, *La privatizzazione dell'impresa pubblica*, Milano, 1996; V. OTTAVIANO, *Impresa pubblica, in Enc. dir.*, Milano, 1970, p. 671;

[373] Si v. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 49.

[374] E' l'opinione di G. PERICU – M. CAFAGNO, *Impresa pubblica*, in Trattato di diritto amministrativo Europeo, Milano, 1997, p. 762.

[375] Ai sensi dell'art. 2 della direttiva, tale influenza si presume qualora i pubblici poteri detengano direttamente o indirettamente, nei riguardi dell'impresa, la maggioranza del capitale sottoscritto, o dispongano della maggioranza dei voti attribuiti alle quote o possano designare più della metà dei membri dell'organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza dell'impresa.

misura in cui essa consente di distinguere detta attività rispetto alle altre attività di natura istituzionale svolte dal medesimo soggetto.

In tema, la giurisprudenza comunitaria, come nei casi di imprese private, ha adottato un approccio sostanzialistico per il quale, ritenendo indifferente il possesso di una soggettività o di una personalità giuridica propria del soggetto agente e distinta rispetto a quella dello Stato[376].

Anche con riguardo all'impresa pubblica viene poi in rilievo la questione inerente lo scopo di lucro, nella misura in cui la giurisprudenza comunitaria si è interrogata sulla possibilità che ai fini della ricorrenza di un'impresa sia quantomeno necessaria l'applicazione di un metodo remunerativo dei fattori della produzione, rivolto al pareggio di bilancio. Il tema si è posto, in specie, con riguardo alla eventualità che enti di diritto pubblico si trovino ad offrire servizi a titolo gratuito[377]. Considerando ricorrente un'impresa anche in tal caso, la Corte, secondo gli studiosi[378], ha realizzato un ulteriore ampliamento dei profili dell'economicità, che supera i tradizionali parametri propri dell'ordinamento interno in modo da dilatare al massimo il concetto di impresa pubblica fino a far assurgere ad unico elemento costitutivo della stessa l'esercizio di attività economica.

In definitiva, qualora uno stesso ente pubblico svolga contemporaneamente un'attività di tipo autoritativo e una di carattere economico, tale ultima attività rimane soggetta alle regole della concorrenza.

Rispetto a questo principio generale, fanno eccezione[379] le ipotesi nelle quali la particolare natura pubblicistica delle prestazioni svolte e il carattere generale degli interessi tutelati esclude la natura imprenditoriale degli interessi tutelati. In materia, risultano di notevole interesse gli spunti offerti dal confronto tra la sentenza Poucet-Pistre[380] e il caso Albany International[381]. I primi due casi erano relativi ad enti

---

[376] Cfr. Corte di Giustizia, 16 giugno 1987, in causa C-118/85, riguardante l'amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato italiani. Sulla irrilevanza della qualificazione giuridica rivestita dal soggetto agente si veda Corte di Giustizia, 20 marzo 1985, in causa C-41/83; Italia /Commissione.

[377] Si fa riferimento alla già citata sentenza di Corte di Giustizia, 23 aprile 1991, in causa C-41/90, *Hofner*, relativa ad un ente pubblico tedesco al quale era attribuito un "diritto esclusivo di collocamento" diretto a consentire un contatto tra domanda e offerte di lavoro. Tale soggetto, peraltro, operava in regime di sostanziale monopolio.

[378] Cfr. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., p. 172.

[379] G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pp. 627 ss.

[380] Corte di Giustizia, 17 febbraio 1993, nelle cause riunite C-159/91 e C-160/91, *Poucet e Pistre*, in Foro it., 1994, IV, p. 114, con nota di L. SCUDIERO, *La nozione di impresa nella giurisprudenza della Corte di*

incaricati della gestione di regimi previdenziali obbligatori, sottoposti ad un regime differente rispetto a quello valevole per le compagnie di assicurazione e come tali non qualificabili come imprese. Nella sentenza Albany, viceversa, il caso riguardava un fondo pensione la cui attività era assimilabile a quella di una compagnia assicurativa, nella misura in cui l'ammontare della prestazione resa nei confronti del sottoscrittore dipendeva dai risultati finanziari degli investimenti da esso effettuati. In ragione di ciò, veniva statuita l'irrilevanza sia del fine solidaristico sotteso all'attività, sia dell'assenza del fine di lucro.

Nello stesso alveo del caso Poucet si colloca anche la sentenza Eurocontrol[382], relativo alla possibilità di configurare come impresa un ente internazionale a carattere regionale avente lo scopo di rafforzare la cooperazione degli Stati aderenti alla Convenzione di Chicago sulla navigazione aerea, contribuendo, per conto degli Stati contraenti, alla conservazione ed al miglioramento della sicurezza nel settore. Secondo la Corte di Giustizia, l'attività svolta da tale soggetto, per la sua natura, per l'oggetto e per le norme che la regolano, si ricollega al controllo e alla polizia dello spazio aereo, prerogative tipiche dei pubblici poteri.

Con specifico riguardo alla materia fiscale la regola generale relativa agli enti pubblici adottata dal nostro ordinamento (art. 74 del Testo unico sulle imposte sui redditi) è quella per la quale non sono soggetti ad Ires gli organi e delle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i Comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni[383]. Tali enti risultano tuttavia assoggettati ad imposta in relazione alle altre attività, ferma restando la presunzione di non commercialità riferita all'esercizio sia di funzioni statali da parti di enti pubblici, sia di attività previdenziali, assistenziali, sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali. Su questa base,

---

Giustizia. Analogamente è stata esclusa la possibilità di qualificare come impresa l'attività svolta dall'Inail (cfr. Corte di Giustizia, 22 gennaio 2002, in causa C-218/00.

[381] Corte di Giustizia, 21 settembre 1999, in causa C-67/96, *Albany International.*

[382] Cfr. Corte di Giustizia, 19 gennaio 1994, in causa C-364/92, *Eurocontrol*, in Foro it., 1994, IV, p. 297, con nota di L. DI VIA, *Brevi note sul criterio di economicità e l'impresa rilevante per il diritto della concorrenza nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia*.

[383] Sul tema cfr. M. LEO., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007, II, p. 1345; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 278; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pp. 228-229;R. LUPI., *Diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2000, p. 85-86.

qualora si introducesse un regime Ires differenziato per la tassazione delle attività, diverse da quelle istituzionali, rese dagli enti pubblici, si sarebbe in presenza di un regime di vantaggio attribuito ad un'attività non coperta dalla presunzione di commercialità e come tale rilevante ai fini dell'art. 87 in termini di impresa.

In questo quadro, sono da considerarsi rilevanti le società, a prescindere dalla specifica tipologia, partecipate totalmente o parzialmente da enti pubblici. Tali soggetti, da considerarsi a tutti gli effetti enti di diritto privato soggetti alla disciplina di diritto comune, sotto il profilo fiscale rientrano ad ogni effetto tra i soggetti Ires, come tali assoggettati ad imposta.

Occorre osservare, in particolare, che la proprietà pubblica incide in modo diverso sulla autonomia soggettiva della società partecipata. Come si vedrà all'interno del quinto capitolo con specifico riguardo alla declaratoria d'incompatibilità con l'art. 87 del regime fiscale applicato alle società c.d. "municipalizzate"[384], in linea di principio la società partecipata è da considerarsi come ente distinto rispetto a quello pubblico che ne possiede il capitale e che ha provveduto alla relativa costituzione per l'affidamento della gestione di un servizio. Tuttavia, la Commissione con la decisione 5 giugno 2002, n. 193[385] ha ritenuto che l'eventuale regime fiscale derogatorio applicato alla trasformazione dell'ente pubblico in società privata può dirsi giustificato dalla natura del sistema poiché non determina la costituzione di una nuova entità economica ma il mutamento della forma giuridica della stessa entità.

In termini generali, come sottolineato dalla dottrina europea[386], le imprese partecipate da soggetti pubblici o comunque sottoposte all'autorità pubblica tendono a non essere considerate come destinatarie di aiuti vietati nella misura in cui tali sostegni, anche nella

---

[384] In tema cfr. R. MICELI, *Società miste e diritto tributario: le questioni aperte*, in Rass. trib., 2006, p. 796; P. COPPOLA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in Rass. trib., *2000*, p. 44; R. PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 3;. Con riguardo ai profili amministrativi cfr. S. ZARAMELLA, *Servizi pubblici: società miste*, in Studium iuris, 2003, p. 1388; G. CAIA, *Aziende speciali e società miste nella gestione dei servizi pubblici locali*, in Nuova rass. leg., 1995, p. 172.

[385] Per un commento alla Comunicazione della Commissione Europea relativo all'apertura di indagine formale si rinvia all'autorevole S. SCOTTI CAMUZZI, *Sotto processo gli aiuti di Stato alle aziende municipalizzate trasformate in S.p.A.*, in Dir. pubbl. comp. Eur., 2000, p. 265

[386] Si v. l'interessante e approfondito contributo di P. NICOLAIDES, *Competition and services of general economic interest in the EU: reconciling economics and law*, in Eur. State aid law quart., 2003, p. 183, in cui l'A. scrive (206): "*The amount of compensation allowed under state aid law is open-ended, as long as it remains below the amount of extra cost s of the public service obligation. As in the case of art. 86, the way to avoid these problems is to impose a ceiling on permissible state aid*".

forma del diverso regime fiscale applicabile, sono dirette a compensare i maggiori costi sostenuti da tali imprese per il fatto di dipendere, secondo schemi diversi, dallo Stato o da altri enti pubblici.

Il tema relativo alla partecipazione di un soggetto pubblico al capitale di un ente privato è stato peraltro affrontato in una comunicazione della Commissione del 1984, quando era stato statuito che non costituisce aiuto pubblico l'apporto di nuovo capitale in imprese realizzato in circostanze accettabili per un investitore privato operante nelle normali condizioni di un'economia di mercato[387].

Tra i casi di maggiore complessità, data dalla pluralità di forme attraverso cui l'aiuto pubblico è attribuito ad un'entità avente struttura privatistica e controllata dallo Stato o da altro soggetto pubblico, è meritevole di segnalazione il caso RTP- Radio Televisao Portuguesa[388], società per azioni controllata dallo Stato, cui erano state attribuite varie forme di sostegno consistenti, tra le altre, nell'esenzione dalle imposte dovute per la registrazione dell'atto costitutivo, la concessione di rateizzazione per il versamento dei contributi previdenziali obbligatori, un piano di ristrutturazione comprendente anche un elevato aumento di capitale, nonché altre provvidenze, anche di natura bancaria, dirette a consentire il rafforzamento della posizione del servizio pubblico radiotelevisivo in un contesto nel quale operavano anche operatori privati[389].

5. Il carattere selettivo dell'aiuto fiscale.

5.1 Sui profili oggettivi e soggettivi della specificità

---

[387] Si tratta del principio dell'investitore in economia di mercato. Alla Comunicazione del 1984 hanno fatto seguito altre iniziative della Commissione, interessate da vicende di annullamento da parte della Corte di Giustizia. Per una approfondita disamina di questi aspetti cfr. C. PINOTTI, *Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit. p. 58 ss. Si v. anche M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 27; PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., p. 8; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1219; su taluni aspetti economici si v. T. LUDER, *Calculating Public Service Compensation*, in Eur. State aid Law quart., 2004, p. 385. Sul medesimo argomento, ma riferito ai servizi a rete v. D. CASALINI, *Aiuti di Stato alle imprese, servizi di interesse economico generale a rete e criterio dell'investitore privato in economia di mercato*, in Foro Amm. C. d. S., 2003, p. 2733.

[388] Si tratta di Tribunale di Primo Grado, 26 giugno 2008, T-442/03.

[389] Il caso prende spunto da una decisione della Commissione (2005/406/CE del 15 ottobre 2003, in G.U.C.E., 2005, L 142, 1) con cui alcune delle misure contestate, segnatamente quelle fiscali, erano state ritenute aiuti compatibili. Tale decisione è stata impugnata da un *competitor* della *Rtp* Portoghese, la *SIC – Sociedade Indipendente de Comunicacao*, soggetto privato finanziato esclusivamente dai proventi derivanti dalla raccolta pubblicitaria. Il Tribunale ha accolto in buona parte il ricorso, confermando in altri punti la decisione della Commissione.

Secondo quanto previsto dall'art. 87 del Trattato, ai fini della configurabilità di un aiuto vietato si richiede oltre che la natura imprenditoriale del destinatario, anche che la misura sia selettiva, cioè diretta, in particolare, a "talune imprese o produzioni"[390].

In termini generali, come rileva la dottrina[391], rientrano tra gli aiuti selettivi quelli individuali, quelli diretti ad agevolare una categoria di imprese, gli aiuti settoriali[392], quelli all'esportazione, gli aiuti locali o regionali, nonché quelli applicabili alle imprese create a partire da una certa data, mentre non vale ad escludere la natura selettiva la circostanza che il sostegno alle imprese di un determinato settore sia attribuito "a titolo sperimentale" o che si produca indirettamente in favore di settori diversi[393].

Con riguardo alla materia fiscale, la Comunicazione del 1998[394], precisa che il vantaggio selettivo – indicato come "specifico" - può risultare sia da un'eccezione alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, che da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione, ferma la possibilità di giustificare la selettività in relazione alla natura o alla struttura del sistema[395]. Secondo taluno[396], pur apparendo concetti sovrapponibili, "eccezione" e selettività" devono essere tenuti distinti nella misura in cui l'eccezione "coglie il profilo oggettivo della

---

[390] Sugli aspetti tributari cfr. G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI, Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 221; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 37; L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, London, 2006, sub 3-042; P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in Rass. trib., 2003, p. 1086 M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. trib., 2002, p. 434. Sulla selettività in generale v. M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 31; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 793; C. PINTO, *Tax competition and EU law*, The Hague, 2003, 107; C. PINOTTI, *Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 43; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit, p. 191; T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 55; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, Milano, 1996, p. 14. Si v. anche PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., p. 20; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1226.

[391] M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, cit., p. 32.

[392] M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 435.

[393] Cfr. Commissione Europea, decisione 9 aprile 1997, relativa agli aiuti al settore tessile e dell'abbigliamento, del cuoio e delle calzature. Cfr. PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., p. 20.

[394] Cfr. Commissione Europea, Comunicazione 10 dicembre 1998, cit., sub paragrafo 12.

[395] Come statuito da Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, in causa C-173/73, *Italia/Commissione.* La giurisprudenza ha statuito che spetta allo Stato membro dimostrare che la misura è giustificata (cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-159/01).

[396] A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in Rass. trib., 2006, p. 1794; analogamente P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1087.

deroga ad un regime generale, e perciò l'aspetto del "vantaggio", laddove la selettività individua "il carattere soggettivo espresso dall'accessibilità alla deroga".

Discutere su parametri di selettività presuppone una distinzione tra le misure generali di politica economica, relative all'economia nel suo insieme e quindi a tutte le imprese e produzioni, e misure specifiche, che seppur formulate in modo apparentemente generale, siano volutamente rivolte a sostenere solo talune imprese o producano de facto tale effetto[397]. Il carattere selettivo di una misura può peraltro dipendere da una pluralità di fattori, quali la tipologia di attività economica, il settore economico, il tipo di produzione industriale o l'area geografica in cui l'impresa è collocata.

In linea di principio, pertanto, rimane ferma la legittimità dei sistemi tributari – ed anche di quelli previdenziali obbligatori, su cui si riscontra molta giurisprudenza[398] - effettivamente generali, i quali potranno sì produrre talune disparità, ma a queste ultime, come precisato dalla dottrina[399], dovrà darsi rimedio attraverso l'armonizzazione.

Viceversa, l'art. 87 oltre che consentire una distinzione tra misure generali ed agevolazioni fiscali, intese come deroghe rispetto al trattamento tributario ordinario vigente in un determinato Paese, postula una meno immediata diversificazione tra queste ultime e gli aiuti effettivamente selettivi vale a dire regimi che non solo deroghino al trattamento ordinario, ma che comportino anche un trattamento differenziato per talune fattispecie[400]. In tal modo, eventuali trattamenti agevolativi a carattere generale anziché rientrare nel campo di applicazione dell'art. 87, risultano soggetti, ove producano distorsioni di concorrenza, al regime dell'art. 96 del Trattato che obbliga la Commissione ad avviare consultazioni con gli Stati membri interessati al fine di eliminare la misura in questione[401]. Lo stesso principio si applica con riferimento alle differenze esistenti tra ordinamenti con riguardo alla determinazione della base

---

[397] M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., p. 58 che segnala come un effetto selettivo *de facto* si verifichi qualora la disposizione preveda ad esempio un minor carico contributivo nel caso di assunzione di manodopera femminile. Un amisura di questo tipo produrrebbe di fatto un vantaggio per il settore tessile, delle confezioni e delle calzature, nei quali statisticamente è maggiore il numero di donne impiegato.

[398] C. PINOTTI, *Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 43.

[399] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 103. Concorda G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, 225.

[400] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 103.

[401] E' quanto si legge all'interno del Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione Europea nel settore manifatturiero e in alcuni altri settori, allegato I, punti 1-2, in www.europa.eu/competition. Cfr. B. TERRA - P. WATTEL *European tax law*, The Hague, 2001, p. 17.

imponibile del reddito d'impresa o alle aliquote applicabili, che ove ridotte, si prestano attrarre capitali di fonte estera.

Su questa base, la qualificazione di una disposizione in termini di aiuto selettivo dipende dal regime ordinario del tributo cui la norma è riferita. Sul punto la dottrina più autorevole in materia[402], fatto salvo l'esempio di scuola dell'ammortamento[403], rileva la difficoltà di distinguere misure ordinarie ed agevolative nelle ipotesi in cui la legge preveda la tassazione differita o separata delle plusvalenze, i casi determinazione forfetaria del reddito per talune categorie di imprese minori o di determinazione catastale per le imprese agricole, regimi che ricorrono anche in altri ordinamenti. Secondo altra dottrina[404], tuttavia, la qualificazione in termini di "agevolazione" dell'ammortamento anticipato o accelerato, qualora essi siano rivolti alla generalità delle imprese, si rivela meramente descrittiva delle finalità perseguite dal legislatore. In questo senso, se di agevolazione trattasi, essa scaturisce dalla ratio della norma e non dalla circostanza che essa è diretta a privilegiare alcune imprese rispetto ad altre.

Si rende necessario, pertanto, procedere alla individuazione di un criterio che soccorra in tal senso.

Tra quelli proposti rientrano il metodo normativo e quello positivo.

Il primo, presupponendo un modello comune cui di volta in volta confrontare le eventuali deroghe, andrebbe tuttavia nella direzione di creare un denominatore comune cui confrontare gli orientamenti nazionali. Ciò richiederebbe tuttavia l'elaborazione, a livello comunitario, di un'autonoma nozione di tassazione normale, approccio tuttavia precluso dalla riserva di potestà impositiva in capo agli Stati membri in materia di tassazione diretta[405].

Il secondo criterio, quello positivo, prende in considerazione la disciplina propria dei singoli ordinamenti, andando a verificare ogni volta non solo e non tanto la struttura del

---

[402] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 106.

[403] La possibilità data all'impresa di dedurre quote di costo dei beni strumentali in una pluralità di esercizi non costituisce un'agevolazione ma è una regola coerente con la tassazione del reddito netto. Diversamente avviene qualora l'ammortamento sia più favorevole in ragione della volontà del legislatore di favorire gli investimenti. In realtà, secondo G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 229, sotto il profilo giuridico, se la regola non è diretta ad introdurre regimi diversificati nella misura in cui è applicabili a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa,

[404] Cfr. G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 229; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., p. 14.

[405] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1086; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 54.

sistema, ma soprattutto quella dei singoli tributi, i quali poggiano, in molti casi, su una logica propria. In particolare, come osserva la dottrina, per quanto ogni agevolazione sia strutturata in termini sottrattivi rispetto al trattamento ordinario, non tutti i trattamenti sottrattivi rivelano la natura agevolativa: sono tali "solo quelli che, ad un tempo, sono in deroga rispetto al trattamento ordinario, comportano un trattamento più favorevole per determinate fattispecie e svolgono una funzione promozionale"[406]. Si delinea, in tal modo, l'opportunità di un approccio che prescindendo dai nomina iuris dei trattamenti sottrattivi[407] sia riferito ai singoli tributi ed ai singoli Stati membri, dal momento che, ancora una volta, questi conservano una sovranità fiscale che ai fini delle imposte dirette è eventualmente oggetto di solo coordinamento e non di un'armonizzazione vera e propria.

Un terzo criterio suggerito dagli studiosi[408] consisterebbe nell'attribuire rilevanza alle finalità perseguite dalla disposizione fiscale, in modo da qualificare come aiuti quelle disposizioni che in termini effettivi sono dirette a sostenere le imprese e non ad adattare la legislazione fiscale alle peculiarità della struttura prescelta per lo svolgimento dell'attività. La stessa dottrina, tuttavia, osserva che tale criterio, costringendo la Commissione a ricercare tali finalità anche in atti extralegislativi quali i lavori parlamentari, porrebbe per un verso problemi operativi e per l'altro attribuirebbe alla Commissione un grado di discrezionalità incompatibile con le norme comunitarie sulla concorrenza. Occorre infatti sottolineare, come più sopra ricordato, che la Corte di Giustizia[409] prescinde dalla forma sia dello strumento attraverso cui lo Stato interviene in favore dell'impresa, sia della modalità operativa mediante la quale tale strumento si traduce in una riduzione del costo gravante sull'impresa beneficiaria. In tal modo, la

---

[406] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 108.

[407] F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 32 individua le agevolazioni nell'ambito degli istituti sottrattivi, mentre N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1980, p. 153, rileva che le norme di esenzione, costituendone momento negativo, sono integrative della disciplina dell'imposizione e consentono di definire compiutamente la disciplina tributaria. Dello stesso autore cfr. *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in Boll. trib., 1995, p. 568. Si v. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 424, spiega che "*(…) agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (…) fanno parte a pieno titolo dell'imposizione, della quale costituiscono il momento negativo o (…) sottrattivi. Sarebbe dunque fuorviante e indebitamente restrittivo espungere dalla materia temi che costituiscono completamento ineludibile (…) della disciplina del tributo*".

[408] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1086.

[409] Cfr. Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, in causa C-173/73, Repubblica Italiana c. Commissione, punto 33.

Commissione, ipotizzata la riconduzione al genus "aiuto di Stato" della misura contestata, dovrà valutare che la speciem "agevolazione tributaria", in una delle proprie declinazioni morfologiche (esenzione, esclusione, riduzione di aliquote etc.) determini effettivamente una riduzione di costo che si ponga come plus rispetto all'ordinaria portata effettuale della struttura complessiva del tributo considerato. Tale profilo non deve essere considerato in un'ottica quantitativa, nel senso che l'entità dell'aiuto è irrilevante, salva la de minimis rule[410].

Nell'ambito applicativo dell'art. 87, oltre a doversi escludere ciò che appare quale trattamento ordinario, non rientrano le misure agevolative non selettive, riguardanti quindi tutte le imprese o produzioni. Trattasi delle norme relative agli ammortamenti anticipati, purché fruibili da tutte le imprese, le disposizioni di favore riservate alle imprese del settore no profit e il regime tributario applicabile alle società cooperative purché non si introducano distinzioni in relazione ai settori[411].

E' opportuno sottolineare che talune misure, seppur riferite a tutte le imprese, solo apparentemente appaiono generali. E' il caso sia degli aiuti alle esportazioni, dalla fruizione dei quali rimangono escluse le imprese che producono solo per il mercato nazionale, sia degli aiuti alle imprese non residenti, parimenti vietati dall'art. 87 del Trattato.

L'approccio normativo non risulta comunque esaustivo, nella misura in cui si riscontra la tendenza degli Stati ad introdurre programmi generali di aiuti alle imprese, che pur non violando l'art. 87, risultano comunque selettive[412].

Tale profilo in realtà pare essere noto alla Commissione, che nell'introdurre una regola generale per l'individuazione dell'aiuto fiscale – quale misura che instauri "a favore di talune imprese dello Stato membro, un eccezione all'applicazione del sistema tributario"[413] - prende atto[414] che il carattere differenziato di alcune misure non

---

[410] Secondo quanto previsto dal Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*), gli aiuti concessi su un periodo di tre anni e che non superano la soglia dei 200.000 euro non vengono considerati aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1. Sul tema si veda il successivo par. 6.

[411] In merito alla rilevanza delle disposizioni tributarie applicabili alle società cooperative rispetto all'art. 87 si veda il successivo cap. V, sezione II.

[412] La dottrina (F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 108) si riferisce a talune disposizioni in favore delle imprese che occupano lavoratori appartenenti a categorie disagiate.

[413] L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., *sub* par. 3-042 e 3-043. Si veda Commissione Europea, Comunicazione 10 dicembre 1998, C384/4, in cui si spiega (paragrafo 16) come

determina alcun automatismo sulla loro natura di aiuti, dal momento che alcune disposizioni possiedono una razionalità economica propria che le rende necessarie al funzionamento e l'efficacia del sistema tributario[415]. In questo senso, le eccezioni al sistema o le differenziazioni al suo interno potrebbero essere giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, nella misura in cui esse discendono da principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato[416].

Sotto questo profilo, ad esempio, la progressività di un'imposta è giustificata dalla logica redistributiva sottesa al sistema tributario, così come è legittimo che alcune regole siano diverse da uno Stato all'altro[417], purché esse siano fondate sulla capacità contributiva[418], non riguardino le singole imprese, e, trattandosi di regole di riscossione, non perseguano finalità diverse dall'ottimizzazione del recupero d'imposta.

Le giustificazioni fondate sulla natura del sistema si giovano di una distinzione tra due categorie di obiettivi[419]: quelli assegnati ad un determinato regime fiscale ed esterni ad esso, quali quelli sociali e regionali, e gli obiettivi di carattere interno. In questo senso, se, in termini esterni, l'obiettivo del sistema è la riscossione di risorse destinate a finanziare la spesa pubblica, in termini interni esso è destinato a far sì che il

---

"*Il principale criterio per applicare l'art. 92, paragrafo 1, ad una misura fiscale è dunque il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario. Occorre quindi determinare innanzitutto quale sia il sistema generale applicabile. Si dovrà poi valutare se l'eccezione a tale sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato. In caso contrario si è in presenza di un aiuto di Stato*". Sul tema si tornerà più in dettaglio nel prosieguo, nel trattare i profili inerenti la selettività. Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1088.

[414] Cfr. Comunicazione, 10 dicembre 1998, n. 98/C 384/03, cit., punto 23.

[415] Cfr. Corte di Giustizia, 26 settembre 1996, in causa C-241/94.

[416] Cfr. G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 227.

[417] Tra queste rientrano le regole per il calcolo dell'ammortamento dei beni strumentali, i metodi di valutazione delle scorte e le modalità di recupero dei debiti fiscali (Cfr. Comunicazione, 10 dicembre 1998, n. 98/C 384/03, cit., punto 24).

[418] All'interno della Comunicazione (punto 25) si afferma infatti che "*è ovviamente impossibile riscuotere un'imposta sugli utili qualora questi non esistano. La natura del sistema fiscale può pertanto giustificare che le imprese senza scopo di lucro, quali le fondazioni o le associazioni, siano specificamente esentate dall'imposta sugli utili se effettivamente non possono conseguire dei profitti. Inoltre potrebbe essere giustificato dalla natura del sistema fiscale che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa quando l'imposta viene riscossa in capo ai soci*". Possono essere altresì giustificate, secondo la Commissione, quelle disposizioni che per determinati settori come la pesca e l'agricoltura prevedano la determinazione dell'imposta su base forfetaria, se tengono conto di specifiche esigenze contabili o dell'incidenza del fattore fondiario nei beni patrimoniali specifici di determinati settori. Inoltre, se il sistema tributario tiene conto della distinzione tra piccole e medie imprese, tale logica è comparabile a quella che giustifica la progressività di un sistema di aliquote d'imposta.

[419] Cfr. Comunicazione n. 98/C 384/03, punto 26.

contribuente assolve le imposte una sola volta, facendo parte della logica del sistema tributario la circostanza di tener conto delle imposte assolte nello Stato in cui l'attività d'impresa venga svolta. Talune eccezioni, viceversa, sono difficilmente giustificabili in quanto specifiche[420].

Ad avviso di taluno[421] la formula indicata dalla Commissione Europea appare tautologica poiché una disposizione eccezionale mal si presta ad essere ricondotta alla ratio del sistema; in particolare, la circostanza che il criterio sia stato collocato nella sezione relativa alla selettività determina che il carattere eccezionale della norma vada inteso come deroga alla generalità del suo campo di applicazione.

Rimane fermo che, come osservato dalla dottrina[422], il confronto tra la misura e la struttura generale del sistema è comunque un'indagine complessa. Il "sistema" non deve essere inteso come sommatoria di tutte le norme che di esso fanno parte, ma identifica i principi basilari del sistema stesso. Viene tuttavia osservato che essendo il sistema tributario fondato su valori più alti e comuni al sistema giuridico nel suo complesso, segnatamente quelli costituzionali, l'indagine sui principi basilari si risolverebbe in un riferimento esterno alle norme positive che regolano il singolo tributo. A questo rischio si accompagna peraltro la tendenza, comune ad un po' tutti i sistemi tributari, a non essere costituiti da un insieme ordinato di regole che si prestino ad essere assunte in blocco come parametro di confronto rispetto a singole disposizioni fiscali[423]; per questa ragione, il riferimento alla natura o alla struttura del sistema tributario o ai suoi principi informatori e basilari, pur più appagante rispetto alla mera comparazione quantitativa, rimane in qualche modo un principio astratto, che non soccorre adeguatamente alla

---

[420] Ciò avviene, ad esempio, quando le imprese non residenti vengono trattate in maniera più favorevole rispetto a quelle residenti o vengono concesse agevolazioni fiscali alle sedi centrali o alle imprese che forniscono certi tipi di servizi, come quelli finanziari, all'interno di un gruppo. Scrive P. ROSSI MACCANICO, *Commentary of State aid review of multinational tax regimes*, in *Eur. State aid law quar*t., 2007, p. 40: "*While a tax advantage is a derogation or exception from the tax system being per se unjustified by its inherent logic, specificity identifies an unreasonable discrimination between comparable business situations, being incompatible with the scope of a tax scheme applying to certain distinct situation*".

[421] G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 37.

[422] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1089.

[423] Scrive ancora P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1089: "*In verità, ciascun ordinamento tributario è attraversato da fortissime tensioni tra principi opposti che il legislatore asseconda in un'opera di continuo contemperamento; il ché rende a dir poco problematico verificare ex post se il risultato a cui quest'ultimo di volta in volta approda è o meno coerente con detti principi*".

mancanza di un riferimento giuridico puntuale cui rapportare la misura di volta in volta presa in esame ai fini della compatibilità[424]. I sistemi tributari sono formati da un complesso di tributi le cui discipline interferiscono tra loro, come quando si prevede un meccanismo di alternatività. Talora anche la singola imposta presenta strutturalmente una molteplicità di modelli settoriali, per esigenze applicative, ragioni di ordine storico o per motivi attinenti alla politica fiscale di uno Stato[425]. In tal modo la differenziazione diviene "necessaria" poiché per quanto "in termini astratti il reddito, il patrimonio e il consumo possano fornire indici differenziali tecnicamente corretti e assolutamente neutrali , cioè idonei a "misurare" la diversa capacità di ciascuno a concorrere alla pubblica spesa in modo omogeneo e prescindendo dalla considerazione di qualsiasi ulteriore elemento riferibile ai soggetti cui si imputa il reddito, il patrimonio o il consumo medesimi (…) in concreto, però nessun sistema può realmente prescindere (ed infatti nessuno effettivamente prescinde) dalla considerazione di tali elementi ulteriori[426].

Allo stesso tempo non può sottacersi che la dottrina di matrice anglosassone[427] ha criticato l'impostazione tradizionale per la quale il reddito è indice ideale di capacità contributiva perché consente la misurazione delle differenze tra i membri della comunità con riferimento al mercato ed al potere di acquisto[428]; questa impostazione sarebbe infatti valida solo nell'ipotesi in cui si riscontrasse, per ciascuna collettività considerata, l'esistenza di un solo mercato. Laddove invece, pur essendo unica la comunità, vi fossero una pluralità di mercati, il reddito rappresenterebbe una capacità

---

[424] Si v. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato,* cit., p. 38 che spiega come "*Le indicazioni della Commissione (…) potrebbero risultare davvero significative solo se riferite ad ipotetici sistemi fiscali costituiti da una sola imposta applicata con criteri assolutamente uniformi per tutti i soggetti passivi e per tutte le ipotesi in cui si verificano i fatti astrattamente previsti come tassabili. (…). E' ben noto, tuttavia, che la realtà è naturalmente e necessariamente differente*".

[425] Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato,* cit., p. 38 che sottolinea come la disciplina di un tributo viene modificata, subisce aggiunte successive alla sua istituzione, tenendo conto dell'eventuale mutamento del contesto economico, delle nuove forme di ricchezza o delle diverse modalità attraverso cui essa circola. Le ragioni di politica fiscale attengono invece alla compartecipazione degli individui alla spesa pubblica. In proposito viene osservato che solo in contesti sociali molto elementari tale partecipazione è uguale per tutti perché la ricchezza è misurabile sulla base di parametri omogenei.

[426] Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato,* cit., p. 39 che esemplifica, quali elementi ulteriori oggetto di valutazione, l'attività da cui deriva il reddito, le forme di impiego del capitale e la tipologia dei beni consumati.

[427] Ne da atto G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato,* cit., p. 41.

[428] Sulla effettività e sull'attualità quali specificazioni della capacità contributiva intesa come limite alla potestà impositiva dello Stato cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario,* Torino, 2005, p. 27.

contributiva diversa per ciascuno di essi anche a parità di valore monetario, divenendo astratta ed evanescente la possibilità di individuare davvero un nesso di regola-eccezione tra i diversi regimi.

Alla luce di questi elementi è comprensibile che l'individuazione di trattamenti differenziati sia stata rimessa, per ragioni di semplificazione degli assessments, alla individuazione, nel caso concreto, di un rapporto di regola-eccezione che consiste nel trattare diversamente, sotto il profilo fiscale, situazioni economicamente analoghe[429].

Orbene, secondo la più volte richiamata dottrina, all'approccio economico va preferito quello giuridico, fondato sulla capacità contributiva[430], che lungi dal designare esclusivamente una capacità economica del soggetto descrive la sua attitudine alla contribuzione. Ciò posto, nel momento in cui il legislatore ritiene di considerare una manifestazione di ricchezza come idonea a rappresentare una capacità di contribuzione, egli è tenuto a richiedere a tutti i contribuenti che versino nelle medesime condizioni, lo stesso sacrificio economico. Nondimeno, è possibile che altri valori di rango costituzionale possano presentare l'attitudine ad attenuare la capacità contributiva, ovvero ad escluderla, riducendo o escludendo il prelievo.

Ciò è confermato dalla dottrina più autorevole, secondo la quale un trattamento fiscale di favore "può (e per essere legittimo deve) trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e (…) questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali"[431].

Secondo una diversa ricostruzione, i principi e le situazioni costituzionalmente rilevanti, costituiscono viceversa limiti esterni[432] all'imposizione che giustificano l'introduzione di trattamenti di favore in deroga ad una tassazione "normale". In questo caso come precisato da taluno, la deroga non diviene eccezione in senso tecnico, dal momento che le norme di favore, lungi dal potere essere considerate privilegi, soddisfano, attraverso un rapporto di specialità, esigenze particolari costituzionalmente tutelate.

---

[429] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1089.

[430] In tema, si veda, per tutti, F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in A. AMATUCCI (diretto da), Trattato di diritto tributario, Padova, 1994, I, 1, p. 223.

[431] In tal senso si esprimono F. MOSCHETTI – R. ZENNARO, *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 66.

[432] Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 54.

Sulla base delle suddescritte posizioni dottrinali, e considerando che la Commissione Europea e la Corte di Giustizia considerano l'aiuto fiscale come eccezione all'applicazione del sistema tributario derivante da principi informatori e basilari del medesimo, si osserva che ove si ritenga che le agevolazioni fiscali traggano fondamento da limiti interni al sistema impositivo la conseguenza consisterebbe nella legittimità di una misura fiscale di favore anche se selettiva. Viceversa, se la fiscalità di vantaggio è considerata come conseguenza dei limiti esterni al principio in questione, si avranno aiuti fiscali quando le misure saranno selettive.

In tal modo, partendo dalla capacità contributiva, per verificare se una determinata misura sia aiuto fiscale o meno occorre indagarne la portata derogatoria rispetto a tale principio[433]. Nel momento in cui si abbia contezza che la disposizione è diretta alla tutela di un valore di natura costituzionale, si dovrà stabilire se detto principio rientri tra quelli informatori e basilari del sistema tributario, onde riscontrare, in caso affermativo, una misura giustificata, viceversa un aiuto.

In realtà, come sostenuto in dottrina, la valorizzazione della rilevanza dei principi extratributari comporta il rischio di un sostanziale svuotamento della valenza precettiva delle norme comunitarie in materia di aiuti alle imprese[434]; per tale ragione sono considerate rilevanti solo le motivazioni extrafiscali valide e ammissibili sotto il profilo dell'interesse pubblico comunitario[435]. Come si avrà modo di approfondire nel prosieguo del presente lavoro, quando ci si soffermerà sul regime fiscale degli enti ecclesiastici e delle società cooperative, l'argomento costituzionale risulta particolarmente rilevante seppur con modalità differenziate e che non si esauriscono nella mera previsione di una libertà ricompresa nel titolo III.

Nel caso delle disposizioni relative agli enti ecclesiastici, infatti, vengono in rilievo sia un principio fondamentale, quello di cui all'art. 7 Cost. che richiama i Patti Lateranensi, sia il successivo art. 20 Cost.; con riguardo alle cooperative, invece, alla tutela garantita dalla nostra Carta fondamentale – contenuta appunto nel titolo III (art. 45 Cost.) –

---

[433] G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 41 non ritiene corretto che la complessiva struttura del sistema operi ex post, quale giustificazione della misura già dichiarata aiuto, poiché già nella valutazione in termini di aiuto o meno deve essere tenuta presente la struttura del sistema impositivo. Del resto – viene osservato – la nozione stessa di "deroga" presuppone la previa individuazione della "regola".

[434] Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1093.

[435] M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, cit., p. 436.

corrisponde un modello comunitario, la Società Cooperativa Europea, disciplinata con apposito regolamento.

Rimandando al prosieguo l'approfondimento delle questioni legate ai suddetti casi, non può non condividersi l'approccio di massima che valorizza la portata dell'art. 53 Cost. La capacità contributiva è certamente il primo principio cui orientare l'analisi sui regimi tributari differenziati nei quali una carenza di capacità contributiva ovvero una sua attenuazione divengono in tal modo rilevanti anche nell'ottica comunitaria. In questo senso, alla luce della comunicazione C/384 del 1998, sembra potersi ritenere che attraverso la riserva della giustificazione data dai principi informatori e basilari la capacità contributiva agisca da "controlimite" rispetto ad una eventuale decisione comunitaria che qualifichi come aiuto ciò che in realtà non è privilegio in termini interni. Viceversa, quando il regime derogatorio si ispira ad una logica di carattere promozionale[436] estranea all'ordinamento tributario e pur costituzionalmente rilevante, si è in presenza di un'agevolazione e, allo stesso tempo, di un aiuto vietato, dal momento che il perseguimento obiettivi esterni è potenzialmente distorsivo della concorrenza ed è ammesso dal Trattato solo nelle ipotesi specificamente previste come deroghe. Questa ricostruzione, peraltro desumibile da alcuni casi concreti che ripercorrerò in breve nel paragrafo seguente, è a mio avviso inappagante, non tanto e non solo perché ridimensiona la portata del tortuoso cammino verso l'adozione delle carte costituzionali nei Paesi Europei, ma anche perché sembra precludersi la possibilità di considerare come basilari taluni valori che potrebbero[437] trovare spazio nella futura Costituzione Europea[438] e che per tale ragione andranno tenuti in debita considerazione.

---

[436] G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 193.

[437] In merito, autorevole dottrina (cfr. S. TROILO, *Verso nuove conformazioni dei pubblici poteri*, Bergamo, 2005, p. 138) rivela tuttavia che "La *Costituzione europea* adotta, invece, una *concezione apparentemente solidaristica*, ma con molte *"deviazioni" verso l'individualismo liberistico*. Essa, pur chiarendo che la realizzazione di un mercato comune costituisce il mezzo mediante cui i Paesi fondatori hanno scelto di perseguire finalità ulteriori rispetto a quelle economiche (cfr. gli artt. I-2 e I-3), detta una *disciplina specifica* che sembra porre *su di un piano di equivalenza i numerosi valori enunciati*, senza indicare un ordine di priorità, come invece fa la Costituzione italiana (di cui cfr. gli artt. 2, 3 e 41 e 42): sicché non è certo che l'uguaglianza (sostanziale) e i diritti sociali potranno essere più importanti di quelli economici, ma sarà anche possibile – o, per molti, probabile – che i primi saranno serventi rispetto ai secondi" (corsivi dell'A.).

[438] All'interno del Trattato che istituisce una Costituzione Europea, (in http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:310:0011:0040:IT:PDF), adottato dai rappresentanti dei Governi degli Stati membri a Bruxelles il 13 ottobre 2004, le norme sugli aiuti di Stato sono contenute negli artt. III-167, III-168 e III-169 che riproducono il contenuto degli artt. 87, 88 e 89 del Trattato.

5.2 I criteri discretivi: i settori di attività.

Svolte, pur senza pretesa di esaustività, le premesse di ordine teorico legate al requisito della selettività della misura di aiuto, è possibile soffermarsi su taluni casi concreti sottoposti all'attenzione della Corte di Giustizia nei quali la selettività, ed in particolare quella settoriale, emerge con maggiore incisività, rinviando tuttavia al quinto capitolo l'approfondimento delle agevolazioni tributarie riservate al settore bancario e a quello dei servizi pubblici locali.

Tra le vicende di maggiore interesse rientra a pieno titolo il sistema delle agevolazioni concesse agli autotrasportatori[439] italiani sotto forma di crediti d'imposta con il D.M. 28 gennaio 1992, aiuti ritenuti incompatibili dalla Commissione[440].

Come sottolineato dalla dottrina[441], la decisione di incompatibilità non fu impugnata dal Governo italiano sull'erronea convinzione che la vicenda si sarebbe conclusa favorevolmente, effettuata una lieve modifica normativa. In realtà, la Commissione decise di adire la Corte[442] che accolse il ricorso diretto alla declaratoria d'inadempimento della Repubblica italiana per la mancata esecuzione della sentenza. Frattanto, la Commissione[443] ribadiva l'incompatibilità di ulteriori aiuti concessi agli autotrasportatori anche nei successivi anni 1993 e 1994[444], decisione rispetto alla quale venne questa volta proposto ricorso, successivamente respinto dalla Corte di Giustizia[445]. Sotto il profilo sostanziale di tratta di un credito configurato come abbuono d'imposta che gli autotrasportatori italiani potevano scontare, a loro discrezione, dagli

---

[439] Cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., 477; G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib*., 2003, 2299.

[440] Commissione, decisione 9 giugno 1993, n. 93/496/CEE.

[441] Cfr. G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, cit., p. 2300.

[442] Cfr. Corte di Giustizia, 29 gennaio 1998 (in causa C-280/95)

[443] decisione n. 97/270/CE del 22 ottobre 1996

[444] Trattasi di un regime di crediti d'imposta a favore dei trasportatori italiani di merci su strada e una compensazione a favore dei trasportatori comunitari non italiani in funzione del consumo di carburante relativo alle percorrenze effettuate sul territorio italiano secondo le modalità esposte nelle leggi 27 maggio 1993, n. 162 e 22 marzo 1985, n. 84. Cfr. A. LOVISOLO, *Carbon tax e accise sul gasolio per autotrazione: rimborso in favore degli autotrasportatori*, in Dir. prat. trib., 2003, I, p. 726.

[445] Cfr. Corte di Giustizia, 19 maggio 1999, in causa C-6/97, in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 821. Nella sentenza si legge che nel caso di specie la normativa nazionale al centro della decisione controversa era intesa a ridurre l'onere fiscale dei trasportatori di merci su strada per conto terzi. Nella misura in cui essa soddisfa la condizione di specificità che costituisce una delle caratteristiche della nozione di aiuto di Stato (v. sentenza Ecotrade, citata, punto 40), è del tutto irrilevante accertare se altre normative fiscali di cui avrebbe del pari fruito il settore controverso sarebbero sfuggite alla qualificazione come aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato.

importi dovuti a titolo di Irpef, Irpeg, Ilor, Iva, nonché dalle trattenute alla fonte sui redditi dei lavoratori subordinati e dalle compensazioni sul lavoro autonomo. Con il d.l. 20 marzo 2002, n. 36 convertito nella l. 17 maggio 2002, n. 96 è stato disposto il recupero delle somme concesse a favore degli autotrasportatori in violazione del Trattato. Con tale decreto il legislatore ha qualificato espressamente il credito d'imposta come un credito di natura civilistica, affidando al Ministero dei trasporti il recupero del quantum, con applicazione delle disposizioni del codice di procedura civile in caso di mancato versamento. La dottrina ha osservato che la previsione del ricorso alle regole del codice di procedura civile pur in apparenza escludendo altre modalità di riscossione, avrebbe comunque consentito all'Amministrazione di agire ai sensi del R.D. n. 639/1910[446] e di procedere alla successiva iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'art. 21 del D. lgs. n. 46/1999[447].

Alle imprese del settore cantieristico navale[448] è stata invece riservata mediante la legge 28 dicembre 1995, n. 549, un'esenzione da imposta del 50 per cento del reddito d'impresa reinvestito per nuovi impianti, l'acquisto di beni strumentali e l'ammodernamento di stabilimenti. La Commissione è intervenuta con la decisione n. 2000/668/CE del 12 luglio 2000 dichiarando illegittimi gli aiuti – in realtà di ammontare molto limitato – quando il Governo stava già procedendo al recupero delle somme. La decisione faceva seguito alla precedente n. 199/148/CE/CECA che, in relazione alla medesima normativa, aveva ritenuto illegali gli aiuti in favore di imprese del settore delle fibre sintetiche, dell'industria automobilistica, nonché delle imprese siderurgiche soggette al Trattato CECA, per non essere stati previamente notificati alla Commissione.

Nei casi sinora richiamati la ricorrenza di una selettività settoriale è intuitiva. Più sfuggente appare in altre ipotesi, qualora il settore considerato non coincida con quello

---

[446] Si tratta del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato.

[447] Il provvedimento riguarda il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della l. 28 settembre 1998, n. 337. Secondo G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, cit., p. 2301, *"(…) non si comprenderebbe infatti per quale motivo tali disposizioni, applicabili per la riscossione di tutte le entrate patrimoniali, non potrebbero essere utilizzate solo per i rimborsi delle agevolazioni in esame, considerato che per espressa disposizione legislativa tali somme vengono di fatto considerate entrate patrimoniali (e non tributarie)*".

[448] Cfr. ANCIS L., *Interventi a favore della cantieristica navale, autonomia finanziaria regionale e disciplina comunitaria sugli aiuti di stato*, in Dir. trasp., 2007, p. 434.

merceologico[449] ma riguardi una più ampia platea di imprese, come nel caso Pipeline[450]. La Repubblica d'Austria, nel contesto di una riforma fiscale del 1996 aveva previsto il parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica. In forza di tale legge le dette imposte venivano rimborsate, previa deduzione di una franchigia, su richiesta del contribuente, qualora avessero superato lo 0,35% del valore netto della produzione del consumatore di energia. Tuttavia, ai sensi dell'art. 2, n. 1, dell'EAVG, il rimborso delle imposte sull'energia veniva riconosciuto solo alle imprese il cui fulcro di attività potesse dimostrarsi consistere nella produzione di beni materiali. La Corte, nel riconoscere effetto selettivo ad un aiuto strutturato in questi termini, afferma di aver già statuito il principio per cui può essere qualificata come aiuto di Stato la previsione, in favore di una categoria di imprese, di una tariffa energetica inferiore rispetto a quella adottata nei confronti della generalità delle imprese da un organismo che agisce sotto il controllo e le direttive dei poteri pubblici, purché quest'ultimo, a differenza di un operatore economico ordinario, si serve dei suoi poteri per far fruire i consumatori di energia di un vantaggio pecuniario rinunciando all'utile che potrebbe normalmente trarne[451].

Tra i casi nei quali la selettività, pur afferendo all'attività dell'impresa, non corrisponde alla categoria merceologica, rientra il noto caso Air Liquide Belgium[452], sorto a seguito della istituzione, da parte dei Comuni di Liegi e Searing, di una tassa sulla forza motrice proporzionale alla potenza sfruttata, tributo accompagnato dalla previsione di un'esenzione per le imprese di trasporto del gas naturale. In realtà, il carattere della selettività venne ravvisato non solo sotto questo profilo, ma anche perché – con riferimento a soggetti che svolgevano la medesima attività del ricorrente Air Liquide - i

---

[449] Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 1983, in causa C-203/82, Commissione c. Italia relativa agli aiuti nel settore tessile.

[450] Cfr. Corte di Giustizia, 8 novembre 2001, in causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 92, con nota di D. ARDOLINO, *Il caso Adria-Wien: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa.* Secondo l'A., attraverso tale decisione, poiché non solo l'aiuto non è stato rimosso ma è stato esteso anche ad un altro settore che, dunque, si troverà anch'esso avvantaggiato nel contesto della concorrenza comunitaria, la misura agevolativa settoriale è divenuta rimborso generalizzato, cosicché piuttosto che neutralizzare le distorsioni si è prodotto l'effetto di ampliarle. La sentenza è commentata anche da P.DIMAN., *No taxation.. with discrimination. Per la Corte le normative fiscali interne non possono discriminare le imprese in base al "fulcro" della loro attività*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2002, p. 371.

[451] Cfr. Corte di Giustizia, 2 febbraio 1988, nelle cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85, *Van der Kooy e a./Commissione*, punto 28.

[452] Cfr. Corte di Giustizia, 15 giugno 2006, in causa C-393/04, *Air Liquide Belgium*, in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 827.

vantaggi fiscali si sarebbero applicati solo alle imprese che, appartenenti a quel settore (trasporto di gas naturale), avessero utilizzato, nelle stazioni di compressione di gas naturale, motori per azionare i compressori per l'innalzamento del livello di pressione necessario nelle condotte di alimentazione.

Riguarda invece prelievi di carattere ambientale un recente caso olandese[453] nel quale la selettività si esprime in favore della fiorente produzione del settore orticolo e florovivaistico all'interno del quale il ricorso a sostanze fertilizzanti è sottoposto ad un regime peculiare (Minas)[454] per il quale l'apporto di azoto e di fosfati a monte della produzione non deve risultare superiore all'eliminazione di azoto e di fosfati a valle della produzione, oltre ad un margine di dispersione tollerato. Ogni azienda agricola è tenuta al versamento di un prelievo quando l'apporto a monte di azoto e di fosfati nell'azienda superi l'eliminazione di tali minerali in misura superiore a quanto previsto dalle norme sulla dispersione contenute nella legge medesima. Nel 1999, le autorità olandesi hanno istituito un regolamento in base al quale, con efficacia retroattiva, sono state esentate totalmente le piccole aziende di allevamento estensivo e parzialmente le aziende dedite alla coltura in serra o su substrato, compresi i centri florovivaistici.

Da ultimo, quale ideale trait d'union tra le agevolazioni settoriali e quelle a carattere regionale, su cui ci si soffermerà nel paragrafo seguente, si pongono i vantaggi fiscali di cui all'art. 3 della l. 9 gennaio 1991, n. 19, relativi alle imprese aventi ad oggetto lo svolgimento di servizi finanziari ed assicurativi ed operanti nel territorio di Trieste[455], aiuti sui quali la Commissione è intervenuta a metà degli anni novanta[456]. Tali agevolazioni consistevano nell'esclusione da Irpeg e la riduzione alla metà dell'Ilor, oltre ad una riduzione delle imposte indirette sugli affari. Il governo aveva obiettato che tali agevolazioni rientrassero nella deroga di cui all'art. 87, par. 3, lett. c) del Trattato, poiché il Friuli-Venezia Giulia era stato considerato come regione in difficoltà dalla

---

[453] Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-159/01, in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, cit. p. 825.

[454] Si tratta di un regime volto alla disciplina dell'utilizzazione dei fertilizzanti mediante l'applicazione di "norme sulla dispersione" al fine di ridurre le dispersioni di azoto e di fosfati che si verificano nelle aziende agricole per effetto di infiltrazione nell'ambiente, costringendo l'agricoltore a limitare tali dispersioni.

[455] Per una breve analisi v. R. CAPOTOSTI, *Il centro "off shore" di Trieste per i servizi finanziari e assicurativi*, in *Assicurazioni*, 1995, p. 430.

[456] Cfr. Commissione, decisione 12 aprile 1995 n. 95/452/CE.

stessa Commissione[457]. La decisione del 12 aprile 1995 ritenne viceversa compatibili i suddetti aiuti sul presupposto che esse fossero dirette a "favorire lo sviluppo di un'attività il cui interesse per la Comunità è indiscutibile", tuttavia subordinandole ad alcune condizioni[458], affinché esse non alterassero gli scambi in misura contraria al comune interesse.

5.3 (segue): la selettività territoriale.

La selettività regionale, intesa come *favor* riservato dalla legislazione tributaria ad imprese operanti in determinate aree geografiche, forma oggetto di un crescente dibattito dottrinale alimentato sia dagli ultimi interventi della giurisprudenza comunitaria, sia, con specifico riferimento all'ordinamento italiano, dalla prossima attuazione dell'art. 119 Cost. con l'approvazione delle norme in materia di federalismo fiscale.

La riflessione sul tema parte dall'assunto per il quale l'esercizio del potere da parte di un ente territoriale è comunque sottoposto al diritto comunitario[459] e, pertanto, anche al divieto di aiuti di Stato. Ed invero, sebbene l'art. 87 abbia come destinatari gli Stati membri in quanto tali, sul piano interno, nell'esercizio della loro autonomia normativa, anche le regioni sono tenute ad assicurarne il primato, perché una misura adottata da una collettività territoriale e non dal potere centrale può costituire un aiuto qualora ricorrano i presupposti di cui all'art. 87 del Trattato[460].

In questo quadro, l'eventualità che un'articolazione istituzionale dello Stato sia dotata di una propria potestà tributaria richiede un'indagine diretta alla verifica del grado di autonomia ad essa attribuito nel complesso delle prerogative fiscali di ciascun livello di

---

[457] Cfr. Commissione, decisione n. 91/500/CEE.

[458] Le condizioni imposte furono: *a)* limitare le agevolazioni agli utili delle operazioni realizzate con i paesi dell'est europeo e non anche con l'Austria; *b)* limitare a 5 anni la durata dei benefici; *c)* limitare a 65 miliardi di lire le imposte oggetto di esenzione e a 3,5 miliardi di ECU il limite d'investimenti e prestiti effettuati nell'Europa dell'Est. Nella stessa decisione si stabiliva però, che le agevolazioni dovevano essere oggetto di un controllo costante per verificare l'esistenza di eventuali effetti distorsivi sul mercato dei servizi finanziari. G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, cit., p. 2310, sostiene che tale soluzione testimonia lo sforzo della Commissione per il raggiungimento di un compromesso idoneo a escludere il proliferare del contenzioso di fronte alla Corte di Giustizia.

[459] Cfr. A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib*., 2004, p. 1220.

[460] Cfr. Corte di Giustizia, 14 ottobre 1987, in causa C- 248/84, *Germania/Commissione*, punto 17. Sul tema A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in Dir. prat. trib. int., 2008, 1037.

governo, poiché dalle modalità della strutturazione del relativo potere può dipendere la legittimità di un regime fiscale preferenziale condizionato alla riconducibilità, ad un dato territorio, di un determinato presupposto impositivo[461].

La Commissione Europea[462] ritiene che solo una misura applicabile all'intero territorio dello Stato possa dirsi generale, sia poiché il trattamento fiscale riservato alle imprese di una determinata area è necessariamente una deroga rispetto ad un regime generale, sia in quanto è lo stesso Trattato (art. 87, par. 3) a definire come aiuti le misure volte a promuovere lo sviluppo economico di una regione, dal momento che per questo tipo di aiuti è possibile ottenere una deroga rispetto al principio generale di incompatibilità di cui all'art. 87, par. 1.

La Corte di Giustizia è intervenuta nella materia pronunciandosi, come è noto, sulla fiscalità di vantaggio riservata alle imprese insediate nel territorio delle Azzorre[463], isole appartenenti al Portogallo nella cui Costituzione sono qualificate, come Madeira, quali regioni autonome, dotate di propri statuti, organi politico-amministrativi, poteri, attribuzioni e competenze. Le Azzorre sono destinatarie di una parte di entrate fiscali dello Stato e nel rispetto sia di un principio di solidarietà nazionale effettiva, sia delle condizioni previste da una legge quadro adottata dall'Assemblea della Repubblica, esercitano una propria potestà tributaria, tra cui rientra la facoltà di adeguare le imposte nazionali alle specificità regionali[464]. Con tale legge quadro, adottata nel 1998, sono state fissate le condizioni dell'autonomia finanziaria delle sole regioni autonome, prevedendosi la possibilità, per le rispettive assemblee, di disporre una riduzione delle aliquote d'imposta, ciò che è avvenuto nel caso di specie, con l'obiettivo di consentire

---

[461] Sul tema si v. il contributo di R. FRANZÈ, *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 V. UCKMAR (coordinato da), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 69; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, Riv. dir. trib., 2006, III, p. 249.

[462] Cfr. Comunicazione 98/C 384/03, la Commissione, par. 17.

[463] Cfr. Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, *Repubblica Portoghese c. Commissione*, in Dir. prat. trib. int., 2007, p. 319, con nota di V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*; in Rass. trib., 2006, p. 1760 con nota di A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit, (1783); in Riv. dir. fin. sc. fin., 2006, p. 117, con nota di L. ANTONINI – BARBERO M., *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*. Si veda anche M.V. SERRANÒ, *Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE in causa C-88/03*, in Fisco, 2006, p. 644.

[464] A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit, p. 1787.

alle imprese stabilite nelle Azzorre di superare gli svantaggi strutturali derivanti dalla loro ubicazione in una regione insulare e ultraperiferica.

In ragione di ciò, tutti i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche nella regione delle Azzorre beneficiano di significative riduzioni di aliquote.

Sulla scorta dei propri orientamenti, la Commissione, nel dichiarare aiuti di Stato tali riduzioni[465] ha sostenuto che la loro natura selettiva risiedesse nella loro applicabilità al solo territorio della regione al cui sviluppo economico esse sono finalizzate. In questo senso, le aliquote ridotte costituivano un vantaggio del quale non avrebbero potuto giovarsi imprese insediate in altre zone dello stesso Stato, con la conseguenza di agevolare le imprese soggette ad imposta nella regione delle Azzorre rispetto a tutte le altre imprese portoghesi.

Secondo il Portogallo, l'applicabilità all'area geografica specifica non avrebbe dovuto incidere sulla vocazione generale delle norme, poiché esse erano applicabili in tutto il territorio soggetto alla giurisdizione dell'autorità regionale che aveva provveduto ad introdurle[466]. Tuttavia, la Commissione rilevava che il caso sottoposto al suo esame non riguardasse la potestà, attribuita alla generalità 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, ma di una riduzione, applicabile unicamente nelle Azzorre, dell'aliquota d'imposta fissata dalla legislazione nazionale applicabile nella parte continentale del Portogallo; di talché il carattere derogatorio della misura appariva *in re ipsa*[467].

Nell'avvio del suo complesso percorso argomentativo, la Corte, confermando la soluzione della Commissione seppur sulla base di un itinerario logico-giuridico innovativo[468], afferma che per quanto ai sensi dell'art. 87, comma 3, lettere a) e c), una misura applicabile in una zone geografica definita possa essere selettiva, non si può,

---

[465] Cfr. Commissione Europea, decisione, 11 dicembre 2002, n. 2003/442/CE.

[466] Sul punto la Commissione osserva che "*Una distinzione basata unicamente sull'ente che decide la misura priverebbe di qualsiasi efficacia l'articolo 87 [CE], che intende disciplinare le misure in questione esclusivamente in funzione dei loro effetti sulla concorrenza e sugli scambi comunitari (…)*".

[467] Come sottolineato dall'avvocato generale se rilevasse il dato meramente formale, a ciascuno Stato membro, per evitare l'applicazione della disciplina in materia di aiuti, basterebbe approntare modifiche alla ripartizione interna delle competenze onde invocare la natura generale della misura. Cfr. in merito, G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 232.

[468] Cfr. Corte di Giustizia, in causa C-88/03, cit., punto 57; A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1789; R. FRANZÈ, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività,* cit., p. 75.

tuttavia, dedurre che essa sia tale in ogni caso[469]. Sul punto, come osservato dalla dottrina, alle fattispecie "insulari" potrebbe essere riconosciuta una diversa capacità contributiva, al fine di considerare impropriamente di vantaggio[470] il diverso trattamento.

Secondo la Corte, per valutare la selettività di una misura adottata da un'entità infrastatale e intesa a stabilire, in tale limitato territorio, un'aliquota fiscale ridotta in confronto all'aliquota in vigore nel resto del detto Stato membro, occorre verificare se il provvedimento sia stato adottato da tale entità nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi[471] rispetto al governo centrale e, eventualmente, accertare se il provvedimento si applichi effettivamente a tutte le imprese situate o a tutte le produzioni realizzate nel territorio di competenza di tale entità[472].

Fermo restando[473] che la scelta ordinamentale tra un decentramento "simmetrico" della potestà tributaria, in cui tutti gli enti territoriali godono di eguale autonomia impositiva, ed uno "asimettrico", nel quale solo alcuni di essi sono titolari di autonomia in materia fiscale, non è di per sé censurabile ai sensi dell'art. 87, la Corte di Giustizia spiega che la qualificazione in termini di aiuto di Stato[474] di una misura volta a fissare, per un'area

---

[469] Così V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, cit., p. 323. Come rileva Corte di Giustizia, in causa C-88/03, non si può dedurre da Corte di Giustizia 19 settembre 2000, in causa C-156/98, *Germania c. Commissione*, che una misura il cui beneficio sia riservato alle imprese ubicate in talune regioni sia, per ciò solo, selettiva. Al punto 23 di tale sentenza, la Corte ha ritenuto che la circostanza che uno sgravio fiscale avvantaggiasse talune imprese site nei nuovi *Länder* e a Berlino Ovest ne escludesse il carattere di misura generale di politica fiscale o economica. Il provvedimento di sgravio fiscale in questione, però, era stato adottato dal legislatore nazionale e l'applicazione riguardava unicamente una parte delle imprese stabilite in talune regioni della Germania, e cioè quelle con un organico di 250 dipendenti al massimo e con sede sociale e direzione nei nuovi *Länder* ovvero a Berlino Ovest, in deroga al regime nazionale per il resto uniforme.

[470] V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, cit, p. 323. L'insularità potrebbe escludere la natura distorsiva della misura (A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in Rass. trib., 2005, p. 1508) qualora i benefici fossero efficaci, durevoli e proporzionati (cfr. anche 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 Dir. prat. trib. int., 2005, p. 56.

[471] R. FRANZÈ, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività*, cit., p. 75.

[472] A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1790, osserva che "*La questione dirimente diviene la verifica del concreto grado di autonomia dell'ente infrastatale, che deve essere tale da permettere di ritenerlo responsabile, prima che della misura contestata, del quadro economico giuridico dove operare il confronto*".

[473] G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 236.

[474] Secondo A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1799, la Corte, anziché porre la questione in termini di verifica del requisito della selettività, più correttamente avrebbe dovuto incentrarla sulla sussistenza stessa di un aiuto. Ciò in quanto, secondo questo A. (cfr. 1794) pur apparendo quali concetti sovrapponibili, "eccezione" e selettività" sono distinti

limitata geograficamente, aliquote fiscali ridotte rispetto alle aliquote in vigore a livello nazionale, può dare luogo a tre distinte situazioni: i) il governo centrale decide unilateralmente di applicare in un'area geografica determinata un'aliquota minore rispetto a quella applicabile a livello nazionale; ii) tutti gli enti territoriali dello stesso livello (regioni, comuni o altri) possono liberamente stabilire, nel limite delle competenze di cui dispongono, l'aliquota d'imposta applicabile nel territorio di loro competenza[475]; iii) l'ente territoriale, esercitando poteri sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale, stabilisce un'aliquota inferiore a quella nazionale applicabile unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di sua competenza.

Secondo la Corte, in questo ultimo caso, affinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è anzitutto necessario che la decisione sia assunta da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione deve essere adottata senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto.

---

nella misura in cui la prima "*coglie il profilo oggettivo della deroga ad un regime generale, e perciò l'aspetto del "vantaggio*", mentre la seconda individua il carattere soggettivo espresso dall'accessibilità alla deroga.

[475] La Commissione, come i governi del Portogallo e del Regno Unito, ha riconosciuto che una misura adottata da un ente territoriale in questa seconda situazione non è selettiva, poiché non risulta possibile individuare un livello impositivo normale che possa rappresentare il parametro di riferimento. Cfr. A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1797. Con riguardo all'ordinamento italiano è possibile far riferimento alla facoltà, prevista dall'art. 16, comma 3 D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, attribuita a tutte le regioni, di poter effettuare variazioni dell'aliquota sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, (seguita dal decreto Presidenziale 6 dicembre 2006, n. 0372) il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni. La Commissione [cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675], ha statuito che "*purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale*". A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, cit., p. 1524, rammenta che con l'art. 7 della l. reg., 26 marzo 2002, n. 2, la Sicilia aveva invece dato attuazione all'art. 24 del D.lgs. n. 446 del 1997, prevedendo inizialmente un innalzamento dell'aliquota al 5,25 per cento per banche, società finanziarie e compagnie assicurative, riducendola viceversa dello 0,25 per cento alle piccole e medie imprese operanti nei settori dell'artigianato, del commercio, del turismo e dei servizi, nonché per le cooperative. Essendo stati sollevati dubbi di compatibilità con il Trattato relativamente alle società cooperative operanti nel settore bancario, si è ritenuto, in tal caso, di applicare contemporaneamente il trattamento penalizzante e quello agevolativo, innalzando l'aliquota al 5,25 per cento ed operando poi la riduzione di un quarto di punto percentuale.

Da ultimo, è necessario che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale[476].

Queste condizioni, ribadite nella successiva decisione interpretativa Unión General de Trabajadores de La Rioja[477], sono sintetizzate come autonomia istituzionale, procedurale ed economico finanziaria.

Perché possa dirsi sufficientemente autonomo, l'ente infrastatale deve essere dotato sia della competenza per adottare, nel territorio di competenza, misure di riduzione dell'aliquota d'imposta indipendentemente da qualsiasi considerazione collegata alla condotta dello Stato centrale, sia che detto ente si assuma le conseguenze politiche ed economiche di una tale misura. Ne consegue che qualora il minor gettito conseguito dall'autorità regionale sia compensato da trasferimenti erariali, è da escludersi l'autonomia finanziaria dell'ente territoriale[478]. Alla stesso tempo, con riguardo all'autonomia procedurale, la Corte rileva come essa non sia esclusa qualora, allo scopo di prevenire i conflitti, venga istituito un procedimento di concertazione con il potere centrale, purché la decisione finale presa in esito a tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale.

Risulta di notevole interesse svolgere, alla luce dei principi statuiti dalla Corte di Giustizia, alcune riflessioni relative agli spazi di autonomia[479] garantiti agli enti locali

---

[476] R. FRANZÈ, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività*, cit., p. 76.

[477] Cfr. Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, nelle cause riunite da C-428/06 a C-434/06. La sentenza è relativa alle Comunità autonome spagnole dotate, ai seni dell'art. 156 della Costituzione del 1978, di autonomia finanziaria per l'adempimento e lo sviluppo delle proprie competenze. Le loro risorse provengono in parte dai trasferimenti erariali, in parte da imposte, tasse e contributi speciali propri, fermo restando la possibilità, per lo Stato centrale, di stanziare risorse nel proprio bilancio in funzione dell'ampiezza dei servizi e delle attività statali espletate dalle stesse comunità, i *Territorios Historicos*, i cui rapporti con lo Stato sono regolati dal principio della concertazione economica. Sul tema si v. il contributo di F. FICHERA, *Aiuti fiscali e Paesi baschi, in Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 424, specie *sub* par. 1.

[478] Con riguardo al caso delle Azzorre (cfr. punto 75 della sentenza cit.) tale finanziamento è previsto espressamente dall'art. 5, n. 2, della legge n. 13/98 sotto forma di trasferimenti di bilancio. Cfr. A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1791; R. FRANZÈ, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività*, cit., p. 77, ricorda che in caso di insufficiente autonomia dell'ente territoriale, la misura, ricorrendone i presupposti, potrà essere comunque giustificata dalla natura del sistema tributario.

[479] G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., p. 235, sottolinea come, aderendo alla ricostruzione dell'avvocato generale, in parte coincidente con quella degli Stati membri, la Corte abbia

dalla riforma del Titolo V della Costituzione italiana, operata con l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3 con cui, modificandosi gli artt. 117-119 Cost., è stato sancito espressamente a livello costituzionale il primato del diritto comunitario. Ed invero, l'art. 117 Cost., nell'attribuire alle regioni una competenza legislativa esclusiva e primaria di carattere generale in alcune materie, indica l'ordinamento comunitario e gli obblighi internazionali quali vincoli all'esercizio di tale potestà normativa[480]. E' in questo quadro che si colloca l'autonomia in materia di tributi regionali e locali che, riconosciuta all'interno dell'art. 119 Cost. [481], non si pone quale semplice specificazione di quella finanziaria, ma rappresenta "l'autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione di un libero indirizzo politico e politico-amministrativo"[482].

La possibilità di istituire ed applicare tributi propri deve essere letto alla luce dell'art. 23 Cost.[483] e il quadro normativo entro cui collocare l'autonomia tributaria regionale diviene, con la riforma del titolo V, quello definito dagli artt. 117 e 119 Cost., alla cui

---

voluto manifestare una certa apertura alle tendenze devolutive in atto nella maggior parte dei Paesi Europei.

[480] A seguito della modifica del Titolo V, la dottrina (cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 206; F. GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in Rass. trib., 2003, p. 312) se per un verso sottolinea che la prevalenza del diritto comunitario è un risultato interpretativo ampiamente acquisito, per l'altro ritiene che la norma in questione abbia comunque il merito di investire in modo esplicito le regioni onde assicurare la conformità del complessivo ordinamento nazionale al diritto comunitario.

[481] Cfr. G. VEZZOSO, *Il federalismo fiscale : dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in Dir. prat. trib., 2008, 855;

L. DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, p. 395; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rass. trib., 2006, p. 245; A. URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in Fin. loc., 2006, p. 21; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in Fin. loc., 2005, p. 13; M.C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. trib., 2005, p. 683; F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, cit., p. 585; G. SELICATO, *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in Dir. prat. trib., 2005, I, p. 1177. Per i profili attinenti il diritto costituzionale v. M. GORLANI, *Articolazioni territoriali dello Stato e dinamiche costituzionali*, Milano, 2004.

[482] Cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, *in Rass. trib*., 2002, p. 591.

[483] In punto di riserva di legge, a chi sostiene che il nuovo art. 117 determini una estensione della dell'art. 23 alle leggi regionali (in tal senso cfr. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, *cit*., 589) si oppone chi nega tale ricostruzione (cfr. A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in Enc. giur. Treccani, 2002, p. 2.

attuazione, giudicata urgente dalla Corte Costituzionale[484], è diretta la delega in materia di federalismo fiscale[485].

Il testo, approvato dal Senato[486], intende attribuire alle realtà territoriali "un paniere di tributi propri e compartecipazioni (…) la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili"[487].

Secondo quanto previsto all'interno dell'art. 2, comma 2, *lett. p)*, nel perseguimento di un obiettivo generale di autonomia finanziaria, la legge regionale potrà, con riguardo ai presupposti non assoggettati a imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali[488] e locali (n. 1) e determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia (n. 2), con esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote che non siano del proprio livello di governo. Il sistema in via di definizione si caratterizza pertanto per il riconoscimento alle regioni di una propria potestà tributaria su basi imponibili diverse[489], attribuendo agli enti locali il potere di effettuare variazioni di aliquote e prevedere agevolazioni[490]. Inoltre, tali enti disporranno di tributi "propri"

---

[484] Cfr. Corte Cost., 23 dicembre 2003, n. 370, in www. giurcost.org/decisioni. Cfr., sul tema, L. ANTONINI, *L'Alta Commissione e l'esigenza del Federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2006, I, p. 1233, specie 1240, *sub* par. 2.

[485] Si tratta del disegno di legge delega n. 1117 approvato dal Senato in data 22 gennaio 2009 ed attualmente all'esame della Camera. Per una disamina del rapporto tra federalismo fiscale e diritto comunitario si rimanda all'approfondito contributo di C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1998, 645, ove plurimi spunti di diritto comparato.

[486] Cfr. Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in www.senato.it. In dottrina v. R. LUPI., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in Corr. trib., 2008, p. 3081; L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2008, p. 941, che segnala come il disegno di legge "*sorvola il tema centrale dell'individuazione delle specifiche imposte che dovranno garantire agli enti locali una adeguata "autonomia e responsabilizzazione finanziaria*". Sul disegno di legge n. 3100, v. S. VILLANI, *Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di "regionalizzazione" dell'Iva e di lotta all'evasione fiscale*, in Rass. trib., 2008, p. 137. Si veda anche il documento di Assonime, *Elementi di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, dicembre 2008.

[487] Cfr. Relazione al disegno di legge delega n. 1117, Atti Parlamentari – Senato della Repubblica n. 1117, 5, in www.senato.it. Sui "modelli" cfr. G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"*, in Giur. cost., 2004, p. 550.

[488] Secondo Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 296, sono tributi propri delle regioni quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definiti dallo Stato. Si v. L. ANTONINI, *L'Alta Commissione e l'esigenza del federalismo fiscale*, cit.,p. 1241; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato U.E.*, cit., p. 1207.

[489] Sul rischio di una previsione di questo tipo, che avrebbe limitato l'autonomia impositiva regionale si era espresso A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, cit., p. 253.

[490] L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali*, cit., p. 945 che si concentra sulla fiscalità immobiliare come nucleo centrale della futura fiscalità locale.

dei quali la legge statale fissa presupposti, soggetti passivi, base imponibile e aliquote di riferimento valide su tutto il territorio nazionale.

Su questa base, per Province, Comuni e Città metropolitane non è risolto l'ostacolo dato dalla riserva di legge, che li priva di una effettiva autonomia di scelta[491], cosicché l'eventuale adozione, nei limiti fissati da leggi statali o regionali, di misure di riduzione dell'imposta non potranno essere ritenute forme di esercizio di una vera e propria autonomia impositiva sottraendosi al confronto con un regime impositivo generale.

Questa considerazione deve essere posta in correlazione con la sommessa considerazione dottrinale[492] per la quale risulta difficilmente riscontrabile nella realtà una tipologia di ente sub statale come quello descritto nella sentenza Azzorre. Tale schema rischierebbe di assurgere ad archetipo ideale pressoché irrealizzabile[493], poiché l'ente la cui autonomia forma oggetto di verifica rimane articolazione di uno Stato garante dell'indivisibilità della nazione, di talché, di regola, sussiste una continuità tra la realtà nazionale e quella locale[494]. Tuttavia, poiché ragionando in questi termini si potrebbe configurare, tra Stato ed ente territoriale, un grado di separazione paragonabile a quello esistente tra due Stati sovrani, occorre spostare la riflessione sulle regioni e sugli "strumenti perequativi".

In proposito è anzitutto doveroso chiedersi se le regioni, con riguardo ai tributi propri istituiti su basi imponibili diverse rispetto a quelle statali siano da considerarsi o meno soggette all'art. 87 del Trattato[495]. Tale dubbio, come confermato in dottrina[496] e

---

[491] Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 54. Sul tema v. F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; con riguardo all'accertamento ed alla riscossione cfr. P. BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2008, p. 489.

[492] Cfr. A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1800.

[493] NICOTRA I., *Principio unitario e federalismo fiscale negli ordinamenti a struttura decentrata*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, p. 58.

[494] Cfr. ancora A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit., p. 1800.

[495] In tema, v. 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 Dir. prat. trib. int., 2008, 1145.

[496] Cfr. A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in Rass. trib., 2004, p. 1220, che scrive "*Certamente il solo fatto che l'esercizio del potere da parte di un ente territoriale trovi fondamento nell'assetto istituzionale, sancito a livello costituzionale, non appare sufficiente per porlo al riparo da un giudizio di legittimità comunitaria, dal momento che tale fondamento non dispensa l'ente territoriale dal rispetto delle disposizioni in materia di aiuti di Stato*". Analogamente G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, cit., pp. 231-232, rileva che "*Il concetto di aiuto (…) impedisce di considerare benefici di portata territoriale limitata come misure generali (nell'ambito della regione interessata) per il semplice fatto di essere stati istituiti non dall'autorità centrale, bensì*

giurisprudenza[497], appare superabile guardando alla finalità della norma, la tutela della concorrenza, che altrimenti si presterebbe ad essere facilmente elusa mediante la creazione di una struttura costituzionale improntata ad una profonda autonomia degli enti territoriali. Ciò posto, occorre sottolineare come alla luce della attuale formulazione del disegno di legge delega, detta potestà tributaria si presti ad essere esercitata in modo da sfociare in ipotesi di selettività "sub regionale", nella misura in cui ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. p), n. 2), "la legge regionale può, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che Comuni, province e Città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia". Sulla base di questa disposizione potrebbe ben verificarsi che la regione riservi solo a talune province del proprio territorio la facoltà di variazione dell'aliquota e l'introduzione di agevolazioni, realizzando pertanto una selettività del tutto analoga a quella prodotta da una norma statale che attribuisca solo a regioni determinate il potere di effettuare variazioni di aliquote. In un siffatto caso mi sembra che l'art. 87 sia destinato ad operare, onde correggere, essendovene i presupposti, il trattamento preferenziale geograficamente limitato confrontando la misura ad esso riferita con quella generale valevole per tutto il territorio regionale.

Con riguardo, viceversa, alla possibilità che le regioni, con propria legge, possano, relativamente ai "tributi propri derivati" e alle "aliquote riservate a valere sulle basi imponibili dei tributi erariali", modificare le aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale, nonché disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni e speciali agevolazioni, occorre osservare che tale previsione, inizialmente contenuta

---

dall'autorità regionale e di applicarsi in tutto il territorio soggetto alla giurisdizione della regione medesima. Se si desse rilievo ad un dato "meramente formale" (…) lo Stato potrebbe evitare agevolmente l'applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie, così da invocare la natura generale, per quel determinato territorio, della misura in questione".

[497] Cfr. Tribunale di primo grado, 6 marzo 2002, nelle cause riunite da T-92/00 a T-103/00, punto 57, ove "*Il Tribunale rileva anzitutto che la circostanza che il Territorio Histórico de Álava disponga di un'autonomia tributaria riconosciuta e tutelata dalla Costituzione del Regno di Spagna non dispensa tuttavia tale regione dal rispetto delle disposizioni in materia di aiuti di Stato. Occorre ricordare in proposito che l'art. 87, n. 1, CE, laddove indica gli aiuti concessi "dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma", si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate con il pubblico denaro. Ne consegue che le misure adottate da enti parastatali (decentrati, federati, regionali o altri) degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto legale e dalla loro denominazione, rientrano, allo stesso titolo delle misure adottate dal potere federale o centrale, nella sfera di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE, qualora ne ricorrano i presupposti (sentenza della Corte 14 ottobre 1987, in causa 248/84, Germania/Commissione, Racc. pag. 4013, punto 17)*".

nell'art. 5, comma 1, lett. c) del disegno di legge, è stata inserita, in sede di approvazione, nell'art. 7, comma 1, lett. c) con l'aggiunta dell'inciso "nel rispetto della disciplina comunitaria". Tale precisazione conferma che la coerenza di questo schema con l'art. 87 è da risolversi sulla base dei principi della sentenza Azzorre, verificando quindi il grado di autonomia regionale. In particolare, occorrerà verificare, in vista di un'aderenza del futuro sistema fiscale federale alle indicazioni della Corte, che le conseguenze delle scelte tributarie operate dall'ente si producano esclusivamente in capo ad esso, divenendo irrilevanti ai fini della quantificazione del trattamento compensativo. In proposito, occorre ricordare che nel sistema delineato dall'art. 119 Cost. è prevista l'istituzione del "fondo perequativo"[498] senza vincoli di destinazione e funzionale all'attribuzione di risorse in favore dei "territori con minore capacità fiscale per abitante". Tale destinazione, secondo la dottrina anteriore alla legge delega sul federalismo fiscale[499], è compatibile con il modello elaborato dalla Corte. Tale conclusione sembra potersi condividere anche alla luce dell'art. 7, comma 1, lett. c), del disegno di legge ove si prevede che "le risorse del fondo[500] devono finanziare la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), n. 1)[501] (…) e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicato, determinato con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria". Tale ultimo inciso, invero, escludendo che il minore gettito dovuto alla adozione di trattamenti fiscali di vantaggio determini un incremento del trattamento perequativo a carico del relativo fondo, conferma, in coerenza con la sentenza Azzorre[502], che il "costo fiscale" del trattamento preferenziale grava esclusivamente sulla regione.

---

[498] Cfr., A. URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri*, cit., p. 31.
[499] Cfr. G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, cit., p. 260.
[500] Secondo l'art. 9, comma 1, *lett. a)*, il fondo è alimentato dal gettito prodotto da una compartecipazione al gettito iva e da un'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'Irpef. All'interno della Relazione al decreto si prevede che la perequazione vada applicata in modo tale da ridurre adeguatamente le differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante, senza alterarne tuttavia l'ordine e senza impedirne la modifica nel tempo. Occorre peraltro osservare che il meccanismo di computo cui le regioni hanno diritto sembra escludere la discrezionalità dell'attribuzione, in tal modo ancorata a parametri oggettivi. Si v., a tal specifico proposito, P. NICOLAIDES, *Developments in fiscal aid: new interpretations and new problems with the concept of selectivity*, in Eur. State Aid law quart., 2007, p. 44.
[501] Si tratta delle spese per sanità, assistenza ed istruzione.
[502] Cfr. Corte di Giustizia, in causa C-88/03, punto 71.

Talune considerazioni vanno da ultimo riservate all'autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale nel quadro dei nuovi assetti disegnato dall'art. 119 Cost. In merito, l'art. 25, comma 3., *lett. b)* del disegno di legge delega prevede che i decreti definiranno i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali. Ciò posto, è da chiedersi quale effetto produca tale disposizione sugli statuti speciali esistenti, che di regola attribuiscono alla regione interessata il potere di istituire tributi propri[503] e che, adottati con legge costituzionale, si giovano della copertura dell'art. 116, comma 1, Cost. Sul tema, occorre prendere le mosse dall'art. 10 della l. cost., 18 ottobre 2001, n. 3, secondo cui sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della medesima legge costituzionale sarebbero state applicabili anche alle regioni a statuto speciale ed alle province autonome per le parti in cui prevedessero forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite. Tale previsione, improntata ad un evidente *favor regionis*, sembra subordinare gli effetti dei nuovi assetti alla circostanza che essi introducano un maggiore autonomia rispetto a quella attualmente prevista, richiedendo una modifica degli Statuti, modifica da effettuarsi, come detto, con legge costituzionale. Su questa base, appare lecito dubitare che il decreto attuativo, in quanto legge ordinaria[504], produrrà effetti sugli statuti esistenti, i quali dovranno sì essere modificati, in quanto previsto dall'art. 10 l. cost. n. 3 del 2001, ma fino a quel momento consentiranno alle regioni a statuto speciale di legiferare in materia tributaria senza i vincoli del decreto attuativo del federalismo, seppur tenendo conto dei vincoli comunitari[505]. In questo senso, come sottolineato dalla dottrina[506], ove lo statuto

---

[503] A titolo esemplificativo può essere richiamato l'art. 36, comma 1, dello Statuto della Regione Sicilia (l.c., 26 febbraio 1948, n. 2) ove si prevede che "*Al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi deliberati dalla medesima*".

[504] Salvo ritenersi, ma la tesi non risulta convincente, che le disposizioni di cui al decreto di prossima adozione, per il fatto di introdurre i principi di coordinamento di cui all'art. 119 Cost., si prestino ad essere considerate come norma di diretta derivazione costituzionale, analogamente a quanto sostenuto per lo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla l. 27 luglio 2000, n. 212. In dottrina si v. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in Dir. prat. trib., 2005, p. 1012-1013. In giurisprudenza cfr. Cass., 12 febbraio 2002, n. 17576, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2003, II, p. 37.

[505] Alla luce della nuova formulazione dell'art. 117 Cost., la Corte Costituzionale eserciterà un sindacato di conformità delle disposizioni regionali con i vincoli comunitari potendo rimettere la questione alla Corte di Giustizia *ex* art. 234 del Trattato, come avvenuto in relazione alla nota vicenda della regione Sardegna, su cui v. V. FICARI, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in Rass. trib., 2008, p.

speciale della regione preveda il potere di istituire tributi propri essi andrebbero disegnati in corrispondenza delle particolari esigenze della Comunità regionale, ferma restando la possibilità di introdurre agevolazioni per le imposte erariali il cui gettito sia per Statuto attribuito alla Regione[507].

6. L'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione della concorrenza.

La prospettiva tributaria che in questa sede orienta l'approfondimento della materia degli aiuti si giova del pacifico convincimento della portata distorsiva delle misure fiscali espresso in sede comunitaria in considerazione dell'azione rivolta al contrasto della concorrenza fiscale dannosa, azione da cui è scaturita, nel 1997, l'adozione di un "codice di condotta" in materia di tassazione delle imprese[508]. Esso riguarda le norme tributarie che determinano un carico effettivo nettamente inferiore a quello generalmente applicato dallo Stato membro e che come tali sono in grado di incidere sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio della Comunità. Il Codice considera potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore, compresa la tassazione zero, rispetto ai

963; A. GIOVANARDI, *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 Rass. trib., p. 1424; 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 Rass. trib.*, 2008, p. 1449.

[506] Cfr. V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, cit., pp. 324 ss., specie *sub* par. 3.

[507] In merito può essere richiamato l'art. 37 dello Statuto siciliano, il cui comma 1 dispone che "*Per le imprese industriali e commerciali, che hanno la sede centrale fuori del territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti ed impianti, nell'accertamento dei redditi viene determinata la quota del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti medesimi*". Come rilevato da A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, cit., p. 1522, nel 2005 sono stati riconosciuti i crediti vantati dalla Regione sul gettito delle imposte pagate dalle imprese che pur operando nel territorio della regione, abbiano sede legale altrove. In questo caso, seguendo la sopra richiamata impostazione di V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, cit., p. 331, che riconosce alla Regione Sicilia la possibilità di introdurre "*agevolazioni che intervengano sull'applicazione delle imposte erariali il cui gettito sia per Statuto attribuito alla Regione*", quest'ultima parrebbe essere legittimata a riconoscere agevolazioni sulle imposte cui si riferisce l'art. 37 dello Statuto, fermo restando, a mio avviso, il dubbio di un possibile rischio di selettività settoriale dovuto al riferimento, contenuto in tale norma, alle sole "*imprese industriali e commerciali*".

[508] Cfr. sia le Conclusioni del Consiglio Ecofin, in materia di politica fiscale, sia la Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti di Governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, per un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. Entrambi gli atti, datati 1 dicembre 1997 sono stati pubblicati in *G.U.C.E.*, 6 gennaio 1998, C/2/01. F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR, Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1255, *sub* par. 5; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pp. 665 ss.; W. SCHON, *Tax competition in Europe*, Amsterdam, 2003, p. 181; B. TERRA – P. WATTEL, *European Tax Law*, cit., p. 189; C. PINTO, *Tax competition and EU law*, cit., p. 136-37; PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., p. 29.

livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato, e si riferisce a quei trattamenti il cui carattere di favore risulti dall'aliquota fiscale nominale, dalla base imponibile o da altri elementi pertinenti. Non in tutti i casi tali agevolazioni sono dannose, dunque il loro carattere pregiudizievole è di volta in volta valutato tenendo conto di una serie di elementi connessi, tra l'altro, alla residenza del beneficiario e al collegamento sussistente tra tali agevolazioni e l'economia nazionale[509]. In tal senso, secondo la dottrina[510], pur non riscontrandosi una perfetta coincidenza tra le due discipline[511], di regola una misura fiscale rientrante tra quelle vietate dal codice si presterà ad essere qualificata in termini di aiuto di Stato[512].

D'altra parte il nesso tra le due aree è provato dalla circostanza che proprio nella stessa sede Ecofin la Commissione ha assunto l'impegno di continuare il lavoro sulla materia che ha portato, l'anno successivo, alla pubblicazione della Comunicazione sull'applicazione dell'art. 87 alla tassazione diretta delle imprese.

Nell'ottica della Commissione espressa in tale atto[513] l'incidenza sugli scambi intracomunitari – inciso posto in apertura dell'art. 87 – è un requisito da considerarsi separatamente rispetto alla distorsione della concorrenza, cui la norma si riferisce in chiusura, poiché l'incidenza sugli scambi è il requisito cui si riconduce la necessità dello svolgimento, da parte del beneficiario, di un'attività economica. Sennonché,

---

[509] All'interno del paragrafo B) si prevede che occorre tener conto delle seguenti caratteristiche: 1) se le agevolazioni sono riservate esclusivamente ai non residenti o 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 sono accordate anche in mancanza di una qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre le agevolazioni fiscali; 4) se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività 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. Cfr. LA SCALA E.A., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri*, cit., p. 59; REALI S., *L'incidenza sulla concorrenza*, in L. SALVINI, Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 197.

[510] Cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, p. 44. Le condizioni alle quali una misura fiscale rileva ai fini del Codice di condotta sono l'esistenza di un vantaggio per i beneficiari, dato da una tassazione più mite rispetto a quella ordinariamente applicata, e il carattere selettivo, essendo la misura riservata sostanzialmente ai non residenti. Analogamente, ricorrerebbero sia l'incidenza negativa sulla concorrenza tra Stati membri, in quanto il codice si applica alle misure che incidono sulla localizzazione delle imprese in ambito comunitario, sia il ricorso a risorse statali, insito nella norma fiscale di agevolazione, che determina il conseguimento di un minore gettito da parte dello Stato.

[511] Come riportato nella lettera J del Codice, solo "*una parte delle misure fiscali contemplate dal Codice rientra nel campo di applicazione delle disposizioni sugli aiuti di Stato*".

[512] Cfr. P. ROSSI MACCANICO, *Commentary of State aid review of multinational tax regimes*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 40.

[513] Cfr. Comunicazione 98/C 384/03, punto 11.

l'individuazione del destinatario del vantaggio pare essere un compito che il Trattato affida alla norma nel suo complesso più che alla locuzione considerata, ed eventualmente tale funzione è svolta in termini più immediati dall'inciso "talune imprese o produzioni" che pertanto consente di emancipare la "questione del beneficiario" rispetto all'incidenza sugli scambi consentendo un collegamento con la problematica delle distorsioni di concorrenza.

L'opportunità di una loro trattazione unitaria, in ogni caso, non scaturisce da una formulazione tautologica dell'art. 87: essi si presentano inscindibilmente legati[514] in ragione della comune ratio sottesa ai due incisi della disposizione – oltre che all'art. 87 nel suo insieme - da rinvenirsi all'interno dell'art. 3, comma 1, lett. g) del Trattato[515], ove si fa rientrare, tra i fini della Comunità, la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno.

E' il mercato, quindi, a divenire chiave di lettura delle norme del Titolo VI del Trattato "regole di concorrenza", di cui sono destinatarie le imprese e, nel caso dell'art. 87, gli Stati membri, sul presupposto che la concessione di aiuti, sotto qualsiasi forma, è suscettibile di determinare una distorsione della concorrenza, pur non potendosi presumere che ciò accada in ogni caso[516].

Ciò vale anche per le misure fiscali, che alleggerendo gli oneri che normalmente gravano sul bilancio dell'impresa, consentono al beneficiario di praticare un prezzo inferiore a quello del concorrente – o comunque di conseguire un utile maggiore, rafforzandone la posizione finanziaria[517] - con la duplice conseguenza di impedire ai concorrenti comunitari l'ingresso sul mercato nazionale[518] e determinare la commercializzazione di prodotti omogenei a prezzi differenti.

L'incisività sugli scambi intracomunitari sarebbe ancor più profonda qualora l'impresa beneficiata intendesse espandere la propria attività su mercati esteri, ciò che

---

[514] M. DONY, *Contrôle des aides d'Etat*, cit., p. 71.
[515] Cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 86.
[516] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pp. 214-15.
[517] Cfr. Commissione Europea, decisione 21 maggio 1986, n. 86/509/CEE.
[518] In tal senso cfr. Corte di Giustizia, 24 luglio 2003, in causa C-280/00, *Altmark trans*., punto 78; Id., 21 marzo 1991, in causa C-305/89, punto 26, *Italia c. Commissione*; Id., 13 luglio 1988, in causa C-102/87, *Francia c. Commissione*, punto 19.

rischierebbe di compromettere la stessa esistenza dell'impresa concorrente non sovvenzionata[519].

Sulla portata dell'aiuto rispetto agli scambi, la dottrina[520] mostra cautela, spiegando come il considerare rilevante, ai sensi dell'art. 87, la semplice diminuzione delle chances del concorrente di uno Stato diverso da quello che ha accordato la misura, di penetrare nel mercato cui partecipa l'impresa agevolata rischia di ampliare eccessivamente lo spettro di applicazione del divieto di aiuti di Stato. La Corte di Giustizia sembra tuttavia ancorare a parametri di potenzialità entrambi i profili[521], compreso quello dell'incidenza sugli scambi, la cui attualità parrebbe invece essere richiesta dalla formulazione letterale dell'art. 87[522]. La Corte ha sostenuto, in particolare, che la nozione di "incidenza" sugli scambi tra Stati membri, va intesa nel senso che "implica un'influenza su tali scambi, o addirittura la mera possibilità di una tale influenza"[523]; e questo profilo si riflette sul recupero dell'aiuto nel senso di escludere la pertinenza di un'interpretazione per la quale il recupero di un intero aiuto dipende da un criterio di incidenza "totale" sugli scambi, in opposizione ad un'incidenza "parziale", che consentirebbe solo il recupero di una frazione del detto aiuto in applicazione del principio di proporzionalità.

L'insieme dei principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria mostra la relatività dei concetti di "scambi tra Stati membri" e di "mercato interno". La Corte di Giustizia ha infatti precisato che l'art. 87 si applica sia alle imprese beneficiarie di aiuti che operino prevalentemente – e non esclusivamente[524] - all'interno del mercato dello Stato membro di appartenenza[525], sia a quelle la cui attività si svolga sul mercato extracomunitario, poiché in entrambi i casi trattasi di imprese che solo apparentemente non partecipano

---

[519] Cfr. Commissione Europea, decisione 4 novembre 1992, n. 93/133/CEE.

[520] Cfr. F. AMATUCCI, *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, *in Rass. trib.*, 2006, p. 134.

[521] Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, in causa C-66/02, punto 111; Id., 29 aprile 2004, in causa C-372/97, Italia c. Commissione, punto 44.

[522] Contra, PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., p. 31, che ritiene trattarsi di "*propensity to affect trade between member States*".

[523] Cfr. Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, in causa C-66/02, punto 112.

[524] Cfr. Commissione Europea, decisione 2 maggio 1979, n. 79/496/CEE, *Offshore*.

[525] In tal senso, cfr. Corte di Giustizia, 15 dicembre 2005, in causa C-148/04, *Unicredito Italiano S.p.A.*, punti 56-58, relativa all'applicabilità di un'aliquota Irpeg del 12,5% applicabile in Italia agli enti creditizi che avessero effettuato fusioni o altre operazioni di ristrutturazione. Analogamente, tra le altre, Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa C-222/04, *Cassa di risparmio di Firenze S.p.A;* Id., 7 marzo 2002, in causa C-310/99, punto 84; Id., 14 settembre 1994, nelle cause riunite da C-278/92 a C-280/92, punto 40.

agli scambi intracomunitari. Sotto questo profilo, la ridotta percentuale di produzione esportata[526], o, viceversa, l'esportazione quasi totale della produzione[527] non escludono l'incidenza sugli scambi poiché rileva non l'argomento quantitativo, ma l'esistenza di un mercato riferito al prodotto, affinché esso sia oggetto di scambi tra operatori diversi dall'impresa beneficiaria e quest'ultima possa potenzialmente parteciparvi[528]. In linea di principio, come rilevato dalla dottrina[529], gli aiuti finalizzati esclusivamente a favorire le esportazioni verso Paesi terzi sono soggetti all'art. 132 del Trattato, che facendo salvi gli impegni assunti dagli Stati nell'ambito di altre organizzazioni internazionali prescrive una progressiva armonizzazione di tali aiuti nella misura necessaria per evitare che venga alterata la concorrenza tra le imprese comunitarie.

L'irrilevanza dell'argomento quantitativo è confermata dalla statuizione secondo cui non esiste una soglia percentuale al di sotto della quale gli scambi possano presumersi non influenzati dall'aiuto[530] poiché la ricorrenza di un elevato grado di concorrenza nel settore in cui opera l'impresa agevolata può potenziare l'incidenza dell'aiuto che anche se esiguo è in grado di incidere sugli scambi e di falsare la concorrenza[531], anche

---

[526] In Corte di Giustizia, 21 marzo 1991, in causa C-303/88, *Repubblica Italiana c. Commissione*, è stato ritenuto che non si può ritenere assente il pregiudizio agli scambi intracomunitari per il fatto che l'impresa detiene una quota di mercato ridotta e partecipa in misura molto marginale agli scambi internazionali.

[527] Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Regno del Belgio c. Commissione*, in http://eur-lex.europa.eu, è relativa ad aiuti finanziari garantiti ad un impresa belga la quale esportava il novanta per cento della propria produzione in Paesi extracomunitari, circostanza ritenuta irrilevante dalla Corte.

[528] La stessa Commissione (cfr. decisione 19 maggio 2004, n. 2006/177/CE), ha tuttavia rilevato che la mera partecipazione dell'impresa agevolata agli scambi comunitari non è sufficiente a dimostrare l'incidenza sugli scambi che deve essere accompagnata da un'indagine diretta all'approfondimento delle conseguenze prodotte dall'agevolazione.

[529] Cfr. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., pp. 62-63; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 224.

[530] Cfr. Corte di Giustizia, 21 luglio 2005, in causa C-71/04, *Administration del Estado c. Xunta de Galicia*, punto 41; Id., 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse*, punto 28. Sul punto si vedano M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, cit., p. 39.

[531] Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, in causa C-172/03, punto 32; Id., 29 aprile 2004, in causa C-278/00, e in causa C-298/00, *Repubblica Italiana c. Commissione*; , 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse*; Id., 24 luglio 2003, in causa C-280/00, punto 81; Id., 19 settembre 2002, in causa C-113/00, *Regno di Spagna c. Commissione*, punto 30; Id., 7 marzo 2002, in causa C-310/99, *Repubblica Italia c. Commissione*, punto 86; Id., 19 settembre 2000, in causa C-156/98; Id., 14 settembre 1994, nelle cause riunite da C-278/92 a C-280/92; *Regno di Spagna c. Commissione*, punti 40-42; Id., 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Regno del Belgio c. Commissione (Tubemeuse)*, punto 43; Id., 17 settembre 1980, in causa C-730/79, punti 11 e 12; 26 settembre 2002, in causa C-351/98, *Spagna c. Commissione*, punto 63; Id., 29 aprile 2004, in causa C-298/00, *Italia c. Commissione*, punto 54. Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pp. 44-45.

qualora a tale esiguità si accompagni la natura regionale o locale dei servizi forniti[532]. Pertanto, quando un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese, un aiuto, anche modesto sul piano individuale, ma potenzialmente a disposizione di tutte le imprese del settore o di una loro amplissima parte, può avere ripercussioni sugli scambi tra Stati membri[533].

A conclusioni diverse è giunta invece la Commissione nel noto caso Trasportes Aeria Portugueses[534], laddove si è ritenuto che non vi fosse distorsione di concorrenza sia poiché la società beneficiaria versava in condizioni economiche e finanziarie sfavorevoli, sia per il limitato ammontare dell'aiuto che non avrebbe giustificato una declaratoria di incompatibilità della misura. Nel quadro della sostanziale indifferenza dell'aiuto sotto il profilo quantitativo fanno eccezione anche gli aiuti "de minimis", di cui al Regolamento 15 dicembre 2006 n. 1998[535], adottato ai sensi dell'art. 2 del Regolamento CE del Consiglio 7 maggio 1998, n. 994, con cui la Commissione ha individuato le soglie quantitative al di sotto delle quali l'art. 87 è considerato inapplicabile[536] sul presupposto che gli "aiuti d'importanza minore", quantificati, in generale[537], in duecentomila euro nell'arco di tre anni[538], si presumono non essere in

---

[532] Su questo specifico punto cfr. Corte di Giustizia, 21 luglio 205, in causa C-71/04, *Administracion del Estrado c. Xunta de Galicia*, pronuncia relativa ad aiuti riservati alla costruzione ed alla trasformazione navale.

[533] Cfr. Corte di Giustizia, 26 settembre 2002, in causa C-351/98, Spagna/Commissione,punto 64; Id., 29 aprile 2004, n causa C-372/97, *Italia c. Commissione*, punto 57.

[534] Cfr. Commissione Europea, decisione 6 luglio 1994, n. 94/698/CE.

[535] La regola "*de minimis*" è stata introdotta per la prima volta nel 1992, nel contesto delle disposizioni in materia di aiuti di Stato a piccole e medie imprese (M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., p. 77; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., 67). Essa viene seguita dalla comunicazione della Commissione, 6 marzo 1996, in G.U.C.E. C/068 1996 che indica, quale soglia massima, centomila euro su base triennale. A seguito del regolamento n. 994/1998 del Consiglio è stato adottato il Regolamento della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 91 (v. PLENDER R., *Definition of Aid*, cit., 37) sostituito oggi dal regolamento 1998/2006. Si v. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 163; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., p. 12. L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., par. 3-063.

[536] In tal senso, espressamente, si legge nel considerando n. 2) del Regolamento 1998/2006.

[537] Si tratta di una soglia generale in quanto per il settore del trasporto su strada si applica il limite di centomila euro, mentre per i settori della produzione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura sono fatte salve le norme speciali. Ai sensi dell'art. 2, par. 3 del regolamento quando l'aiuto è concesso in forma diversa dalla sovvenzione diretta di denaro, l'importo dell'aiuto è dato dall'equivalente.

[538] Secondo quanto disposto dal considerando n. 9) del regolamento, gli anni da prendere in considerazione a questo fine sono gli esercizi finanziari utilizzati per scopi fiscali dall'impresa nello Stato membro interessato. Il periodo di riferimento di tre anni dovrebbe essere valutato su una base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto "*de minimis*", deve essere ricalcolato l'importo complessivo degli aiuti "*de minimis*" concessi nell'esercizio finanziario in questione nonché nei due

grado di incidere sugli scambi comunitari e provocare distorsioni di concorrenza. Proprio in ragione della ratio di tali norme, si prevede rilevino, ai fini dell'individuazione della soglia, anche gli aiuti statali finanziati totalmente o parzialmente con risorse di origine comunitaria e al momento dell'introduzione della misura vi è l'obbligo di informare l'impresa beneficiaria (art. 3, par. 1). Qualora l'importo complessivo dell'aiuto superi il massimale previsto, esso non può beneficiare dell'esenzione prevista dal regolamento neppure per la parte che non superi il massimale. Agli aiuti de minimis si accompagnano quelli rientranti nella General Block exemption regulation[539] diretta ad esonerare dall'obbligo di notifica gli aiuti che per finalità – ricerca, sviluppo, innovazione etc. - ed intensità soddisfino i requisiti previsti dal regolamento n. 800 del 2008.

Accanto a questa esclusioni di tipo (anche) quantitativo, se ne colloca una terza, che scaturisce dall'assenza di un mercato concorrenziale, ciò che accade qualora l'impresa beneficiaria dell'aiuto operi in un regime monopolistico o quando non sia ipotizzabile un flusso commerciale tra gli stati membri in ragione delle caratteristiche fisiche del prodotto[540].

La circostanza che rilevi anche la mera potenzialità dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione di concorrenza non esime la Commissione dall'argomentare concretamente la natura dell'asserito pregiudizio, fornendo adeguata motivazione, pena il rischio di annullamento in sede d'impugnazione[541]. Sin dalla prime pronunce giurisprudenziali è stato infatti ritenuto che non è possibile presumere che un aiuto pubblico concesso ad un'impresa falsi la concorrenza in ogni caso[542]. Tuttavia, è

---

esercizi finanziari precedenti. Cfr. M. BERGHOFER, *The new de minimis regulation*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 17.

[539] Cfr. Regolamento CE della Commissione n. 800/2008 del 6 agosto 2008, in G.U.C.E., 9 agosto 2008, L 214/3.

[540] Cfr. REALI S., *L'incidenza sulla concorrenza*, cit., 211, che richiamando la XX relazione sulla politica della concorrenza si riferisce ai prodotti difficilmente trasportabili per ragioni fisiche o per la rilevanza del costo del trasporto rispetto al valore del bene, e alle merci facilmente deperibili.

[541] Cfr. Corte di Giustizia, 13 marzo 1985, nelle cause riunite C-296/82 e C-318/82, in http:// eur-lex.europa.eu, punto 24; Id., 14 novembre 1984, in causa C-323/82, Intemillis, in http:// eur-lex.europa.eu, punto 38.

[542] Cfr. Corte di Giustizia, 17 settembre 1980, in causa C-730/79, *Philip Morris.* Di diverso tenore erano le conclusioni dell'avvocato generale Capotorti che rilevava come l'art. 92, n. 1, debba "*essere letto nel senso che la distorsione della concorrenza sia una conseguenza costante e necessaria del beneficio accordato mediante l'aiuto statale a talune imprese o a talune produzioni. Questa interpretazione trova conferma nella logica dell'economia: un intervento esterno di carattere selettivo non può che alterare il gioco della concorrenza*". Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pp. 214-15;

stato precisato che non grava sulla Commissione l'obbligo di individuare il mercato rilevante in funzione del prodotto, del territorio e del tempo poiché tale indagine è viceversa funzionale all'applicazione degli artt. 81 e 82 del Trattato[543]. E' tuttavia da rilevare che, come sottolineato da autorevole dottrina[544], la definizione del mercato rilevante è essenziale, per verificare se l'aiuto intervenga in un solo mercato o tra mercati interdipendenti. Ciò in quanto talora l'attribuzione di un aiuto in favore dell'impresa posta a monte del ciclo produttivo (upstream subsidy) permettendo la riduzione del prezzo di vendita, attribuisce un vantaggio alle imprese acquirenti, così come, viceversa, agevolando le imprese "a valle" (downstream subsidy) si sostiene indirettamente la domanda del prodotto commercializzato; quando invece le imprese beneficiarie operino in una pluralità di settori economicamente collegati vi è il rischio che avvenga una cross-subsidization, se l'agevolazione riservata alle attività di un settore consenta all'impresa di accrescere la propria competitività negli altri settori in cui essa opera.

E' interessante sottolineare come talora l'intervento dello Stato sia motivato da ragioni "correttive" del regime di concorrenza esistente in ambito comunitario. Ciò è quanto avvenuto con l'attribuzione del credito d'imposta ai trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi[545] a seguito del quale la Corte ha statuito che il tentativo unilaterale di uno Stato membro di ravvicinare le condizioni di competitività di un

---

P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., p. 12. Analogamente, in Corte di Giustizia, 13 marzo 1985, nelle cause riunite 296/82 e 318/82 si sottolinea che benché in taluni casi dalle circostanze stesse in cui l'aiuto è stato concesso possa risultare che esso è atto a incidere sugli scambi tra Stati membri ed a falsare, o a minacciare di falsare, la concorrenza, la Commissione è tenuta quanto meno ad evocare queste circostanze nella motivazione della sua decisione.

[543] Cfr. Corte di Giustizia, 17 settembre 1980, in causa C-730/79, punti 9 e 11. All'interno della Comunicazione sulla definizione del mercato rilevante, in G.U.C.E. C 372 del 9 dicembre 1997, si legge che "*nella valutazione degli aiuti di Stato, l'analisi si incentra sul beneficiario dell'aiuto e sull'industria o sul settore in cui questi opera piuttosto che sull'individuazione dei vincoli concorrenziali ai quali il beneficiario dell'aiuto è soggetto*". Cfr. M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, cit., pp. 36-37; M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., 76, che conferma come le pronunce di annullamento per difetto di motivazione sono molto rare. Secondo L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., par. 3-061, "*it is sufficient that the Commission can estabilish a link between the measure in question and the likely or potential effect on competition and trade*". *Contra* C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., 60, secondo i quali "*Identification of a distorsion of competition presupposes the correct identification of the relevant product market*".

[544] Cfr. G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, cit., pp. 214-15.

[545] Cfr. Corte di Giustizia, in causa C-6/97, *Repubblica Italiana c. Commissione*. Nella decisione impugnata la Commissione aveva ritenuto che i trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi si trovassero in concorrenza sia con i trasportatori di merci su strada di altra nazionalità, sia con i trasportatori di merci su strada per conto proprio.

determinato settore economico rispetto a quelle prevalenti in altri Stati membri, non esclude la natura di aiuto della misura adottata. Va sottolineato che la Corte ha utilizzato lo stesso criterio rispetto ad un analogo caso spagnolo, in relazione al quale, simmetricamente, è stato chiarito che la sopravvenuta liberalizzazione di un settore a livello comunitario può essere tale da evidenziare un'incidenza reale o potenziale degli aiuti sulla concorrenza[546].

All'interno della prima giurisprudenza[547] era stato già segnalato che la verifica circa l'avvenuta alterazione della concorrenza deve partire dal livello di concorrenza esistente prima dell'adozione della misura, prescindendo dalle motivazioni dell'aiuto stesso e considerando che "gli effetti di più di una distorsione della competizione negli scambi tra Stati membri non si annullano gli uni con gli altri, ma si accumulano, e le conseguenze dannose nel mercato comune vengono aumentate"[548].

7. Aiuti compatibili ex art. 87, par. 2 del Trattato.

Secondo quanto previsto dal secondo paragrafo dell'art. 87 del Trattato sono compatibili con il mercato comune[549]: i) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, purché accordati senza discriminazione in relazione all'origine dei prodotti; ii) gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; iii) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni dell'ex Germania Federale per compensare gli svantaggi della divisione.

Il lessico utilizzato dagli estensori è sufficiente a sancire la natura di aiuti delle fattispecie indicate dalla disposizione, con la conseguenza che essi non si sottraggono

---

[546] Cfr. Corte di Giustizia, 13 febbraio 2003, in causa C-409/00, *Regno di Spagna c. Commissione*, punto 75.

[547] Cfr. Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, in causa C-173/73. Si veda P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., p. 13.

[548] Cfr. Corte di Giustizia, 22 marzo 1977, in causa C-78/76.

[549] Sul tema, in materia fiscale cfr. TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 245; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 18. Per la dottrina comunitarista si segnalano G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 796; LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 56; C. PINOTTI, *Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 165; T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 187; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 11; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., p. 21.

all'obbligo di notifica[550] (art. 88, par. 3), essendo questo riferito ai progetti di aiuti in quanto tali. Allo stesso tempo, tuttavia, trattandosi di aiuti compatibili de jure, il vaglio comunque svolto della Commissione[551] è diretto a verificare che l'aiuto sottopostole rientri effettivamente in una delle lettere dell'art. 87, par. 2, giudizio non di rado complesso.

La presunzione di compatibilità introdotta dalla disposizione non si fonda sulla effettiva coerenza delle fattispecie indicate con i requisiti previsti dall'art. 87, par. 1., ma su un giudizio di meritevolezza, formulato ex ante, delle finalità[552] cui esse tendono e che, in ultima analisi, risulta assorbente dell'eventuale loro incompatibilità in concreto. La ratio della deroga, in particolare, è spiegata per un verso facendosi riferimento al carattere strumentale della tutela accordata alla concorrenza rispetto all'obiettivo dello sviluppo economico, carattere che giustifica la scelta di far talora prevalere valori tutelati dal Trattato[553] ravvisandosi una giustificazione compensatoria[554], per l'altro mediante il richiamo degli artt. 157 ss. che permettono alla Comunità di promuovere sinergie dirette alla promozione di certi settori[555].

Con riguardo alla deroga relativa agli aiuti concessi ai "singoli consumatori" – la cui compatibilità è automatica per l'essere, le misure in questione, riservate a soggetti diversi da imprese[556] - è stato osservato[557] che in tale locuzione devono considerarsi comprese anche limitate pluralità di soggetti, sia per la sostanziale difficoltà di riscontrare una norma nazionale disposta in favore di un singolo soggetto, sia per gli ostacoli che lo Stato membro incontrerebbe nella valutazione della necessità e della meritevolezza di singole persone fisiche. Tra le misure fiscali riconducibili alla fattispecie in esame rientrano le agevolazioni previste, ai fini Irpef, Iva e tasse

---

[550] Cfr. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 19; TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 247.
[551] F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 123.
[552] Così G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 18.
[553] 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 *Riv. it. dir. pubbl. com*., 2004, p. 228.
[554] Cfr. T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., pp. 187-88.
[555] In tal senso v. TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 246.
[556] Si v. LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit, p. 57.
[557] TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 250.

automobilistiche per l'acquisto, l'adattamento e il possesso di veicoli necessari alla locomozione dei soggetti disabili[558].

Condizione prevista dalla norma comunitaria è che il consumatore usufruisca dell'aiuto a prescindere dal soggetto economico che lo fornisce[559], dal momento che, viceversa, verrebbe attribuito un vantaggio per un operatore specifico.

La Commissione ha precisato che il carattere sociale della deroga, da interpretarsi restrittivamente secondo le indicazioni della Corte di Giustizia[560], deve essere inteso nel senso che l'aiuto è da destinarsi a soddisfare i bisogni di fasce svantaggiate della popolazione, poiché non rileva l'eventuale beneficio indiretto – costituito ad esempio dalla diminuzione di prezzo di un bene – conseguente all'attribuzione di un aiuto all'intera popolazione[561].

Quale ipotesi rientrante nella deroga di cui alla lett. b) – legata al verificarsi di calamità naturali o di altri eventi eccezionali – può richiamarsi l'art. 5-sexies del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella l. 21 febbraio 2003, n. 27, norma con la quale sono stati prorogati i benefici di cui all'art. 4 della l. 18 ottobre 2001, n. 383. A seguito della proroga, si prevedeva che con riferimento alle spese per investimenti effettuate per sedi operative ubicate nei comuni colpiti dagli eventi calamitosi del 2002, veniva attribuita la detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo per un ammontare pari al 50 per cento degli investimenti agevolabili realizzati in eccedenza rispetto alla media degli investimenti effettuati nei cinque periodi d'imposta precedenti con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo d'imposta nel quale gli investimenti, comunque assunti al netto dei disinvestimenti, fossero stati maggiori. In relazione a tale regime la

---

[558] A fini Irpef è prevista una detrazione dall'art. 15, comma 1, *lett. c)* del Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R., 22 dicembre 1986, n. 917). A fini Iva si dispone l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento ai sensi del n. 31 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633. Da ultimo si prevede l'esenzione permanente dalla tassa automobilistica [art. 17, comma 1, *lett. f-bis)* del D.P.R., 5 febbraio 1953, n. 39].

[559] Cfr. Corte di Giustizia, 1 giugno 2006, nelle cause riunite C-442/03 e C-471/03, *P., P&O European Ferriess (Vizcaya) S.A. e Disputacion Foral de Vizcaya c. Commissione*, di cui un sunto in F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 842.

[560] Cfr. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, in causa C- 156/98, *Germania c. Commissione*, punto 49; Tribunale di primo grado, 15 dicembre 1999, nelle cause riunite T-132/96 e T-143/96, *Freistaat Sachsen.* In dottrina v., per tutti, T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 188.

[561] E' il caso di quanto sostenuto dal Governo italiano in relazione al contributo per l'acquisto di *decoder* per la ricezione del segnale radiotelevisivo in formato digitale (c.d. "digitale terrestre"), previsto dall'art. 4, comma 1, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, dichiarato aiuto di Stato dalla Commissione Europea con la decisione 24 gennaio 2007, C/2006 6634, in http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:147:0001:0028:IT:PDF.

Commissione Europea ha deciso che tale regime fosse da considerarsi aiuto incompatibile poiché esso era collegato all'importo degli investimenti e non ai danni effettivamente subiti dai soggetti beneficiari[562].

In proposito, la Corte di Giustizia ha statuito la compensabilità degli svantaggi causati direttamente da calamità naturali o altri eventi eccezionali. In tal senso deve esistere un legame diretto tra i danni causati dall'evento eccezionale e l'aiuto di Stato, ferma restando la necessità di una valutazione il più possibile precisa dei danni subiti dai produttori interessati[563]. Inoltre, secondo la Commissione le misure agevolative di cui alla lettera b) devono essere tempestive, decrescenti, limitate nel tempo[564] e non essere applicabili in assenza delle calamità[565].

Da ultimo, con riguardo all'ipotesi di deroga riferita agli aiuti a determinate regioni della Germania per ovviare agli svantaggi derivanti dalla divisione, occorre segnalare che secondo quanto precisato in giurisprudenza[566], in considerazione del valore oggettivo delle norme del diritto comunitario, non può presumersi che tale disposizione sia divenuta priva di oggetto a seguito della riunificazione della Germania.[567] Essa, in quanto deroga al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva, rimanendo tuttavia applicabile ai nuovi Länder[568].

8. Le deroghe discrezionali ex art. 87, par. 3 del Trattato.

---

[562] Cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, cit., p. 461; TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 255 afferma che in tal modo gli aiuti avrebbero potuto essere considerati compatibili sino all'ammontare dei danni effettivamente subiti.

[563] Cfr. Corte di Giustizia, 26 febbraio 2006, nelle cause riunite C-346/03 e C-529/03, *Atzeni e a. – Scolas, Lilliu c. Regione Autonoma della Sardegna*, punto 79.

[564] Cfr. Conclusioni dell'avvocato generale Colomer, 17 gennaio 2001, in causa C-310/99, *Repubblica Italiana c. Commissione*.

[565] Cfr. Decisione 91/175/CEE del 25 luglio 1990, in G.U.C.E. L 86, 6 aprile 1991, p. 23.

[566] Cfr. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, in causa C- 156/98, *Germania c. Commissione*, punti 48-49; Tribunale di primo grado, 15 dicembre 1999, nelle cause riunite T-132/96 e T-143/96, *Freistaat Sachsen.*

[567] Concordano G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 797; LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit, pp. 60-61, e TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 257. Secondo G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., p. 18, viceversa, la deroga non sarebbe più operante (ma si argomenta sulla stessa giurisprudenza). P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, cit., pp. 22-23, segnala che tali aiuti erano stati riservati a Berlino Ovest e alla *Zonenrandgebiet (*area di confine con la Germania Est); erano previsti sostegni per facilitare l'integrazione della Saar e per assistere profughi di guerra.

[568] Cfr. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, in causa C- 156/98, *Germania c. Commissione*, punto 51.

Accanto ad ipotesi di compatibilità de jure, il Trattato prevede, all'interno del terzo paragrafo dell'art. 87, alcune deroghe discrezionali, formulate, ad avviso della dottrina[569], in termini molto generali. In relazione a dette fattispecie, da ritenersi incompatibili ove non autorizzate[570], lo Stato membro richiedente l'applicazione della deroga è tenuto ad adempiere un obbligo di collaborazione nei confronti della Commissione, affinché questa possa disporre di tutti gli elementi necessari ad accertare la sussistenza delle condizioni previste dalla norma[571]. Tale valutazione – da svolgersi secondo un'interpretazione restrittiva - essendo vincolata a condizioni specifiche e al raggiungimento di obiettivi propri del Trattato, è improntata ad una discrezionalità tecnica[572], implica valutazioni di carattere economico e sociale da effettuarsi tenendo conto del contesto comunitario[573] e consiste sia nella verifica delle condizioni per l'esenzione, sia in una valutazione sull'opportunità di concedere l'aiuto[574].

La giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto che ai fini dell'esercizio della competenza in questione, la Commissione possa adottare guidelines – che non deroghino al Trattato - contenenti norme indicative sull'orientamento che tale istituzione seguirà nella valutazione[575]. La decisione adottata dalla Commissione è soggetta a controllo giurisdizionale da parte del tribunale di primo grado e della Corte di giustizia, i quali, competenti a verificare il rispetto delle norme procedurali e di motivazione, l'esattezza materiale dei fatti considerati, nonché l'assenza di errori di diritto, di errori manifesti nella valutazione dei fatti o di sviamento del potere, non potranno sostituire la propria valutazione a quella della Commissione[576].

Non v'è dubbio che le deroghe di maggiore pregnanza nel contesto della norma siano quelle di cui alle lettere a) e c), relative, rispettivamente, agli aiuti destinati a favorire lo

---

[569] E' il pensiero di G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 798.

[570] Cfr. Corte di Giustizia, 18 maggio 1993, nelle cause riunite C- 356/90 e C-180/91, *Belgio c. Commissione*, punti 25-26; Id., 5 ottobre 1994, in causa C-400/92, *Germania c. Commissione*.

[571] Cfr. Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, in causa C-372/97, *Italia c. Commissione*; Id., 28 aprile 1993, in causa C- 364/90, *Italia c. Commissione*, punto 20.

[572] TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., 248-49. Sulla discrezionalità tecnica nell'esplicazione del potere v. gli autorevoli F. BENVENUTI, *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996, p. 195 e V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000, p. 415.

[573] Cfr. Corte di Giustizia, 12 dicembre 2002, in causa C-456/00, *Francia c. Commissione*, punto 41; Id., 19 settembre 2000, in causa C-156/98, *Germania c. Commissione.*

[574] F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 849.

[575] Cfr. Corte di Giustizia, 5 ottobre 2000, in causa C-288/96, *Germania c. Commissione*, punto 62.

[576]Cfr. Corte di Giustizia, 13 febbraio 2003, in causa C-409/00, *Spagna c. Commissione*, punto 93; Id., 26 settembre 2002, in causa C-351/98, *Spagna c. Commissione*, punto 74; Id., 7 marzo 2002, in causa C-310/99, *Italia c. Commissione*, punto 52.

sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione[577] e quelli 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 due categorie, accomunate sotto la definizione di "aiuti regionali"[578], non hanno la stessa ampiezza poiché la lettera c) consente interventi in aree geografiche specifiche senza i ristretti limiti economici previsti dalla lettera a)[579]. Come segnalato dalla Commissione[580], si tratta di aiuti agli investimenti a favore delle grandi imprese o, in determinate circostanze particolari, di aiuti al funzionamento, in entrambi i casi destinati a regioni specifiche al fine di riequilibrare disparità regionali[581]. Poiché sono volti a colmare gli svantaggi delle regioni sfavorite, gli aiuti di Stato a finalità regionale promuovono la coesione economica, sociale e territoriale degli Stati membri e dell'Unione europea nel suo complesso. Questa specificità regionale differenzia gli aiuti a finalità regionale da altre forme di aiuti orizzontali, quali gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione, all'occupazione, alla formazione o alla tutela ambientale, che perseguono altri obiettivi di interesse comune ex art. 87, par. 3, del Trattato anche se a volte con intensità di aiuto superiori nelle zone svantaggiate per tener conto delle difficoltà specifiche che esse devono affrontare. Gli aiuti a finalità regionale promuovono l'ampliamento e la diversificazione delle attività economiche delle imprese ubicate nelle regioni più in difficoltà, in particolare incoraggiando le imprese ad insediarvi nuovi stabilimenti.

I principi sulla base dei quali sono autorizzati aiuti a finalità regionale consistono nel loro utilizzo parsimonioso e proporzionato, nella loro concentrazione nelle regioni più

---

[577] L'uso di termini quali "anormalmente" e "grave" riguarda solo le regioni nelle quali la situazione economica è estremamente sfavorevole rispetto alla Comunità nel suo complesso (cfr. Corte di Giustizia, 14 ottobre 1987, in causa C-248/84, *Repubblica Federale di Germania c. Commissione*, punto 19; Id., 14 gennaio 1987, in causa C-169/95, *Spagna c. Commissione*, punto 15).

[578] Si v. TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, cit., p. 259.

[579] Cfr. Corte di Giustizia, 14 ottobre 1987, in causa C-248/84, *Repubblica Federale di Germania c. Commissione*, in F. CAPELLO, La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato, cit., p. 851.

[580] Cfr. Commissione Europea, Orientamenti in materia di aiuti di stato a finalità regionale 2007-2013 (2006/c 54/08), in G.U.C.E., 4 marzo 2006, 54/13. Sul tema v. P. NICOLAIDES, *Regional State Aid: an assessment of community rules and national measures*, in Eur. Stat aid law quart., 2003, p. 543, che rileva (545) come le tre funzioni principali delle *guidelines* siano: *i)* identificare le aree; *ii)* individuare gli strumenti applicabili e *iii)* modulare l'intensità degli aiuti.

[581] Sono considerati del pari aiuti a finalità regionale livelli più elevati di aiuti agli investimenti concessi a piccole e medie imprese situate nelle regioni svantaggiate al di sopra di quanto consentito in altre zone.

svantaggiate dell'Unione europea[582], nella previsione di massimali che riflettano la gravità relativa dei problemi di sviluppo nelle regioni interessate e verificando che i vantaggi da essi apportati in termini di sviluppo durevole ed equilibrato[583] siano superiori alle distorsioni della concorrenza che ne derivano[584].

Tra gli aiuti di cui alla lettera c) rientrano gli interventi pubblici "orizzontali", destinati a tutte le imprese a prescindere dalla loro localizzazione regionale o settoriale e diretti a modernizzarne l'attività o favorirne la crescita. Si tratta degli aiuti diretti alla tutela dell'ambiente[585], alla formazione[586], alle piccole e medie imprese[587], all'occupazione[588], nonché gli interventi per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà[589], categorie rispetto alle quali la Commissione, partendo degli orientamenti espressi negli

---

[582] Seppur non attinente alla materia fiscale merita di essere richiamata la decisione C (2006)6630 del 24 gennaio 2007, relativa all'aiuto n. 270/2006, con la quale ferma restando l'incompatibilità per il restante territorio nazionale italiano, sono stati considerati legittimi, per la regione Sardegna e la Valle D'Aosta, gli incentivi per l'acquisto di decoder per la ricezione del segnale radiotelevisivo digitale, che in virtù della loro posizione geografica incontrano difficoltà per la ricezione del segnale analogico nazionale.

[583] Cfr. Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, in causa C-156/98, *Germania c. Commissione*, punto 68.

[584] Come precisato all'interno degli Orientamenti, il peso attribuito ai vantaggi apportati dagli aiuti può variare in funzione della deroga applicata, per cui una maggiore distorsione della concorrenza può essere accettata nel caso delle regioni più svantaggiate ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) rispetto a quelle di cui alla lettera c).

[585] Cfr. G.U.C.E. c 37, p. 3 febbraio 2001, 3). Per una panoramica sulle politiche della Commissione in questa materia dal 1974 – anno di adozione del primo *memorandum* – al Protocollo di Kyoto, v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State Aid law and policy*, cit., p. 183, par. 4.4. Cfr. A. AMATUCCI, *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria*, in Riv. dir. trib. int., 2005, p. 81.

[586] V. Regolamenti CE della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 68 e 25 febbraio 2004, n. 363. In argomento v. LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit. p. 83.

[587] V. Regolamenti CE della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 70 e 25 febbraio 2004, n. 364. Sul tema v. l'approfondimento di LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit. pp. 70-75; B. LEONARDO, *La nozione di "microimpresa", di "piccola" e "media impresa" negli aiuti alle attività produttive*, in Corr. trib., 2005, p. 2213; ante regolamenti v. P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato*, cit., p. 40.

[588] V. Regolamento CE della Commissione, 12 dicembre 2002, n. 2204. Sul tema v. LANDI N., *Le deroghe al principio generale di incompatibilità ex art. 87, 2 e 3, CE*, cit., p. 92; A. MORRONE, *Il nuovo regolamento comunitario in materia di aiuti di Stato in favore dell'occupazione*, in Lav. giur., 2003, p. 2, 114, che annota Corte di Giustizia, 7 marzo 2002, in causa C-310/99, *Italia c. Commissione*, commentata anche da M. TIRABOSCHI, *Aiuti di Stato e contratti di formazione e lavoro nella decisione della Corte di giustizia del 7 marzo 2002: sentenza annunciata, risultato giusto*, in *Riv. it. dir. lav*., 2002, II, p. 435.

[589] Cfr. Comunicazione della Commissione, *Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà*, (2004/C 244/02), in G.U.C.E., C 244, 1 ottobre 2004, 2.

atti precedenti ha realizzato una "codificazione"[590], di recente sfociata anche nella già citata General Block exemption regulation[591].

All'interno della lettera c), non rientrano invece gli aiuti al funzionamento poiché essi, a differenza di quelli oggetto di disamina, sono destinati a mantenere lo status quo migliorando la liquidità delle aziende e sono concessi senza imporre obblighi ai destinatari[592].

Quanto alla lettera b) del terzo paragrafo dell'art. 87, essa si riferisce agli aiuti destinati promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro. Secondo la giurisprudenza, ai fini dell'applicazione della deroga è necessario che il progetto – concreto, preciso, definito - rientri in un programma transnazionale europeo sostenuto congiuntamente da vari Governi e si esplichi mediante un'azione positiva tesa alla realizzazione. Per "grave turbamento dell'economia" s'intende invece una situazione tale da interessare l'intera economia dello Stato membro, mentre non integra gli estremi richiesti dalla norma una crisi limitata a singoli settori o riferita a singole aree geografiche[593].

Sono altresì passibili di deroghe gli aiuti destinati, ai sensi della lettera d), alla promozione della cultura e della conservazione del patrimonio, tra i quali non rientrano, come precisato dalla Commissione[594], le risorse destinate all'istruzione e alle esigenze democratiche della società di uno Stato membro. Nell'ambito di applicazione della disposizione si annoverano gli aiuti ai musei[595] e alla produzione cinematografica e televisiva[596].

---

[590] Così G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 778.

[591] Regolamento Ce della Commissione n. 800/2008 del 6 agosto 2008, in G.U.C.E., 9 agosto 2008, L 214/3.

[592] Cfr. Corte di Giustizia, 15 maggio 1997, in causa C- 278/95, *Siemens SA c. Commissione*, in http://eur-lex.europa.eu, punto18.

[593] Si v. Corte di giustizia, 30 settembre 2003, in causa C-301/96, *Germania c. Commissione*, punti 105-107.

[594] Cfr. Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato al servizio pubblico di radio diffusione, in G.U.C.E. C 320 del 15 novembre 2001, 5, punto 26.

[595] In proposito si v. il contributo di CAMARDI C.R.M., *Gli aiuti statali e comunitari ai musei*, in Atti del Convegno AIDA, *Il museo come im*presa, Milano, 1999, p. 236.

[596] In materia la delega cultura prevede taluni principi: *i)* gli aiuti devono riguardare un prodotto culturale, definito tale sulla base di criteri nazionali verificabili; *ii)* il produttore ha libertà di impiegare il 20 per cento delle risorse di bilancio in altri Stati membri senza per questo subire una diminuzione dell'aiuto; *iii)* il finanziamento, in qualunque forma esso avvenga, non può eccedere il 50 per cento del bilancio di

Nel quadro delle deroghe, compatibili de jure o previa autorizzazione, risulta incerta la rilevanza delle agevolazioni fiscali riservate al settore sportivo. In proposito, occorre ricordare che all'interno delle conclusioni della Presidenza nell'ambito del Consiglio europeo di Nizza è stato affermato che nell'azione esplicata in applicazione delle diverse disposizioni del Trattato, la Comunità deve tener conto, anche se non dispone di competenze dirette in questo settore, delle funzioni sociali, educative e culturali dello sport, che ne costituiscono la specificità[597]. Il tema si è posto in relazione alla facoltà, riconosciuta alle società sportive, di iscrivere tra le componenti attive dello stato patrimoniale, quali oneri pluriennali da ammortizzare, l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni degli sportivi professionisti, in quote costanti per dieci esercizi[598]. Le incertezze espresse per tale disposizione si sono poste anche in relazione alle misure tributarie di favore connesse ad eventi sportivi specifici, destinati a svolgersi per intervalli di tempo limitati e in aree geografiche circoscritte[599].

---

produzione; *iv)* non sono consentiti ulteriori aiuti riferiti alla stessa produzione, nemmeno relativi a fasi successive della medesima realizzazione.

[597] Si v. la Dichiarazione relativa alle caratteristiche specifiche dello sport e alle sue funzioni sociali in Europa di cui tener conto nell'attuazione delle politiche comuni, Allegato IV, in http://europa.eu/bulletin/it/200012/p000043.htm.

[598] Si tratta dell'art. 3, comma 1-bis, d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella l. 21 febbraio 2003, n. 27, con cui è stato aggiunto l'art. 18-bis alla l. 23 marzo 1981. n. 91, rubricato "Disposizioni in materia di bilanci". Sul tema v. A. SANTA MARIA, *Lo sport professionistico e la concorrenza*, in Giur. comm., 2004, I, p. 945, ove ampie riflessioni relative alle agevolazioni vigenti in altri Stati membri; M.A. GALEOTTI FLORI, *La "crisi" del calcio e gli "aiuti" contabili e fiscali*, in Foro toscano, VII, 2003, p. 139.

[599] E' il caso dei Giochi del Mediterraneo su cui cfr. l'approfondito contributo di M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i Giochi del Mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, in Rass. *trib*., 2004, p. 1761. Nella fattispecie, escluso che le misure che sarebbero state successivamente adottate si prestassero a rientrare nelle fattispecie di compatibilità *de jure*, sarebbe stato ipotizzabile, ad avviso dell'A., una deroga ai sensi della lettera b) del terzo paragrafo, pur alla condizione che venisse approntato un programma comune tra i Paesi partecipanti all'evento.

CAPITOLO III

PROCEDURA DI CONTROLLO E RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI INCOMPATIBILI TRA DIRITTO INTERNO E PRINCIPI COMUNITARI

SOMMARIO: 1. La competenza della Commissione Europea. – 2. La distinzione tipologica degli aiuti nella prospettiva del procedimento. Aiuti nuovi ed aiuti esistenti. - 3. La procedura davanti la Commissione. – 3.1 L'obbligo di notifica. 3.2. Obbligo di standstill e provvedimenti e ingiunzioni di sospensione e recupero a titolo provvisorio dell'aiuto. – 3.3. Gli aiuti notificati: l'esame preliminare – 3.4 L'indagine formale. – 3.5. Gli aiuti illegali. – 3.6. Gli aiuti esistenti. – 4. Il recupero dell'aiuto. - 4.1.La decisione negativa: effetto diretto e rinvio al diritto interno. – 4.2 Diritto interno e limiti al recupero dell'aiuto: legittimo affidamento e decadenza del potere di accertamento. – 4.3. Recupero dell'aiuto e portata del giudicato. - 5. Il controllo giurisdizionale comunitario. – 5.1. Profili generali. – 5.2. Il ricorso in annullamento e la sospensione. – 5.3. –Il ricorso in carenza. – 6. La tutela di fronte ai giudici nazionali. - 6.1. Il ruolo del giudice nazionale: la diretta applicabilità dell'art. 88, par. 3, ultimo periodo. - 6.2. La responsabilità dello Stato nei confronti del beneficiario. - 6.3 La tutela del concorrente. – 6.4. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e la cooperazione tra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato. - 6.5. La sospensione *ex* art. 47-*bis* del D. lgs. n. 546 del 1992.

1. La competenza della Commissione Europea.

Come si è anticipato nel corso del primo capitolo, il ruolo della Commissione nell'ambito della disciplina degli aiuti di Stato è quello di soggetto preposto all'applicazione delle relative disposizioni, attraverso una funzione di controllo[600], svolta secondo apposite procedure sugli aiuti esistenti, soggetti ad esame permanente, sugli aiuti nuovi, per i quali è obbligatoria la notifica, e sugli aiuti non notificati che, su reclamo di soggetti interessati o d'ufficio, possono essere sottoposti al vaglio della Commissione medesima per valutarne l'incompatibilità *ex* art. 87 del Trattato. A ciò si aggiunge la prerogativa, che non si riscontra all'interno del Trattato Ceca, consistente nella concessione di deroghe. Sotto questo profilo, il sistema attribuisce alla Commissione un potere discrezionale[601] di eccezionale ampiezza, sia pure limitatamente

---

[600] Cfr., sulle funzioni di controllo assolte dalla Commissione (nel sistema anteriore al regolamento n. 659 del 1999, F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1998, I, p. 122.

[601] Sul potere discrezionale della Commissione v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, p. 250; P.C. BLUMANN, *Régime des aides d'Etat: jurisprudence récente de la Cour de Justice,* in Rev. mar. comm. Un. Eur., 1992, p. 730: "*En consequence, si la Commission a trés certaneiment l'obligation de rejter une aide ne figurant pas dans cette disposition ou ne corrispondant pas aux conditions qu'elle pose, en revanche elle peut au nom de son pouvoir de libre appréciation*

alle ipotesi previste dall'art. 87, par. 3 del Trattato. Nell'esercizio delle sue complessive competenze, la Commissione ricorre ad atti che, pur variamente denominati come sottolineato in dottrina[602], limitano la portata concreta del suo potere all'area della *soft law*. Nonostante l'esistenza di limitazioni agli ambiti di discrezionalità dei poteri della Commissione, essi rimangono ampi, in coerenza con la prerogativa, prevista dal Trattato, relativa alla concessione di deroghe, sistema che consente alla medesima Commissione, di compiere un bilanciamento tra effetti negativi derivanti dalla concessione degli aiuti ed eventuali effetti positivi da esso prodotti in presenza di specifiche condizioni e casi particolari[603]. In coerenza con tale ricostruzione, è stato infatti rilevato[604] che il giudizio della Commissione circa la sussistenza o meno dei presupposti per la deroga, è un giudizio di legittimità (coerenza della misura rispetto al fine perseguito) ed insieme di merito (adeguatezza della misura rispetto all'obbiettivo) da condursi alla luce del principio di proporzionalità nonché della c.d. giustificazione compensatoria.

Secondo il primo di detti criteri, quello di proporzionalità, l'intensità dell'aiuto deve essere "proporzionata" alla gravità dei problemi da risolvere, in modo da ridurre al massimo le distorsioni alla concorrenza[605].

La giustificazione compensatoria, viceversa, è il criterio per il quale le distorsioni alla libera concorrenza dovute alla concessione di aiuti di Stato sono considerate ammissibili solo ove controbilanciate da vantaggi per il mercato interno nel suo insieme[606].

---

rejterégalement celles qui respectent les critères de compatibilitè. Liée négativament, la Commission possède un pouvoir discrétionnaire positif ".

[602] Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p. 117, che rileva come i *nomina* non pregiudicano diverse possibili interpretazioni da parte del giudice comunitario.

[603] Non v'è concordia di opinioni sull'esistenza, in capo alla Commissione, di poteri discrezionali di tale ampiezza. A fronte di chi come DA EMPOLI A., BALDRINI F., FARISELLI P., MANTOVANI E., in *Gli aiuti alle imprese nel mercato unico europeo*, Atti del Convegno, Perugia 10 gennaio 1992, pp. 31 ss., ritengono eccessivamente ampi tali poteri, v'è chi, come SCHINA D., *State aid under the ECC Teaty Articles 92 to 94*, Oxford, 1987, ritiene che tali poteri siano pienamente giustificati.

[604] G. DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1993,p. 410.

[605] Il criterio della proporzionalità viene applicato costantemente in quasi tutte le decisioni condizionate, cioè quelle che autorizzano l'aiuto entro determinati limiti di intensità. Ad esempio, nel campo degli aiuti al settore automobilistico, il criterio è stato applicato svariate volte; vedi decisione della Commissione del 13 luglio 1988 concernente gli aiuti concessi dal Governo del Regno Unito a Rover Group (GUCE L 25/92 del 28.1.1989), e la decisione della Commissione del 29 marzo 1988, concernente gli aiuti concessi dal Governo francese al gruppo Renault (GUCE L 220/30 del 11.8.1988).

[606] Affinché tale criterio operi "*il progetto di aiuto deve contenere una giustificazione sotto forma di contributo, da parte del beneficiario dell'aiuto"* che vada al di là degli effetti del normale gioco delle

Non è superfluo precisare che nell'adempimento dei propri poteri di controllo, la Commissione persegue e tutela l'interesse della Comunità e non quello dei singoli Stati membri o dei beneficiari della misura[607]. Tale rilievo, secondo la dottrina, spiega le ragioni per le quali solo l'esecutivo comunitario possa compiere la valutazione di compatibilità degli aiuti, preclusa in modo assoluto ad altre autorità o giurisdizioni nazionali[608].

2. La distinzione tipologica degli aiuti nella prospettiva del procedimento. Aiuti nuovi ed aiuti esistenti.

Le norme procedurali sulla base delle quali la Commissione esercita i suoi poteri di controllo sugli aiuti di Stato sono contenute all'interno del Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999[609].

Il contenuto del regolamento, diretto ad assicurare effettività alle disposizioni sostanziali sugli aiuti, è stato integrato con il supporto della giurisprudenza[610], che ha contribuito a delineare i confini della distinzione tra aiuti nuovi ed esistenti. Tale classificazione, infatti, pur giovandosi delle definizioni del regolamento, non è priva di risvolti problematici, la cui risoluzione è dirimente rispetto alla procedura, diversamente articolata per ciascuna categoria di aiuti.

Ai sensi dell'art. 1, lett. c) del Regolamento, sono considerati "aiuti nuovi" tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche a questi ultimi. La categoria degli aiuti nuovi è quindi individuata in via

---

forze del mercato per il raggiungimento degli obbiettivi della Comunità. Così la Commissione nella X Relazione sulla politica di concorrenza, riferita al 1980, p. 153, punto 213. Il criterio, enunciato per la prima volta nella Decisione Philip Morris (Decisione n. 79/43/CEE del 27 luglio 1979, GUCE L 217 del 27.8.1979), è stato poi applicato costantemente dalla Commissione agli aiuti a finalità regionale e settoriale.

[607] Nella Decisione n. 85/18/CEE del 10 ottobre 1984, in G.U.C.E. L 11 del 12 gennaio 1985, la Commissione ha affermato che le deroghe precisano gli obbiettivi perseguiti nell'interesse della Comunità e non nell'interesse dei soli beneficiari dell'aiuto.

[608] In tal senso cfr. A. PERSIANI, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 23.

[609] Cfr. G. BELOTTI, *Il nuovo regolamento comunitario di procedura degli aiuti di Stato*, in Dir. com. sc. int., 1999, p. 535; alcune brevi riflessioni in M. ANTONUCCI, *Gli aiuti di Stato e il regolamento Cons. C.E. 22 marzo 1999, n. 659*, in Cons. Stato, 2003, p. 826 e in A. PIACQUADIO, *Tendenze evolutive della tutela della concorrenza in ambito comunitario*, in *Riv. coop. giur. int*., 2003, p. 68. Per il regime anteriore al regolamento del 1999, v. T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 88.

[610] Si rinvia nuovamente a F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato alle imprese*, in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 803.

residuale, comprendendo tutte quelle misure di sostegno che non possano farsi rientrare negli aiuti esistenti, vale a dire [art. 1, lett. b) del regolamento] quelli introdotti prima dell'entrata in vigore del trattato e che non abbiano subito modifiche sostanziali[611], gli aiuti autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio in quanto ritenuti compatibili, gli aiuti notificati e tacitamente[612] autorizzati, gli aiuti per i quali è decorso il termine per il recupero, nonché quelle misure divenute aiuti per ragioni sopravvenute attinenti all'evoluzione del mercato comune.

I profili di difficoltà della qualificazione di un aiuto come nuovo o esistente scaturiscono dalla possibilità di interpretare in modo diverso le norme di riferimento.

Ed invero, volendo approfondire la disposizione generale per la quale sono aiuti esistenti quelli introdotti prima dell'entrata in vigore del Trattato, accanto alla lettura restrittiva del disposto, si pone l'alternativa di includere nella definizione tutti gli aiuti esistenti al momento dell'esame della Commissione, che siano notificati e autorizzati o non notificati.

Il problema in effetti si era posto in relazione alla possibilità di considerare "nuovo" un aiuto esistente che, avendo subito modifiche, avrebbe eventualmente dovuto essere notificato alla Commissione. In merito, la Corte di Giustizia ha risposto affermativamente al quesito, precisando sia che un aiuto esistente può considerarsi nuovo quando le modifiche da esso subite hanno alterato gli elementi costitutivi della fattispecie preesistente[613], sia che tale qualificazione non è rimessa ad una mera

---

[611] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 318, che sottolinea come e.

[612] Corte di Giustizia, 11 dicembre 1973, C-120/73, *Lorenz*, punto 4.

[613] Ciò si verifica ad esempio in caso di modifica della base imponibile o dei soggetti passivi, come rilevato dall'avvocato generale Trabucchi nella causa conclusasi con la sentenza della Corte di Giustizia, 22 gennaio 1975, C-51/74, *Hulst*. Come segnalato da G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 311, il principio per il quale la modifica di un aiuto nuovo ne determina il mutamento in aiuto esistente ha trovato una successiva puntualizzazione grazie a Corte di Giustizia, 9 agosto 1994, C-44/93, relativa alle norme concernenti l'attività di riassicurazione dei rischi commerciali connessi ad operazioni di esportazione. Corte di Giustizia, 17 giugno 1999, C-295/97, ha precisato che non costituisce modifica di aiuto esistente l'aumento dell'importo effettivo della misura qualora esso sia determinato dall'ampliamento del campo di attività del beneficiario. Per converso, non possono essere considerati aiuti esistenti le misure concesse in base ad un regime di aiuti già autorizzato ma al di fuori delle condizioni stabilite dalla decisione di approvazione (cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2002, C-36/00; Id., 5 ottobre 1994, C-47/91, punti 24-26, annotata da G.M. ROBERTI, *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in Foro it., 1992, IV, p. 469). Ed invero, se in esecuzione di un programma di aiuto notificato ed autorizzato, lo Stato membro non rispetta le condizioni stabilite, la misura costituisce aiuto nuovo e la Commissione promuove il procedimento di cui all'art. 88, par. 2 del Trattato (così Corte di Giustizia, 4 febbraio 1992, C-294/90, punto 13).

valutazione discrezionale della Commissione[614], pena la vanificazione della trasparenza e della obiettività procedurali; a maggior ragione ove, come segnalato nella nota sentenza *Piaggio industrie aeronautiche*[615], la considerazione dell'aiuto come "esistente" sia fatta dipendere da una valutazione soggettiva della Commissione operata in relazione a "ragioni di opportunità".

L'indicazione più recente della giurisprudenza[616] in merito agli effetti prodotti da una modifica normativa sulla qualificazione dell'aiuto si fonda sulla *separabilità* della modifica rispetto al regime cui accede, onde qualificare come aiuto nuovo solo quel segmento che effettivamente determini un ampliamento del regime di aiuto già previsto dalla legge.

Accanto agli aiuti introdotti prima dell'entrata in vigore del trattato e che non siano stati interessati da modifiche sostanziali, sono considerati esistenti gli aiuti autorizzati dal Consiglio o dalla Commissione, quando l'aiuto è concesso sulla base di termini e modalità previste dalla fonte che ne consente l'applicazione. Pertanto, qualora sia sottoposto, all'esame della Commissione, un regime di aiuti che si assume essere già stato autorizzato, la Commissione è tenuta a verificare se esso soddisfi le condizioni previste nella decisione con cui esso è stato approvato.

Ulteriore fattispecie rientrante nella nozione di aiuto esistente è quella relativa all'aiuto notificato e tacitamente autorizzato. Come noto, a seguito della notifica di un aiuto nuovo, la Commissione dispone di un termine di due mesi per concludere l'esame preliminare della misura. Secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 6, qualora la Commissione non adotti alcuna decisione entro tale termine, l'aiuto è da ritenersi autorizzato, cosicché lo Stato membro interessato, informata la Commissione, può attuare la misura, salvo che la Commissione stessa, entro quindici giorni lavorativi, adotti una decisione. Questo schema, in apparenza lineare, trova il suo punto di criticità nella disposizione dell'art. 5, par. 5 del regolamento, laddove si prevede che il *dies a*

---

[614] Cfr. Tribunale di primo grado, 27 novembre 2003, T-190/00, *Regione siciliana c. Commissione*, secondo cui tale qualificazione deve rispondere ad una situazione oggettivamente pre-determinabile.

[615] Cfr. Corte di Giustizia, 17 giugno 1999, C-295/97, punti 46-47.

[616] Cfr. Tribunale, 30 aprile 2002, nelle cause riunite T-195/01 e T-207/01, *Gibilterra c. Commissione*, annotata da L. BRANCACCIO, *Il controllo degli aiuti di Stato in forma fiscale*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2003, p. 1253, relativa all'estensione del regime di esenzione fiscale della *stamp duty tax* inizialmente riservato alle c.d. *exempt companies* e qualifying compagnie, alle *branches* di tali società. Si v. anche la recente pronuncia del Tribunale di primo grado, 18 dicembre 2008, nelle cause riunite T- 211/04 e T-215/04, *Gibilterra c. Commissione* (in www.europa.eu, in versione inglese).

quo per la decorrenza del termine di due mesi decorre dal giorno successivo a quello della ricezione di una "notifica completa", ritenuta tale se entro due mesi dalla sua ricezione, o dalla ricezione di ogni informazione supplementare richiesta, la Commissione non richiede ulteriori informazioni.

Tale disposto normativo consente di ipotizzare due ricostruzioni alternative.

Secondo la prima, è possibile che il termine di due mesi inizi comunque a decorrere dal giorno successivo alla ricezione della notifica da parte della Commissione, consolidandosi il silenzio assenso qualora la Commissione non abbia chiesto ulteriori informazioni – in tal modo considerando implicitamente completa la notifica -, ovvero, nell'ipotesi inversa, che il silenzio-assenso si consolidi alla scadenza del termine di due mesi, termine decorrente dalla ricezione di informazioni supplementari eventualmente richieste.

In alternativa, la dottrina ritiene di poter immaginare che la norma abbia di fatto introdotto due forme di silenzio-assenso, la prima concernente la completezza della notifica, la seconda, decorrente dalla formazione del primo silenzio-assenso, concernente l'autorizzazione implicita; in questa seconda ipotesi l'autorizzazione dovrebbe considerarsi tacitamente assentita entro quattro mesi – e non due - dalla notifica[617].

Per quanto la dottrina propenda, per ragioni di razionalità, per la prima delle interpretazioni proposte, il tema è destinato a rimanere irrisolto, dal momento che il computo di detto termine dipende dalle concrete vicende che interesseranno il caso, una volta effettuata la notifica alla Commissione la cui completezza rimane uno dei cardini per la formazione del silenzio[618].

---

[617] F. BESTAGNO, *Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, in Dir. comm. int., 1999, p. 345, ritiene preferibile l'interpretazione in base alla quale: "*in caso di inerzia della Commissione il suddetto termine per la conclusione dell'esame preliminare - che decorre dalla ricezione di una notifica completa - non si cumula con il termine di due mesi prescritto perché la notifica si presume completa*".

[618] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 317; C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 190. Anteriormente al regolamento, nella lettera agli Stati membri SG (81) 12740 del 2 ottobre 1981, la Commissione aveva precisato, ai fini della decorrenza dei termini, che "*qualora la notifica non comprenda tutti gli elementi necessari per permettere ai servizi della Commissione di farsi una prima idea sulla conformità dei casi notificati con il Trattato, essa è considerata incompleta e la Commissione può, entro 15 giorni lavorativi successivi alla notifica, chiedere informazioni complementari. In questi casi i termini decorreranno soltanto dalla data di ricevimento delle informazioni complete richieste*".

E' del pari considerato aiuto esistente per espressa previsione normativa di cui all'art. 15, par. 3 del Regolamento, ogni aiuto per il quale sia scaduto il c.d. periodo limite di dieci anni previsto dalla medesima norma, termine cui sono subordinati i poteri della Commissione per il recupero degli aiuti[619]. Tale termine, in realtà, è abbastanza indicativo, dal momento che, pur decorrendo dal momento in cui l'aiuto illegale venga concesso come aiuto individuale o come misura rientrante in un regime generale di aiuti, esso è interrotto e decorre *ex novo* in presenza di qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione ovvero da uno Stato membro che agisca su richiesta della Commissione.
Secondo la dottrina, in realtà, poiché il decorso del termine, come testualmente indicato dalla disposizione, è riferito ai poteri in materia di recupero, si sarebbe in presenza non già di un aiuto esistente, quanto di misure per le quali è escluso l'obbligo di recupero[620].
Il novero degli aiuti esistenti si completa con il riferimento agli aiuti divenuti in ragione della progressiva evoluzione del mercato interno[621]. Si tratta di quelle misure delle quali può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti ma lo sono diventati successivamente in ragione della detta evoluzione del mercato e che non siano state modificate dallo Stato membro. Lo stesso art. 1, n. 5 del regolamento prevede che qualora alcune misure divengano 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.
Anche al fine di limitare la potenziale ampiezza dell'espressione "*misure che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti*"[622], la giurisprudenza, intervenendo, con la sentenza *Alzetta*[623], sugli effetti prodotti dalla liberalizzazione del mercato italiano del cabotaggio, con riferimento alle misure previste da due leggi regionali del Friuli-Venezia Giulia. Al momento in cui gli aiuti erano stati emanati sussisteva un regime di concorrenza per il quale le imprese comunitarie di autotrasporti potevano competere con quelle italiane in ragione della liberalizzazione avvenuta già

---

[619] L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, London, 2006, p. 627.
[620] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 318.
[621] C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 191.
[622] M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, in J. MEGRET(a cura di) Droit Communautaire de la concurrence, Bruxelles, 2007, p. 319.
[623] Cfr. Tribunale, 15 giugno 2000, nelle cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a T-607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, *Alzetta e altri c. Commissione*. G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, in Rass. trib., 2003, p. 2299.

sul finire degli anni sessanta[624]. Viceversa, il mercato locale, nazionale e regionale, era di fatto chiuso alla concorrenza e composto da operatori nazionali e regionali sovvenzionati, come tali destinatari di misure settoriali, come confermato dalla Commissione.

La soluzione adottata dal Tribunale considera nuovo l'aiuto destinato alle imprese operanti nell'autotrasporto internazionale, con conseguente sottoposizione di esso alla notifica, ed esistente, a partire dalla data della liberalizzazione, l'aiuto destinato alle imprese che effettuavano esclusivamente attività di cabotaggio. Come sottolineato dalla dottrina, con la pronuncia in esame, pur non risolvendosi a priori le questioni legate alla concreta portata applicativa della norma del regolamento, si statuisce il principio per cui qualora a beneficiare della misura è un operatore economico che svolga la propria attività sia in settore chiusi alla concorrenza che in settori aperti, la qualificazione di essa per il beneficiario può essere effettuata solo con riferimento ai mercati già aperti alla concorrenza.

A completare il quadro della partizione degli aiuti di Stato in prospettiva procedurale, occorre richiamare la distinzione tra regimi di aiuti e aiuti individuali, rinviando ai pertinenti paragrafi quella tra aiuti illegali e aiuti attuati in modo abusivo.

Il regime di aiuti[625], secondo quanto precisato dalla *lett. d)* dell'art. 1, è un atto in base al quale, senza necessità di ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite, in linea generale e astratta, nell'atto stesso, nonché qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, non legato ad uno specifico progetto, può essere concesso ad una o più imprese per un periodo ed un ammontare indefiniti. All'interno di tale categoria rientrano sia gli *aiuti generali*, intesi come interventi generici in favore di imprese, a prescindere dal settore in cui esse operano e dalla loro localizzazione, sia le *misure generali*, intese come interventi di ampio respiro attuati mediante la predisposizione di un insieme di norme, non necessariamente a carattere solo tributario, dirette all'incentivazione di un settore. Tali aiuti, qualora approvati, esonerano la Commissione dall'esaminare la singola applicazione del regime, pur mantenendo il controllo sulla sua corretta applicazione e ferma restando la

---

[624] Cfr. Regolamento n.1018/68.

[625] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 322; C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 192.

competenza a vagliare la compatibilità dell'aiuto individuale che acceda al regime generale. L'individualità dell'aiuto ricorre invece qualora esso non rientra in un regime di aiuti ovvero, rientrandovi, deve essere sottoposto a notifica specifica.

3. La procedura davanti la Commissione.

3.1 L'obbligo di notifica.

L'art. 88, par. 3 del Trattato prevede che alla Commissione siano "comunicati" in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti.

In coerenza con tale disposizione, l'art. 2 del reg. n. 659 del 1999, dispone che, salvo disposizione contraria dei regolamenti adottati a norma dell'art. 89 del Trattato o di altre disposizioni pertinenti dello stesso, qualsiasi progetto di concessione di un nuovo aiuto deve essere notificato tempestivamente[626] alla Commissione dallo Stato membro interessato, a sua volta informato dalla Commissione circa l'avvenuta ricezione della notifica. All'interno di essa, lo Stato membro è tenuto a fornire tutte le informazioni atte a consentire alla Commissione di adottare una decisione a norma degli articoli 4 e 7.

Come si vede, la disposizione del regolamento si limita, in linea di massima, a replicare il contenuto dell'art. 88, par. 3 del Trattato, eccettuato il ricorso al termine "notificati" in luogo del "comunicati" cui ricorre il Trattato. Da tale disciplina, tuttavia, si deduce l'inammissibilità di forme di conoscenza diverse dalla notificazione nonché l'inidoneità degli equipollenti a produrre gli effetti giuridici propri della notifica[627].

Occorre tuttavia considerare che ai sensi del Regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali, la Commissione può, mediante appositi regolamenti, dichiarare che determinate categorie di aiuti sono compatibili con il mercato comune e non soggette al suddetto obbligo di notifica[628]. Proprio sulla base di

---

[626] La notifica del progetto precede necessariamente l'attuazione dell'aiuto, da intendersi non solo come effettiva erogazione, ma anche come completamento del processo normativo che riconosce all'autorità pubblica il potere di concedere l'aiuto (v. Tribunale di primo grado, 14 gennaio 2004, T-109/01, *Fleuren Compost BV*, punto 74.

[627] Tale principio è stato più volte ribadito dalla Commissione. In particolare, non rilevano elementi quali la notorietà dell'aiuto o altre forme di comunicazione provenienti dal Governo. Sotto il profilo dei requisiti formali della notifica, la Commissione, fin dal 1981 (Lettera agli Stati membri SG (81) 12740 del 2 ottobre 1981), è stata esplicita nel richiedere l'espresso riferimento nell'atto all'art. 88, par. 3, del Trattato.

[628] C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, p. 264.

tali norme è stato recentemente adottato il nuovo regolamento generale delle esenzioni per categoria[629], noto come "*General block exemption regulation*"[630].

Quanto alla fase entro la quale la notifica deve intervenire, il riferimento al progetto di aiuto rende inequivocabile la necessità che vengano notificate misure allo stadio di progetto e non ancora efficaci, pena la possibilità che la Commissione qualifichi l'aiuto come illegale.

Con riguardo alla configurabilità della completezza della notifica, va rilevato che è rimesso alla Commissione il giudizio sulla sufficienza delle informazioni e dei documenti inviatile dallo Stato membro ai fini delle sue valutazioni. In termini temporali, come anticipato nel paragrafo che precede, l'art. 4, par. 5, del reg. n. 659 del 1999 precisa che la notifica è ritenuta completa se entro due mesi dalla sua ricezione o dalla ricezione di ogni informazione supplementare richiesta, la Commissione non richiede ulteriori informazioni.

3.2 Obbligo di standstill e provvedimenti e ingiunzioni di sospensione e recupero a titolo provvisorio dell'aiuto.

Secondo quanto disposto dall'art. 88, par. 3 del Trattato, lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto ad una decisione finale. Questo principio è ribadito in generale dall'art. 3 del regolamento ove si prevede che "*agli aiuti soggetti a notifica, ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato che abbia adottato, una decisione di autorizzazione dell'aiuto*".

La *ratio* del dovere di *standstill* – consistente in un obbligo di *non facere* - è la medesima su cui si fonda l'obbligo di preventiva notifica, e consiste nella necessità di

---

[629] Si tratta del Regolamento (CE), n. 800/2008 della Commissione, del 6 agosto 2008, Questo nuovo Regolamento consolida in un unico testo le norme precedentemente contenute in quattro distinti regolamenti : il 68/01 materia di aiuti alla formazione, il 70/01 applicazione degli aiuti di stato a finalità regionale per le PMI, il 2204/02 riguardante gli aiuti all'occupazione e il 1628/06 inerente l'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato agli aiuti di Stato per investimenti a finalità regionale. Per il rispetto dei requisiti di trasparenza gli Stati Membri dovranno comunque provvedere alla comunicazione alla Commissione di alcune informazioni entro 20 giorni dall'entrata in vigore della misura esentata adottata.

[630] Si tratta degli aiuti a favore delle piccole e medie imprese, della ricerca e dello sviluppo, della tutela dell'ambiente, dell'occupazione e della formazione, nonché degli aiuti che rispettano la mappa approvata dalla Commissione in ordine a ciascuno Stato membro per l'erogazione degli aiuti a finalità regionale.

impedire che la misura possa produrre effetti distorsivi prima che la Commissione si pronunci sulla eventuale compatibilità degli aiuti[631].

Qualora nondimeno lo Stato membro, in violazione dell'obbligo in esame, applichi la misura in questione, la Commissione, ai sensi dell'art. 11 del Regolamento, può, senza essere tuttavia obbligata, emettere un'*ingiunzione di sospensione*, applicabile agli aiuti illegali, tali intendendosi quelli concessi in violazione dell'art. 88, par. 3 del Trattato, vale a dire gli aiuti per i quali non sia stato adempiuto l'obbligo di notifica, nonché quelli che pur notificati, sono stati appunto eseguiti in pendenza del procedimento. In questo caso, la Commissione dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, adotta una decisione con la quale ingiunge la sospensione dell'applicazione della misura fino a che non sia intervenuta una decisione in ordine alla compatibilità della medesima con il mercato comune. Ciò in quanto, come statuito con le sentenze *Boussac* e *Tubemeuse*[632], la circostanza che lo Stato membro abbia violato l'art. 88, par. 3, non preclude, pur nella sua gravità, il controllo di compatibilità da parte della Commissione.

All'ingiunzione di sospensione si affianca un atto certamente di maggiore incisività previsto dalla medesima norma (art. 11, par. 2) e consistente nella *ingiunzione di recupero a titolo provvisorio*[633]. Tale provvedimento, comunque anticipato dalle osservazioni dello Stato membro interessato, può essere adottato, per espressa previsione, quando in base ad una pratica consolidata non sussistono dubbi circa il carattere di aiuti della misura in questione, quando occorra affrontare una situazione di emergenza, ovvero, da ultimo, quando esiste un grave rischio di danno consistente e irreparabile ad un concorrente.

---

[631] Sul tema si v. l'articolato contributo di E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, p. 29, ove un approfondimento di carattere storico-ricostruttivo. Si v. altresì G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 333; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 168; M. EBNER, *La procedura davanti alla Commissione*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, p. 175. La dottrina, rilevando una lacuna del Regolamento, nel momento in cui questo non prende in espressa considerazione il caso in cui lo Stato, malgrado la notifica, provveda a dar corso alla misura prima dell'autorizzazione della Commissione, ha osservato come essa conservi il potere generale di ingiungere la sospensione anche in detta ipotesi.

[632] Cfr. rispettivamente, Corte di Giustizia, 14 febbraio 1990, in causa C-301/87, *Boussac* e Id., 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Tubemeuse*. Cfr. F. BESTAGNO, *Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, cit., p. 350; T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 142.

[633] A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rass. trib., 2003, p. 2257.

Quanto alla ricorrenza dei tre criteri, il tenore letterale della norma sembra suggerire che essi operino cumulativamente.

Quanto al primo, esso assolve in qualche modo una funzione sanzionatoria nei confronti dello Stato che pur non potendo avere incertezze sulla natura di aiuto di una misura, tuttavia non abbia provveduto alla preventiva notifica alla Commissione.

Si caratterizza per una notevole comprensività la seconda condizione, dal momento che la "situazione di emergenza" può essere costituita da qualsiasi fattispecie nella quale appaia indispensabile ristabilire in termini d'immediatezza lo *status quo ante*.

La terza condizione, riferendosi al rischio di danno consistente e irreparabile ad un concorrente, si presenta come disposizione innovativa e di primario rilievo per la tutela dell'impresa concorrente. In questo senso essa si presenta come elemento di un sistema nel quale la necessità di provvedimenti di carattere sospensivo aventi come destinatari gli Stati membri è stata avvertita dalla giurisprudenza[634], anteriormente all'adozione del regolamento del 1999, nel convincimento di assicurare efficacia alle disposizioni di cui all'allora art. 93, par. 3 del Trattato.

Al "riconoscimento", in capo alla Commissione, del potere di adottare forme di tutela cautelare, corrisponde il diritto dello Stato membro di impugnare i detti provvedimenti.

Qualora viceversa lo Stato membro non rispetti la decisione d'ingiunzione, la Commissione potrà adire direttamente la Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 12 del regolamento, onde far dichiarare che la circostanza che lo Stato non si sia conformato alla decisione d'ingiunzione configura una violazione del Trattato.

Da ultimo, si segnala che, come si avrà modo di esporre nel prosieguo con riguardo alla dimensione giurisdizionale nazionale[635], l'obbligo di *standstill* risulta inoltre di particolare cogenza nella misura in cui esso, secondo la giurisprudenza comunitaria[636], è direttamente efficace negli ordinamenti interni, di talché i giudici nazionali possono,

---

[634] Cfr. Corte di giustizia, 14 febbraio 1990, in causa C-301/87, *Francia c. Commissione*, punti 18-20.

[635] Si rinvia al successivo par. 6.1 del presente capitolo.

[636] Si v., per tutte, Corte di Giustizia, 21 ottobre 2003, nelle cause riunite C-261/01 e C-262/01, punto 53. In dottrina, A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2256; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. trib., 2003, p. 2276.

secondo gli strumenti che i singoli ordinamenti pongono a loro disposizione, ingiungere la sospensione dell'aiuto ed eventualmente il recupero[637].

3.3 Gli aiuti notificati: l'esame preliminare.

Con riguardo agli aiuti notificati, recependo i principi espressi dalla Commissione nella sua prassi applicativa, il Regolamento, al capo II, prevede che il controllo della Commissione si articoli nella fase preliminare e nella successiva ed eventuale indagine formale. Tale articolazione procedimentale consente di ritenere che la disciplina prevista dal regolamento sia "completa", nel senso di contenere la dettagliata rappresentazione dello svolgimento dell'esame da parte della Commissione[638].

La fase preliminare[639] - nota come *preliminary assessment* - si caratterizza per "opacità"[640], mancanza di pubblicità ed assenza del contraddittorio, cui si aggiunge il diritto della Commissione di chiedere allo Stato – sostanzialmente senza limiti - tutte le informazioni relative ad una misura notificata allo scopo di integrare la documentazione e l'informativa posta già a disposizione con la notifica.

Dal punto di vista del contraddittorio risulta meno problematica la mancata regolamentazione specifica della fase preliminare attivata a seguito di notifica da parte di soggetti diversi dallo Stato membro interessato. Andrebbe richiamato in tal caso l'art. 20, par. 2 del regolamento, norma secondo cui ciascuna parte interessata può informare la Commissione circa l'esecuzione di aiuti illegali nonché di ogni presunta attuazione abusiva degli aiuti. In questa ipotesi, la Commissione, effettuata una valutazione di massima del caso, può anche limitarsi a comunicare al denunciante che in base alle informazioni in suo possesso non sussistono motivi sufficienti per esprimere un parere sul caso, si limita ad informare l'interessato[641]. Secondo questa ricostruzione, tale

---

[637] Questo potere viene meno qualora il giudice nazionale si pronunci quando, pur consumatasi la violazione dell'art. 88, par. 3, sia frattanto intervenuta una pronuncia con quale la Commissione dichiari la compatibilità dell'aiuto (cfr. Corte di Giustizia, 12 febbraio 2008, in causa C-199/06)

[638] In tal senso S. GUZZI, *La tutela dei terzi nelle procedure per il controllo degli aiuti di Stato nel Regolamento n. 659/99*, in Dir. com. sc. int., 2004, p. 795.

[639] Si v., in dottrina, M. EBNER, *La procedura davanti alla Commissione*, cit., p. 181; BALLARINO T – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997, p. 77; G.M. ROBERTI, *La nuova lettura dell'art. 93, n. 3 Trattato CE nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Foro It., 1991, IV, p. 28.

[640] Nelle conclusioni presentate nell'ambito di Corte di Giustizia, 19 maggio 1993, in causa C-198/91, *Cook*, lo stesso avvocato generale Tesauro spiega che la fase costituita dall'esame preliminare *"E' opaca. Non è prevista la partecipazione dei terzi, dovrebbe avere breve durata"*.

[641] Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 196. La Commissione non è quindi tenuta ad effettuare un esame particolarmente diligente come invece

disposizione andrebbe letta in combinato disposto con l'art. 13, par. 2 che, in caso di presunti aiuti illegali esonera la Commissione dal rispetto del termine previsto per la fase preliminare[642].

Il termine entro il quale la Commissione è tenuta ad effettuare l'esame preliminare è quello di due mesi dalla notifica[643], entro cui si provvede ad una valutazione necessariamente sommaria della misura. Qualora, ai sensi dell'art. 4, par. 6 del regolamento la Commissione ometta di adottare una decisione entro il termine stabilito al par. 5, si ritiene che l'aiuto possa dirsi "tacitamente autorizzato", come visto in precedenza[644], e si presta ad essere considerato alla stregua di aiuto esistente.

Giova comunque ribadire anche qui che, per ragioni di certezza, lo Stato membro può attuare le misure implicitamente autorizzate solo dopo aver informato la Commissione, la quale può adottare una decisione entro quindici giorni lavorativi, decorrenti dalla (ulteriore) notifica[645].

Fermo restando che la fase dell'indagine preliminare non può protrarsi *sine die*, è opinione condivisa che la Commissione debba pronunciarsi entro un termine ragionevole, da giudicarsi tale in relazione alle circostanze concrete, alla complessità

---

statuito da Tribunale di primo grado, 15 settembre 1998, T-95/96, *Telecinco SA c. Commissione* ove si legge: "(…) *se terzi interessati hanno presentato alla Commissione denunce relative a misure statali non notificate, conformemente all'art. 93, n. 3, l'Istituzione, nell'ambito della fase preliminare summenzionata deve procedere ad un esame diligente e imparziale di detta denuncia per applicare correttamente le norme del Trattato sugli aiuti di Stato*".

[642] Non è configurabile quindi il rispetto di un termine ragionevole, diversamente da quanto era stato stabilito, prima dell'entrata in vigore del Regolamento n. 659/1999, dal Tribunale di I grado nella sentenza 19 marzo 1997, in causa T-73/95, *Oliveira c. Commissione*, in cui veniva ribadito che: "*il rispetto da parte della Commissione di un termine ragionevole nell'adozione di decisioni a conclusione di procedimenti amministrativi in materia di politica della concorrenza costituisce un principio generale di diritto comunitario*" precisando che "*la durata ragionevole del procedimento si valuta sulla scorta delle circostanze specifiche di ciascuna pratica, e, in particolare, nel contesto della stessa, delle varie fasi procedurali espletate dalla Commissione , della condotta delle parti nel corso del procedimento, della complessità della pratica e degli interessi delle parti nella contesa*".

[643] Come osserva C. PINOTTI, *Gli aiuti di satto alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 199, il termine di due mesi della di durata della fase preliminare è del tutto teorico in quanto, di fatto, lo stesso può slittare più volte, come nel caso di richiesta di informazioni supplementari, e può essere addirittura prorogato con il consenso dello Stato e della Commissione; precisando inoltre come "*l'incertezza sulla durata della fase preliminare non soddisfa le esigenze di certezza del diritto e trasparenza del procedimento di controllo*".

[644] Si v., *supra*, par. 2 del presente capitolo.

[645] Questo termine non si applica per gli aiuti non notificati o attuati in modo abusivo. La *ratio* del termine risiede nell'esigenza di tener conto dell'interesse dello Stato membro di essere informato circa la compatibilità di una misura notificata, esigenza che viene meno, con tutta evidenza in caso di mancata notifica. Occorre comunque segnalare che non è preclusa alla Commissione la possibilità di adottare una decisione interlocutoria diretta ad evitare la regolare formazione del silenzio-assenso necessario per l'attuazione della misura, al fine di rimettere in termini la Commissione stessa ai fini dell'adozione di altre decisioni.

del caso ed all'eventuale intervento di soggetti interessati, i quali potranno eventualmente proporre ricorso in carenza *ex* art. 232[646] del Trattato ove la fase preliminare si protragga troppo a lungo.

Nel corso del *preliminary assessment* la Commissione esamina tutti gli elementi di fatto e di diritto sottoposti alla sua attenzione mediante la notifica[647]. E' possibile – ma non obbligatorio – che si instauri un dialogo con lo Stato notificante o con i terzi per superare talune incertezze sorte nel corso della disamina o disporre di informazioni ulteriori.

Al termine di tale valutazione[648], la Commissione emette, in alternativa, una decisione con la quale si dichiara che la misura notificata non costituisce aiuto (art. 4, par. 2 del reg. n. 659 del 1999), una decisione con la quale si dichiara che la misura risulta compatibile – totalmente o parzialmente - con il mercato comune (c.d. "*decisione di non sollevare obiezioni*", art. 4, par. 3 del reg. n. 659 del 1999), ovvero, da ultimo una decisione con la quale, dichiarando che sussistono dubbi in ordine alla compatibilità della misura con il mercato comune, decide di avviare la successiva fase di indagine formale.

Occorre peraltro considerare che ai sensi dell'art. 9 del regolamento, la Commissione può procedere alla revoca della decisione con cui si dichiara che la misura non costituisce aiuto (art. 4, par. 2) o della decisione di non sollevare obiezioni, qualora emerga che tali decisioni sono state adottate sulla base di determinanti informazioni ingessate. Prima di procedere alla revoca, la Commissione attribuisce allo Stato membro la possibilità di presentare osservazioni. La revoca è seguita dall'avvio della fase di indagine formale.

3.4 (segue) L'indagine formale.

Qualora la Commissione, nel corso dell'indagine preliminare, abbia incontrato serie difficoltà nella valutazione della compatibilità di un aiuto oppure intenda revocare una

---

[646] Cfr., *infra*, par. 5.3.

[647] Si v. M. EBNER, *La procedura davanti alla Commissione*, cit., p. 184; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 271.

[648] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 330; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 198; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 273; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1257; D. GRESPAN – L. BELLODI, *State aid*, in G.L.TOSATO- L. BELLODI (a cura di), EU Competition Law, Lovanio, 2006, cap. 11, par. 3.2.5.

propria precedente decisione, è tenuta ad adottare la decisione di avvio del procedimento di indagine formale[649]. Come previsto dall'art. 6 del reg. n. 659 del 1999, in tale decisione, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità, la Commissione provvede ad un'esposizione sintetica dei punti di fatto e di diritto pertinenti, motivando la sua valutazione preliminare relativa al carattere di aiuto della misura oggetto di analisi ed esprimendo i dubbi sorti in merito alla compatibilità di essa con il mercato comune. Allo stesso tempo, la decisione invita lo Stato e tutti i soggetti interessati ad esprimere le proprie osservazioni entro un termine prestabilito, di regola non superiore ad un mese, prorogabile solo in casi debitamente giustificati.

Per soggetti interessati si intendono, oltre allo Stato membro, le persone fisiche o giuridiche, i cui interessi possono essere pregiudicati dalla concessione dell'aiuto. Le osservazioni ricevute sono comunicate allo Stato membro interessato, il quale, entro lo stesso termine, potrà a sua volta rispondere alle osservazioni sollevate.

La durata dell'indagine formale dovrebbe di norma concludersi entro 18 mesi, termine prorogabile di comune accordo tra la Commissione e lo Stato membro interessato. Esso, pertanto, non costituisce termine perentorio quanto, piuttosto, un "obiettivo" che la Commissione deve porsi e cercare di rispettare in base al principio di buona amministrazione[650].

In ogni caso, alla scadenza dei 18 mesi, qualora lo Stato membro ne faccia richiesta, la Commissione è tenuta a prendere una decisione sulla base delle informazioni in suo possesso entro 2 mesi. Da notare che, qualora la Commissione ritenga tali informazioni insufficienti per stabilire la compatibilità della misura con il mercato comune, essa dovrà prendere una decisione negativa con la quale dichiara la non compatibilità della misura. In tal caso il Regolamento non attribuisce alla mancata adozione nei termini della decisione la valenza di un'approvazione tacita così come previsto nella fase preliminare. E' comunque salvo il diritto dei soggetti interessati di proporre il ricorso in carenza.

L'indagine formale si conclude, in alternativa, secondo l'art. 7 del regolamento: *i)* con una decisione che dichiara la misura non costituisce aiuto (art. 7, par. 2), poiché

---

[649] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 331; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 200; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1258.

[650] Così, M. EBNER, *La procedura davanti alla Commissione*, cit., p. 191.

eventualmente lo Stato membro vi abbia apportato talune modifiche; *ii)* ovvero con una decisione che statuisca che, a seguito delle medesime modifiche, la misura costituisce aiuto compatibile (c.d. "decisione positiva", art. 7, par. 3); *iii)* che l'aiuto è compatibile a talune condizioni (c.d. "decisione condizionale, art. 7, par. 4) eventualmente prevedendosi una serie di obblighi che ne consentano il controllo; *iv)* una decisione con la quale si dichiara che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune (c.d. "decisione negativa", art. 7, par. 5).

Anche durante la fase dell'indagine formale resta in vigore l'obbligo di sospensione dell'erogazione della misura, ovvero l'ingiunzione di sospensione adottata dalla Commissione ai sensi dell'art. 11 del regolamento. Inoltre, anche per le decisioni che concludono questa fase, ad eccezione della decisione negativa, è ammessa la possibilità di revoca se la loro adozione è stata determinata da inesatte informazioni ricevute nel corso del procedimento. La revoca è comunque preceduta dall'avvio di una nuova indagine formale nel corso della quale può emanarsi un'ingiunzione di sospensione ma non un'ingiunzione di recupero[651].

3.5. Gli aiuti illegali.

Si è già fatto cenno che ai sensi dell'art. 1, *lett. f)* del regolamento, gli aiuti illegali sono quelli attuati in violazione dell'art. 88, par. 3 del Trattato, in quanto ne sia stata omessa la notifica ovvero, pur essendo stata questa effettuata, lo Stato membro abbia contraddetto l'obbligo di astenersi dall'applicazione della misura, in pendenza di un procedimento non ancora concluso.

E' significativo che secondo quanto previsto dal capo III del regolamento, chiunque possa informare la Commissione circa l'applicazione di un aiuto illegale. Sotto questo profilo, per quanto l'art. 20 stabilisca che solo la parte interessata può informare la Commissione dei presunti aiuti illegali, l'art. 10 non sembra condizionare l'apertura di un procedimento relativo all'aiuto illegale alla ricorrenza di un interesse in capo al soggetto da cui provengono le informazioni. Da qualunque fonte esse scaturiscano, infatti, sussiste l'obbligo della Commissione di esaminare le medesime senza indugio. In tal modo, fermo restando che il reclamo del soggetto non interessato non è puramente

---

[651] F. BESTAGNO, *Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura,* cit., p. 349.

teorico – quantomeno nella misura in cui il denunciante in buona fede ritenga di esserne titolare -, la formulazione dell'art. 20 sembra richiedere la titolarità dell'interesse al fine dell'esercizio dei diritti contemplati nella disposizione[652].

Altrettanto peculiare è la instaurazione, nel caso di aiuti illegali, di un flusso informativo con lo Stato membro interessato. Ed invero, mentre le altre norme sopra esaminate tendono a salvaguardare la dialettica Commissione-Stati membri, l'art. 10, par. 2, contempla la richiesta di informazioni come segmento non indispensabile di questo tipo di procedimento prevedendo che essa venga inoltrata solo "se necessario"[653]. Tale previsione si spiega con le differenze che la situazione concreta relativa al controllo sugli aiuti illegali presenta rispetto a quella di un aiuto notificato ma non attuato. In questo secondo caso, la mancata applicazione dell'aiuto pone la Commissione di fronte ad un provvedimento avente esclusivamente rilevanza interna, che non essendo stato eseguito, non si presta ad essere osservato nella dinamica della sua efficacia. Al contrario, l'aiuto illegale è anzitutto un fenomeno che si presta ad essere osservato anzitutto in punto di fatto, ad esempio per gli effetti distorsivi da esso già provocati, e solo in seconda battuta emerge sotto il profilo normativo.

A sostegno di questa ricostruzione giova rammentare che i provvedimenti d'ingiunzione sono non a caso collocati nel medesimo capo, nella norma immediatamente successiva (art. 11). Essi, agendo sul piano effettuale delle misure illegali, mostrano che l'esame della Commissione, in questo caso, è destinato a svolgersi sulle conseguenze già prodotte dalla misura, a differenza di quanto accade nel caso di aiuti nuovi, in cui l'indagine possiede anzitutto una sostanza normativa - poiché è la norma il punto di

---

[652] Tali diritti consistono ne: *i)* la possibilità di presentare osservazioni a seguito della decisione di apertura dell'indagine formale; *ii)* nella trasmissione della copia della decisione adottata *ex* art. 7 del regolamento; *iii)* nella comunicazione con cui la Commissione dichiari che sulla base delle informazioni in suo possesso non vi sono elementi sufficienti per esprimere un parere sul caso, ovvero decida su un caso cui le informazioni si riferiscono; *iv)* nel diritto di ottenere, su richiesta, copia di qualsiasi decisione. Sullo "statuto dei terzi denuncianti" nel sistema anteriore al regolamento n. 659 del 1999 v. T. BALLARINO – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario,* cit., p. 108.

[653] Come osservato da C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 209, lo scambio d'informazioni è anche animato in questo caso da obiettivi diversi rispetto all'ipotesi di aiuti notificati. Mentre in tal ultima eventualità lo Stato membro sarà portato a trasferire in tempi rapidi alla Commissione le informazioni di cui essa necessita, affinché questa concluda le sue valutazioni in senso positivo e prima possibile, nel caso di aiuti illegali, l'informazione resa dallo Stato membro rischi di fornire argomenti in favore della decisione negativa, sul presupposto che la mancata notifica della misura è indice del timore dello Stato membro di andare incontro ad una decisione negativa.

partenza – e, se si concentra sulle conseguenze della misura stessa, esse sono valutate su un piano teorico, perché la misura è ancora inattuata.

Ciò posto, se la Commissione richiede informazioni allo Stato membro, esse, poiché è richiamato l'art. 2, par. 2 del regolamento, devono essere in grado di realizzare, seppur in modo tardivo, una notifica completa, atta ad assicurare all'istituzione comunitaria di disporre di tutti gli elementi di cui avrebbe disposto se la notifica fosse stata correttamente effettuata nei termini.

L'art. 10, par. 2 del regolamento n. 659 del 1999 richiama anche l'art. 5, par. 1 e 2, che in merito alla richiesta d'informazioni prevedono, rispettivamente, che in caso di informazioni insufficienti la Commissione possa richiederne supplementari (par. 1), e che nel caso di informazioni incomplete o non trasmesse essa possa inviare una lettera di sollecito (par. 2) onde ottenere le informazioni entro un certo termine. Sennonché, ai sensi del par. 3 dell'art. 10, qualora entro tale termine, le informazioni non siano trasmesse o lo siano in modo incompleto, la Commissione adotta una vera e propria decisione nota come "ingiunzione di fornire informazioni"[654], stabilendo le specifiche informazioni richieste e il termine ulteriore entro il quale provvedere.

In caso di ulteriore inerzia dello Stato membro non è applicabile l'art. 12 del regolamento, poiché esso attribuisce alla Commissione il diritto di adire direttamente la Corte di Giustizia per la declaratoria del mancato rispetto delle sole ingiunzioni di sospensione ed ingiunzioni di recupero a titolo provvisorio.

In ogni caso, sulla base delle informazioni in suo possesso, la Commissione (art. 13) procede all'esame della misura illegale, con le stesse modalità proprie del *preliminary assessment*. Questa fase, pertanto, può concludersi con una decisione che esclude la ricorrenza di un aiuto, ovvero con la declaratoria di compatibilità, ovvero con una decisione che avvii la successiva indagine formale.

In questo ultimo caso, la Commissione, svolta tale ulteriore fase con le stesse modalità previste dall'art. 6 del regolamento, si pronuncia con una decisione ai sensi dell'art. 7.

In proposito, il secondo periodo del primo paragrafo dell'art. 13 del regolamento dispone che in caso di mancato rispetto, da parte dello Stato membro, dell'ingiunzione di fornire informazioni, la decisione è adottata sulla base delle informazioni disponibili,

---

[654] C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, London, 2001, p. 1264.

esonerandosi la Commissione dal rispetto dei termini previsti per la conclusione delle singole fasi.

L'adozione di una decisione negativa ai sensi dell'art. 14 del regolamento, come vedremo fra breve, impone allo Stato membro di porre in essere tutte le misure necessarie per il recupero dell'aiuto presso il beneficiario salvo che ciò si ponga in contrasto con l'ordinamento comunitario.

3.6 Gli aiuti esistenti.

Nel corso del secondo paragrafo del presente capitolo è stato chiarito quali misure possano ascriversi alla categoria degli aiuti esistenti, il cui nucleo centrale è comunque rappresentato dai regimi di sostegno alle imprese, anche in forma di agevolazioni fiscali, previste all'interno dei singoli ordinamenti, anteriormente alla stipulazione del Trattato o all'atto di adesione alla Comunità[655].

In relazione a tale tipologia di aiuti, l'art. 88, par. 1 del Trattato dispone che la Commissione procede con gli Stati membri ad un esame permanente[656], onde proporre le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune. Lo strumento disegnato dal Trattato in questi casi è quindi quello della "cooperazione"[657], cui l'art. 17 del regolamento si riferisce per indicare i contorni della collaborazione diretta alla revisione della misura.

In particolare, il flusso informativo tra lo Stato e la Commissione, deve essere tale da consentire a quest'ultima di verificare se l'aiuto esistente sia eventualmente incompatibile con il mercato comune. Se la Commissione giunge a tale conclusione, essa provvede ad informare lo Stato membro interessato circa la sua posizione preliminare, affinché questo, nel termine prorogabile di un mese, possa far pervenire le proprie osservazioni, dirette alla formazione, in capo alla Commissione, di una posizione definitiva.

In particolare, qualora essa ritenga che la misura esaminata non sia o non sia più compatibile, emette una raccomandazione[658] in cui suggerisce allo Stato membro l'adozione delle misure più opportune, che possono consistere nella modificazione

---

[655] BALLARINO T – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 79-80.
[656] Si v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 280.
[657] A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2254.
[658] C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1253.

sostanziale del regime di aiuti, nell'introduzione di obblighi procedurali e, nei casi di maggiore rilevanza, nell'abolizione del regime della cui incompatibilità trattasi.
Lo Stato membro, a questo punto, può conformarsi o meno alle indicazioni della Commissione; se decide di adeguarsi, informa la Commissione che, preso atto della volontà espressa, attende l'adozione delle opportune misure.
Qualora lo Stato membro sia invece di diverso avviso, può sottoporre alla Commissione i propri argomenti affinché questa confermi o meno le misure suggerite. Se la Commissione non muta le proprie indicazioni, lo Stato membro è tenuto a dar loro esecuzione, pena l'avvio dell'indagine formale.

3.7 Gli aiuti attuati in modo abusivo.

Gli aiuti attuati in modo abusivo, ai sensi dell'art. 1, *lett. g)* del regolamento, sono quelli utilizzati dal beneficiario in violazione di una decisione adottata a norma dell'art. 4 par. 3, o dell'art. 7 par. 3 o 4 del medesimo reg. n. 659 del 1999[659]. Tale disposizione ha suscitato le perplessità della dottrina[660], che ha osservato come il riferimento, in essa contenuto, al beneficiario anziché allo Stato membro potrebbe porre in dubbio l'applicazione della norma alle modifiche che, in violazione della decisione della Commissione, siano state apportate dall'ente erogante.
Questo dubbio, tuttavia, può considerarsi superato, quantomeno in materia tributaria, grazie all'insegnamento della dottrina più autorevole[661], che ponendo la distinzione tra imposte "autoliquidabili" e "non autoliquidabili", prende atto che per quanto sia lo Stato membro a disporre il titolo dell'agevolazione – la legge – è il contribuente a doversi attivare per verificare che la tassazione della propria posizione – a lui rimessa nel caso di imposte autoliquidabili - avvenga secondo norme che non si prestino ad una censura d'incompatibilità ai sensi della disciplina sugli aiuti di Stato.

---

[659] Si v. M. EBNER, *La procedura davanti alla Commissione*, cit., 177; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 293; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1263.
[660] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 325; analogamente C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 195.
[661] F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, p. 2280.

Oltremodo, v'è da considerare che, per quanto si sostenga[662] che l'art. 16 del regolamento sia applicabile solo nell'ipotesi di decisioni che subordinino la compatibilità della misura ad una serie di condizioni poste dalla Commissione per determinati obiettivi meritevoli di tutela, sembra potersi sostenere che, in termini generali, quando la Commissione adotta una decisione positiva, questa è riferita, nella materia che ci occupa, alla specifica norma fiscale, dotata di un proprio campo di applicazione che la Commissione, dichiarandone la compatibilità, riconosce come compatibile. Pertanto, anche qualora la Commissione si limiti ad autorizzare la misura, senza stabilire condizioni ulteriori rispetto a quelle che la norma prevede sul piano interno, l'aiuto è applicato abusivamente quando si travalichino tali limiti.

Dette perplessità sono comunque giustificate, nella misura in cui la procedura per gli aiuti attuati in modo abusivo è stata introdotta per superare le incertezze della prassi circa la violazione delle c.d. "decisioni condizionali". In precedenza, infatti, essendo, tale *nomen iuris*, adottato dalla Commissione sia per le decisioni che subordinavano l'erogazione dell'aiuto a determinate condizioni, sia per quelle che condizionavano l'aiuto all'impegno dello Stato a non riconoscere ulteriori sostegni alla stessa impresa, non era chiaro quale fosse il discrimine fra aiuto nuovo e aiuto attuato in modo abusivo, per quanto la giurisprudenza[663] fosse intervenuta sul tema.

Il sistema attuale, ruotando, sia nel caso di aiuti nuovi che in quello di aiuti abusivi, sull'avvio della procedura di indagine formale, rende pure superflua la distinzione, valida in precedenza, per la quale ove si vertesse sulle condizioni e sulle modalità di applicazione dell'aiuto, la fattispecie riguardava aiuti attuati in modo abusivo, mentre qualora il problema fosse posto dalla misura o dalla sua intensità complessiva si ricadeva, invece, nella fattispecie nuovi aiuti. L'unica differenza riscontrabile nella procedura relativa agli aiuti abusivi rispetto a quella prevista per quelli illegali è data dalla circostanza che la Commissione, nell'esaminare un aiuto attuato in modo abusivo, non può adottare una decisione di recupero a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 11, par.

---

[662] G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 325.

[663] Cfr. Corte di Giustizia, 4 febbraio 1992, in causa C-294/90, *British Aerospace Rover c. Commissione*, in Foro It., 1992, IV, p. 470; Id., 3 ottobre 1991, in causa C-261/89, Repubblica Italiana c. Commissione, ove veniva ribadito che qualora uno Stato abbia violato le condizioni di una precedente decisione, la Commissione è tenuta ad adire la Corte di Giustizia, mentre, nel caso in cui lo Stato abbia concesso un nuovo aiuto, la Commissione è tenuta ad avviare la procedura di controllo dei nuovi aiuti.

2, poiché l'art. 16 richiama solo il primo paragrafo di tale disposizione, inerente l'ingiunzione di sospensione.

4. Il recupero dell'aiuto.

4.1. La decisione negativa: effetto diretto e rinvio al diritto interno.

Il diritto della Commissione di imporre allo Stato membro il recupero dell'aiuto incompatibile è sancito dalla Corte di Giustizia per la prima volta nel 1973[664], e trova la sua *ratio* nella competenza della Commissione di decidere se uno Stato membro debba modificare o abolire un aiuto incompatibile con il mercato comune.

Questa prerogativa è confermata in modo espresso o implicito dalla giurisprudenza successiva[665], per la quale la soppressione di un aiuto illegittimo e il correlato recupero sono la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità[666] e mirano al ripristino della situazione precedente[667]. Con la restituzione, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata[668].

Attualmente, il recupero dell'aiuto è previsto dall'art. 14 del regolamento n. 659 del 1999, ove si dispone che qualora il procedimento di fronte alla Commissione si concluda con una decisione negativa relativa ad un aiuto illegale, la Commissione impone contestualmente[669] allo Stato membro di provvedere senza indugio al recupero

---

[664] Cfr. Corte di Giustizia, 12 luglio 1973, in causa C-70/72, caso *Kohlengesetz*.

[665] Corte di Giustizia, 15 gennaio 1986, in causa C-52/84; Id., 6 febbraio 1986, in causa C-310/85.

[666] Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, punto 66. La necessità di recuperare gli aiuti concessi in violazione dell'art. 87 del Trattato viene espressa per la prima volta in sede giurisprudenziale nella nota sentenza *Kohlgesetz* (Corte di Giustizia),

[667] Corte di Giustizia, 4 aprile 1995, in causa C-350/93, *Commissione c. Italia*, punto 21.

[668] Cfr. Corte di Giustizia, 17 giugno 1999, in causa C-75/97, *Belgio c. Commissione*, punto 65, ove si precisa che essendo la restituzione diretta solo al ripristino della situazione precedente legittima, essa non può in via di principio essere considerata una sanzione. Da questa funzione del rimborso, prosegue la medesima sentenza al punto 66, risulta anche che, in generale, salvo circostanze eccezionali, la Commissione non può disconoscere il suo potere discrezionale, ammesso dalla giurisprudenza della Corte (sentenza 24 febbraio 1987, in causa C-310/85, *Deufil c. Commissione*, punto 24) quando chiede allo Stato membro di recuperare le somme concesse a titolo di aiuto illegittimo poiché non fa che ripristinare la situazione precedente.

[669] Secondo la giurisprudenza precedente al regolamento (v. Corte di Giustizia, 14 settembre 1994, nelle cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-280/92) quando la decisione di recupero è contenuta nel medesimo atto della decisione negativa, la Commissione non è tenuta ad assolvere ad uno specifico onere di motivazione, atteso che il recupero è la logica conseguenza della declaratoria di incompatibilità dell'aiuto.

dell'aiuto adottando tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie[670].

Il recupero dell'aiuto a fronte di una decisione negativa non è pertanto uno facoltà dello Stato ma un vero e proprio obbligo, che viceversa non ricorre né nelle ipotesi di decisioni positive o condizionali – poiché la violazione dell'obbligo di notifica preventiva dell'aiuto non comporta *ex sé* la sua illegalità e quindi l'obbligo di recupero[671] - né nei casi di decisioni che, pur di contenuto negativo, possano dare luogo ad un recupero che si ponga in contrasto con un principio generale del diritto comunitario. In tali casi, il principio di proporzionalità si presta ad impedire che l'interesse all'eliminazione delle distorsioni della concorrenza prevalga su altri interessi ed obiettivi comunitari altrimenti potenzialmente compromessi.

Sulla efficacia delle decisioni negative della Commissione in materia di aiuti di Stato si è più volte pronunciata la Corte di Giustizia, secondo cui, come già anticipato, in presenza di una formale decisione della Commissione, lo Stato membro interessato ha l'obbligo di eseguire tale decisione, adottando tutti i provvedimenti ordinamentali necessari[672].

---

[670] Sul tema del recupero degli aiuti in generale cfr. il recente contributo di M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di Stato*, Bari, 2007, p. 26, nonché E. GAMBARO – A. PAPI ROSSI , *Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*, in A. SANTA MARIA, Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 201; M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., p. 376; D. GRESPAN – L. BELLODI, *State aid*, cit., cap. 11, par. 5.1; C. BELLAMY - G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1265; L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, p. 666; C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit. p. 214; . Sul sistema precedente al regolamento del 1999 v. T. BALLARINO – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 124.

[671] Osserva C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*., cit., p. 215, come la *ratio* della norma sia comprensibile in quanto non sarebbe stato conforme ad alcun principio di giustizia sostanziale recuperare, sia pure entro determinati limiti (dalla data dell'erogazione sino alla pronuncia della Commissione), un aiuto compatibile con il mercato comune solo perché erogato "illegalmente" e cioè prima degli esiti del controllo. C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 357, con riguardo al recupero degli aiuti non notificati ma dichiarati compatibili, rileva come era stata la Commissione, nella seconda metà degli anni novanta, ad equiparare gli aiuti illegali a quelli incompatibili, facendo sì chela violazione dell'obbligo di notifica, da parametro di illegalità della misura divenisse elemento decisivo ai fini della sua illegittimità. Questo orientamento venne abbandonato con l'intervento della Corte di Giustizia (sentenze 14 febbraio 1990, in causa C-301/87 e 21 marzo 1990, in causa C-142/87), che affermò come la preventiva notifica dei progetti di aiuto avesse funzione strumentale rispetto agli obblighi di controllo della Commissione e che pertanto la sua violazione non esimesse l'istituzione comunitaria dall'esame della compatibilità dell'aiuto stesso. Non univoca è stata poi la posizione della Commissione rispetto agli effetti prodotti dalle decisioni positive adottate a seguito di tale valutazione, talora considerate efficaci *ex nunc* – con correlato obbligo di recupero dell'aiuto non notificato erogato sino al giorno della adozione della decisione positiva – talora *ex tunc*, con conseguente efficacia sanante.

[672] Cfr. Corte di Giustizia, 11 luglio 1984, in causa C-130/83.

Secondo quanto statuito dalla Suprema Corte[673], la decisione della Commissione[674], nonostante consista in un atto sostanzialmente amministrativo oggetto di eventuale sindacato giurisdizionale di legittimità e di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 234, par. 1, lett. b) del Trattato CE, è idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale. Tale conclusione poggia anzitutto sul rilievo che essa ha effetti obbligatori per i destinatari designati (art. 249, par. 4) a seguito della sua notificazione (art. 254, par. 3); inoltre, i ricorsi aventi essa ad oggetto, proposti davanti alla Corte di Giustizia, non hanno effetto sospensivo (art. 242, par. 1). Da ultimo, si rileva che il sindacato di legittimità del giudice comunitario è ristretto ai soli vizi di legittimità e incontra i limiti connessi alle attribuzioni di potere discrezionale che l'art. 87 del Trattato CE conferisce alla Commissione.

Il ragionamento svolto dalla nostra Suprema Corte muove da un'analisi contestuale dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale in una giurisprudenza parallela, le cui origini, poi consolidate, sono ormai datate[675].

Ciò posto, per valutare se una decisione della Commissione sia idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale, il giudice deve applicare esclusivamente i criteri elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, che subordina l'efficacia diretta della fonte comunitaria alla circostanza che essa contenga un obbligo giuridico sufficientemente chiaro, preciso e incondizionato nei confronti degli Stati membri, nonché la sua

---

[673] Cfr. Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17564, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, II, p. 3, con approfondita nota di 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.)*. Non si rinvengono, invece, prima della citata sentenza, precedenti specifici sulla efficacia diretta di decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato, tranne che per una isolata e datata sentenza del Consiglio di Stato, 24 gennaio 1989, n. 30, dove si assume la posizione formalistica secondo cui, in ipotesi di decisione negativa della Commissione su aiuti disposti in base a legge, l'attuazione sarebbe possibile soltanto previa modifica normativa con atto di efficacia equivalente.

[674] Nel caso della sentenza n. 17564 del 2002 si trattava della decisione, 28 maggio 1991, n. 91/500/CEE, con cui la Commissione aveva dichiarato illegali taluni aiuti, adottati a beneficio delle imprese della Regione Friuli-Venezia Giulia, ai sensi degli artt. 2 e 4 della L. n. 26 del 1986.

[675] Per la *tesi monista* della Corte di Giustizia, si vedano *Simmenthal*, in causa 106/77, sentenza 9 marzo 1978, in Racc. 629; più recentemente, *Carra*, in causa C-258/98, sentenza 8 giugno 2000, in Racc. I-4217. Per la *tesi dualistica*, seguita dalla Corte Costituzionale, cfr. *Frontini*, sentenza 27 dicembre 1973, n. 183, in Foro it., 1974, I, p. 314; *Granital*, sentenza 8 giugno 1984, n. 170, in Foro it., 1984, I, p. 2062. In dottrina vedi contributo di 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 Riv. dir. fin. e sc. fin., 2005, I, p. 384.

attuabilità o eseguibilità senza la necessità dell'esercizio di un potere discrezionale da parte degli Stati membri medesimi[676].

Le decisioni adottate dalla Commissione nella materia degli aiuti producono inoltre effetti sul piano normativo, dal momento che, pur prive dei requisiti di generalità e astrattezza, costituiscono fonte di produzione di diritto comunitario, obbligando gli Stati che ne siano destinatari a dare loro attuazione, con atto normativo idoneo ad abrogare o modificare l'atto interno. Inoltre, con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato, esse vincolano il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi sottoposti alla sua cognizione, impedendogli di applicare la norma interna incompatibile con quella comunitaria, sul presupposto della prevalenza del diritto comunitario su quello interno.

Con riguardo agli aiuti di Stato attuati mediante norme fiscali agevolative, la declaratoria di incompatibilità dell'aiuto determina il sorgere, per il contribuente, dell'obbligo di corrispondere una somma di denaro equivalente al tributo non versato, fatta salva, in caso di mancato adempimento spontaneo, l'azione di recupero esercitata dallo Stato[677]. Quest'ultimo, oltre che ad adottare, sul piano amministrativo, ogni atto strumentale al recupero dell'aiuto presso coloro che ne abbiano già beneficiato, è tenuto, sul piano legislativo, a rimuovere il provvedimento istitutivo dell'aiuto stesso.

Inoltre, per quanto il recupero rimanga sottoposto alle norme di diritto interno, queste ultime non potranno essere invocate per sottrarsi al relativo obbligo; in caso di assenza di norme procedurali idonee, queste devono infatti essere create, e vanno formulate in modo tale da non rendere praticamente impossibile il ripristino dello *status quo ante*[678]. Ad avviso della dottrina più autorevole, peraltro, in materia fiscale non è necessaria la previsione di norme *ad hoc*, essendo sufficienti le disposizioni vigenti in materia di accertamento[679], proprio in quanto la logica sottesa al recupero è quella di realizzare una effettiva *restitutio in integrum*.

---

[676] Su questa base, la Corte di Cassazione ha qualificato la decisione n. 91/500/CEE in tutte le sue statuizioni - e cioè sia in quella relativa alla incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, a norma dell'art. 92 del Trattato, sia nella parte riguardante la fruibilità degli aiuti, in via transitoria - come idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento italiano.

[677] Cfr. F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit., p. 2273.

[678] Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87, Belgio c. Commissione, punto 61; v. M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di Stato*, cit., p. 35. C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1267.

[679] Cfr. F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit., p. 2288.

A tal proposito merita di essere richiamata la problematica relativa alla correlata obbligazione del beneficiario di corrispondere gli interessi maturati sull'aiuto percepito. In merito, se l'originaria impostazione della Commissione imponeva il recupero degli interessi dalla data di decorrenza della esecuzione della decisione[680] – assumendo, gli interessi, natura di "sanzione" – in seguito tale orientamento è mutato[681], poiché, come oggi previsto dall'art. 14 del regolamento, gli interessi decorrono dall'erogazione dell'aiuto illegittimo, confermando la funzione ripristinatoria del recupero dell'aiuto, bilanciata da un criterio di proporzionalità[682].

Da ultimo, con riguardo alla portata soggettiva del recupero, si ritiene che il beneficiario presso cui l'aiuto vada recuperato è "*colui nel cui patrimonio, al momento del recupero, si trova ad essere rappresentato il vantaggio economico dell'aiuto a suo tempo erogato; soggetto che, evidentemente, può essere anche diverso da colui al quale l'aiuto è stato erogato*". Tale considerazione, orientata a criteri di effettività, intende consentire il recupero anche nel caso di cessione totale o parziale dell'azienda, di suo eventuale conferimento in società, di trasformazione, fusione e scissione, nonché di morte dell'imprenditore persona fisica[683].

4.2. Diritto interno e limiti al recupero dell'aiuto: legittimo affidamento e decadenza del potere di accertamento.

Il diritto nazionale, come si è visto, deve assicurare un *effettivo* rispetto sia del divieto di aiuti concessi in violazione dell'art. 87 del Trattato, sia delle conseguenti decisioni della Commissione. Cosicché, sarebbero contrari al diritto comunitario sistemi processuali o norme procedimentali che rendessero impossibile o eccessivamente difficile il rispetto di tale obbligo[684].

---

[680] Commissione CEE, decisione 31 maggio 1989, 89/661/CEE, *Alfa Romeo*.
[681] Commissione CEE, decisione 24 giugno 1992, 92/483/CE, *Siemens Sa*.
[682] All'interno della sentenza del Tribunale di primo grado, 8 giugno 1995, in causa T-459/93, punti 102-103, in versione inglese in http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ, è stato statuito che gli interessi, costituendo l'equivalente del vantaggio finanziario derivante dalla maggiore disponibilità di risorse (perché direttamente erogate, ovvero risparmiate, nel caso di tributi non assolti), sono dovuti dalla data nella quale il beneficiario ha effettivamente beneficiato dell'aiuto.
[683] F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit., p. 2290.
[684] In tal senso v. E. ALTIERI, *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, cit., p. 2342. Sono del resto molto stretti i margini per l'eccezione di

Sotto questo profilo, occorre allora verificare se tale rinvio al diritto interno sia tale da determinare l'applicazione degli istituti cui, di regola, si ricorrerebbe nell'esercizio della potestà accertativi - ivi compresi i relativi termini decadenziali previsti dalla legge - ovvero sia un rinvio meramente strumentale, orientato ad una prospettiva "operativa" nella quale lo Stato, peraltro destinatario del ricavato, è il "soggetto più idoneo" a curare il recupero, per il fatto di disporre già di strumenti e strutture atte al conseguimento del risultato.

Sulla natura di questo rinvio, se da un lato vi è chi ritiene sia necessario seguire le ordinarie procedure fiscali di accertamento e riscossione, vertendosi in un'ipotesi di recupero di imposte[685], dottrina altrettanto autorevole[686], condividendone l'impostazione di fondo, osserva che il ritenere sempre applicabili, ai fini dell'adempimento dell'obbligazione restitutoria, le procedure di carattere esclusivamente fiscale, determinerebbe l'applicazione delle pertinenti norme decadenziali previste dalla legge, impedendo all'Amministrazione di recuperare le agevolazioni fiscali dichiarate incompatibili, anche qualora il termine di cui all'art. 15 del regolamento n. 659 del 1998 non sia ancora spirato[687].

Le criticità procedurali parrebbero poter essere superate, ad avviso della medesima dottrina[688], dalla specialità dei provvedimenti normativi diretti al recupero degli aiuti. A

---

impossibilità assoluta di recupero, che lo Stato non può opporre qualora non abbia intrapreso alcun tentativo di effettuare il recupero e, incontrate difficoltà, non abbia sottoposto alla Commissione le problematiche inconrate, onde avviare una cooperazione. Né, tale eccezione può essere opposta nel caso di "difficoltà giuridiche, politiche o pratiche" (v. Corte di Giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-99/02, punto 18). Superata, come si vedrà nel prossimo paragrafo, anche la tradizionale intangibilità del giudicato, sembra che una delle ipotesi nella quale l'impossibilità assoluta può rilevare è quella del fallimento dell'impresa beneficiaria. In tal caso, ferma restando la necessità che lo Stato si insinui al passivo della procedura concorsuale, l'eventuale mancato recupero dell'aiuto sarebbe "compensato" dalla possibilità, per i concorrenti, di fare propria la quota di mercato del concorrente, eventualmente acquistando gli assets del medesimo.

[685] In questo senso, cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 330.

[686] Così, A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2266; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli Aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit. p. 2281. Gli Autori citati convengono comunque sull'inapplicabilità di sanzioni tributarie, tenendo conto dei fondamentali principi di tutela dell'affidamento e buona fede del contribuente, nonché relativi all'incertezza nell'applicazione di norme impositive.

[687] Tale disposizione, come è noto, prevede che i poteri della Commissione in materia di recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di dieci anni a partire dal giorno in cui l'aiuto viene concesso. La norma prevede che qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro che agisca per conto di essa, determina l'interruzione del termine, salva la sospensione nel caso di impugnazione della decisione. Trascorso il termine, l'aiuto è considerato esistente.

[688] A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2267.

sostegno si richiama il caso del credito d'imposta destinato agli autotrasportatori italiani, il cui recupero è stato affidato dal d.l. 20 marzo 2002, n. 36, al Ministero dei trasporti, e non all'Agenzia delle Entrate, in ragione della natura del credito da recuperare. Come si leggeva nella relazione tecnica a tale decreto, il credito d'imposta costituiva infatti solo una forma tecnica alternativa rispetto ad un'attribuzione diretta di risorse; in tal caso, la prevalenza del dato formale su quello sostanziale, incidendo sulla disciplina applicabile, avrebbe certamente vanificato il recupero, in ragione dell'essere trascorso un considerevole periodo di tempo dalla percezione del beneficio. Nella stessa direzione muoveva l'art. 1 del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, nel richiedere alle banche il pagamento di un *importo corrispondente alle imposte non corrisposte*[689].

Questi richiami normativi mostrano come il problema dell'integrazione delle norme interne di carattere procedimentale con quelle comunitarie della medesima natura, è ben noto al legislatore, che nei casi suddetti ha argomentato il superamento delle asimmetrie esistenti sulla base di un argomento sostanziale: nel momento in cui lo Stato decide di sostenere un settore, la modalità concreta attraverso cui questo sostegno è garantito è indifferente rispetto all'applicabilità delle disposizioni in materia di aiuti di Stato. Questo rilievo, per il quale il riconoscimento di un credito d'imposta equivale ad un'attribuzione diretta di liquidità in presenza delle medesime condizioni, è del resto il presupposto della materia oggetto del presente lavoro, dal momento che l'art. 87 si riferisce agli aiuti sotto qualsiasi forma, poiché è una norma la cui *ratio* è orientata al

---

[689] Le soluzioni adottate in concreto non sono uniformi. Con riguardo alle agevolazioni fiscali concesse per gli investimenti innovativi nei settori della siderurgia, della cantieristica navale, delle fibre sintetiche ed automobilistico [su cui v. Commissione Europea, Decisione 13 maggio 1998 (1998/1434/CE)]. Il mancato intervento del legislatore in questo caso ha spinto l'amministrazione finanziaria a ritenere applicabili le ordinarie procedure fiscali e ad emanare specifiche istruzioni con (cfr. Min. fin., circ. 15 settembre 1998, n. 218/E, con la quale si stabiliva di ricorrere, ai fini del recupero, provvedimenti emessi nella forma degli accertamenti parziali *ex* art. 41-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 60). Con riguardo agli aiuti fiscali alle banche disposti con il D.lgs. n. 153 del 1999. In questo caso, in una prima fase è stato disposto il *congelamento* delle agevolazioni; successivamente il vero e proprio recupero degli aiuti, attraverso una procedura speciale, sostanzialmente difforme da quella fiscale, e con la previsione di sanzioni in caso di inosservanza. Analoghe misure di recupero sono state adottate con riferimento agli sgravi contributivi riconosciuti per l'assunzione di lavoratori con contratti di formazione e lavoro. La riduzione degli oneri sociali era prevista dall'art. 3, l. n. 836 del 1984. Con la decisione 11 maggio 1999 n. C (1999) 1364, la Commissione ha ritenuto che le novità introdotte ai contratti di formazione e lavoro dalla legge 407/1990, ne hanno modificato la natura, in quanto i benefici non erano più applicabili in maniera uniforme e automatica, bensì in funzione del luogo di insediamento dell'impresa e del settore di appartenenza. La Commissione ha chiesto quindi il recupero degli aiuti erogati, ciò che è avvenuto direttamente attraverso l'Inps che ha invitato le imprese interessate a restituire gli sgravi concessi tra novembre 1995 e maggio 2001, pena l'iscrizione a ruolo, entro 60 giorni.

piano effettuale proprio dell'aiuto, quello distorsivo, non a quello formale basato sulla forma della fonte della distorsione.

Dato tale presupposto, si potrebbe ritenere che il ricorso ad una disciplina speciale del recupero, pur motivata dalla circostanza che la misura fiscale è solo una forma tecnica per l'attuazione del sostegno, appare quale espediente formale per escludere - in linea di principio, non in concreto – l'opponibilità al fisco dell'intervenuta decadenza dei termini di accertamento previsti dalla legge. In termini altrettanto formali, infatti, si potrebbe obiettare che la scelta di una forma tecnica piuttosto che un'altra non è priva di conseguenze sul piano della disciplina applicabile: la misura fiscale in luogo della erogazione di liquidità reca con sé una regolamentazione che le è propria, quella tributaria, che andrebbe applicata non solo quando il contribuente fruisce dell'agevolazione, ma anche quando, avendone fruito, è chiamato a restituirla.

Ciò per sostenere che ad avviso di chi scrive, l'argomento secondo cui la misura fiscale è solo una "modalità tecnica", pur animato da un approccio sostanziale, si rivela, in questo caso, servente per la soluzione formale data dalla "opportunità" della disciplina speciale[690].

Orbene, non pare esservi dubbio che se si dovesse impostare il problema sul piano formale, si dovrebbe limitare l'indagine al rapporto tra contribuente e fisco. E su questo piano verrebbero in rilievo il problema dell'affidamento, la questione della disciplina del rapporto ed il correlato tema delle eccezioni opponibili (termini dell'accertamento, imposizione retroattiva), nonché, non ultima, la dubbia configurabilità di un diritto dell'impresa al risarcimento del danno derivante da un illecito dello Stato produttivo di conseguenze patrimoniali[691].

L'insoddisfazione derivante dall'indagine su questi profili scaturisce dalla portata esclusivamente domestica delle relative implicazioni, che peraltro tralasciano di

---

[690] Come è stato rilevato da Comm. trib. prov. Brescia, 6 maggio 2008, n. 25, si tratterebbe di "interventi pubblici negativi (…) che avrebbero la funzione di cancellare le originarie connotazioni tributarie dell'aiuto di Stato, in funzione appunto dello scopo perseguito e, cioè, del reintegro finanziario di quanto in antecedenza non era stato versato".

[691] Sul tema della configurabilità di un diritto al risarcimento del danno conseguente alla violazione del principio del legittimo affidamento da parte dell'Amministrazione, e sull'affidamento in generale si v. E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rass. trib., 2002, p. 459 (p. 472); ID., *Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 587.

considerare il fenomeno nelle sue direttrici principali, soggettiva e oggettiva, che permeano la disciplina comunitaria, vale a dire i concorrenti e il mercato.

Il recupero dell'aiuto non costituisce infatti, come più volte ribadito, una sanzione rispetto ad un trattamento illegittimo sul piano formale, ma, come di recente affermato anche dalla Corte Costituzionale[692], la necessaria cura di un'alterazione della concorrenza tra gli operatori del mercato, ciò che costituisce la finalità del Trattato.

Questa considerazione, sul presupposto dell'adesione al Trattato e della prevalenza del diritto comunitario sulla legge interna, risulta assorbente rispetto a qualunque scelta che il legislatore possa compiere per sottoporre il recupero alla disciplina tributaria o a quella di diritto comune. Ed invero, quando una norma interna impedisce di attribuire efficacia ad un atto comunitario che, sancendo la natura di aiuto di una misura, ne ordini il recupero, questa norma – come quella che sancisce la decadenza dal potere di accertamento – deve essere disapplicata assicurando l'effettività garantita anche nel caso di rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario[693].

Detto altrimenti: a mio avviso non è necessario negare natura tributaria alla somma oggetto del recupero per evitare eccezioni fondate sulla disciplina fiscale, poiché quest'ultima deve comunque cedere il passo alla decisione comunitaria, tanto più che, come statuito dalla medesima Cassazione, essa produce effetti diretti.

E' questo approccio, caratterizzato da un certo pragmatismo, ad essere stato adottato dalla Corte Costituzionale nel pronunciarsi sulle disposizioni relative al recupero delle agevolazioni fiscali destinate alle società *ex* municipalizzate[694]. All'interno dell'ordinanza si prende atto che a seguito della decisione della Commissione,

---

[692] Cfr. Corte Cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36 (relatore il prof. Gallo), con la quale è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, l. 18 aprile 2005, n. 62, e dell'art. 1, d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, in relazione alla presunta violazione degli art. 3, 53, 97 Cost. Come si legge all'interno del testo dell'ordinanza, "il rimettente (…) 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 (…) e che, conseguentemente, lo Stato italiano ha l'obbligo di procedere al recupero delle *somme corrispondenti agli aiuti illegali* concessi" (corsivi miei).

[693] Il principio di effettività opera in modo simmetrico: esso impone sia il recupero delle agevolazioni fiscali in contrasto con il diritto comunitario, sia il rimborso dei tributi assolti in violazione delle norme del Trattato. Sul punto v. F. AMATUCCI, *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*., in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 291, nonché, recentissimo, il contributo di M. GRANDINETTI – S. MONZANI, *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla tutela cautelare e alla restituzione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2008, p. 927 (p. 948).

[694] Si v. il successivo cap. V, ove questo tema è ripreso all'interno del par. I.4 con riguardo allo specifico tema delle società municipalizzate.

dichiarata l'incompatibilità delle misure con la disciplina comunitaria, lo Stato ha assunto la veste di destinatario dell'obbligo di recupero degli "*aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte*" (art. 1, d.l. 15 febbraio 2007, n. 10) che non solo non potevano trovare applicazione nell'ordinamento nazionale, ma dei quali gli stessi beneficiari avrebbero dovuto evitare la fruizione, rilevando, con la opportuna diligenza, la mancata notifica alla Commissione, ciò che impedisce loro di vantare alcun legittimo affidamento. Quest'ultimo - destinato ad operare sul piano comunitario e su quello interno - può invero formarsi solo in presenza di un atto che, contenendo assicurazioni precise e perseguendo un interesse che non prevalga su quello del singolo operatore, sia percepito come irrevocabile[695].

Tuttavia, in materia di aiuti, come statuito dalla Corte di Giustizia[696], qualora lo Stato membro abbia violato le norme procedurali di cui all'art. 88 CE, tale principio non può essere invocato per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione della decisione con cui si ordina il recupero[697]. Ammettere tale possibilità significherebbe, infatti, privare di ogni efficacia pratica le disposizioni di cui agli artt. 87 CE e 88 CE, in quanto le autorità nazionali potrebbero far valere in tal modo il proprio comportamento illegittimo al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla Commissione in virtù di tali disposizioni del Trattato[698]. Né, questo affidamento, per le medesime ragioni, può essere opposto "nei rapporti interni" tra beneficiario e Stato, salva la possibilità di eccepire la ricorrenza di circostanze eccezionali; in questo caso spetta al giudice nazionale eventualmente adito valutare le circostanze del caso, dopo aver proposto alla Corte, se necessario, questioni pregiudiziali di interpretazione[699].

E' sul medesimo piano dei rapporti interni che si registra l'irrilevanza delle eccezioni d'incostituzionalità fondate sulla presunta natura di imposizione retroattiva del recupero, configgente con il principio di capacità contributiva e con l'art. 97 Cost.

---

[695] Cfr. Corte di Giustizia, 25 maggio 2000, in causa C-82/98, *Kogler*, punto 33. Sulla rilevanza del principio del legittimo affidamento in ambito comunitario v. E. GAMBARO – A. PAPI ROSSI, *Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*, cit., p. 218; P. MAFFEI , *Il principio della tutela del legittimo affidamento in ambito comunitario*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2003, p. 498.

[696] Cfr. Corte di Giustizia, 22 giugno 2006, nelle cause riunite C-182/03 e C-217/03, punto 160, *Belgio c. Forum 187 ASBL*, nota sentenza sui centri di coordinamento; Id., 15 dicembre 2005, in causa C-148/04, *Unicredito*, punti da 91 a 98.

[697] C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 381.

[698] Cfr. Corte di Giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-99/02, *Commissione c. Repubblica italiana*, punto 21.

[699] Cfr. Corte di Giustizia, 7 marzo 2002, in causa C-310/99, punto 103.

relativo all'imparzialità e al buon andamento della pubblica amministrazione. In merito, la Corte Costituzionale segnala che "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". Inoltre, prosegue la Corte, non sussiste violazione dell'art. 53 Cost. poiché le somma richiesta "costituisce un recupero dell'ammontare dell'esenzione fiscale indebitamente concessa e non è l'effetto di un'ulteriore imposta ad efficacia retroattiva", né dell'art. 97 Cost., "poiché - data l'inapplicabilità, nell'ordinamento interno, delle esenzioni fiscali incompatibili con l'ordinamento comunitario – (…) il recupero 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".

Questo orientamento interviene dopo che la citata giurisprudenza di merito[700] relativa ai recuperi delle agevolazioni riservate alle società *ex* municipalizzate, condividendo peraltro la manifesta infondatezza della incostituzionalità ex art. 97, ha ritenuto che il recupero che trae origine da un'esenzione fiscale è privo di genesi tributaria, poiché trova esclusivo fondamento nelle norme del diritto comunitario primario – artt. 87-88 del Trattato – e secondario, il Regolamento. In questo quadro, con riguardo ai termini, escluso il rinvio all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, si applica l'art. 15 del regolamento n. 659 del 1999.

Sennonché, come meglio si esporrà nel prosieguo[701], è stato lo stesso legislatore, con l'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, a prevedere, per il recupero delle somme equivalenti alle imposte non corrisposte dalle società suddette, l'applicazione delle disposizioni in materia di accertamento e riscossione ai fini delle imposte sui redditi, escludendo per via normativa la rilevanza

[700] Comm. trib. prov. Brescia, n. 25 del 2008, cit.
[701] Cfr., infra, cap. V, par. I.4.

dei condoni nonché la possibilità di richiedere la sospensione amministrativa o giudiziale degli avvisi di accertamento emessi a tal fine.

4.3. Recupero degli aiuti e portata del giudicato interno.

Se la questione dell'irrilevanza dei condoni rispetto all'azione di recupero degli aiuti di Stato è stata risolta per espressa previsione normativa, sul piano dei principi generali va esaminata, viceversa, la problematica opponibilità, alla medesima azione di recupero, della sentenza passata in giudicato con la quale il giudice nazionale abbia accertato il diritto dell'impresa beneficiaria di conseguire l'aiuto.

La fattispecie, come è ben noto, si è posta all'attenzione dei commentatori in tempi relativamente recenti, con la sentenza Lucchini[702], con la quale la Corte di Giustizia, a seguito di rinvio pregiudiziale operato dal nostro Consiglio di Stato, ha ritenuto che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c.[703], volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca 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 delle Comunità europee divenuta definitiva.

La formulazione letterale della statuizione consente di circoscrivere i margini entro i quali la giurisprudenza comunitaria ha inteso intervenire. L'autorità di cosa giudicata non è destinata in ogni caso a cedere al diritto comunitario ma solo nella materia del recupero degli aiuti di Stato e solo quando siano spirati i termini dell'impugnazione della decisione della Commissione.

---

[702] Cfr. Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Ministero dell'industria c. Lucchini S.p.a.*, in Rass. trib., 2007, p. 1579, con nota di P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, 1591; in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, con nota di F. FRADEANI, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, 571; nonché in Riv. dir proc., 2008, p. 225, con nota di C. CONSOLO, *La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quali possibili adattamenti degli ordinamenti processuali interni ed in specie del nostro?;* in Giur. it., 2008, p. 382, con nota di B. ZUFFI, *Il caso Lucchini infrange l'autorità del giudicato nazionale nel campo degli aiuti statali*; in Foro it., 2007, IV, p. 532, con nota di E. SCODITTI, *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, 533; in Dir. com. sc. int., 2007, p. 733, con nota di M.T. STILE, *La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*.

[703] In dottrina v. PUGLIESE G., voce *Giudicato civile*, in Enc. dir., Milano, 1969, p. 785; L.P. COMOGLIO – C. FERRI – M. TARUFFO, *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998, p. 865; A. LUGO, *Manuale di dirtitto processuale civile*, Milano, 2006, p. 211.

Tale precisazione è necessaria per chiarire sin da subito la reale portata della sentenza, onde non "*trarne conseguenze indebite*"[704], soprattutto considerando che la dottrina[705] già da tempo attendeva una pronuncia significativa della Corte sulla portata del giudicato interno rispetto al diritto comunitario.

L'impressione che scaturisce dalla lettura dei commenti alla sentenza è che la condivisibile preminenza dell'approfondimento degli aspetti di natura tecnica[706] sia tale da porre in secondo piano le ragioni "di sistema" sottese alla sentenza in esame ed espresse nella richiamata statuizione.

La preoccupazione mostrata dalla Corte per la salvaguardia del recupero degli aiuti è un'esigenza connessa alla *ratio* dell'art. 87 del Trattato, norma – è opportuno ribadirlo – diretta a tutelare la concorrenza nell'interesse delle imprese che agiscono sul mercato e dei consumatori che, a quel mercato, si rivolgono per la soddisfazione dei propri bisogni. In particolare, nel caso di aiuti illegali, il recupero è assolutamente indispensabile per ripristinare, come visto, lo *status quo ante* la distorsione della concorrenza provocata dall'aiuto nell'ambito del mercato comune. Tale precisazione, solo in apparenza tautologica, s'impone perché altrimenti rischiano di sfuggire le ragioni per le quali la Corte è giunta alle conclusioni di cui si discute che altrimenti paiono quasi abusate.

Occorre poi concentrarsi su un secondo aspetto, anche questo precisato nella statuizione, relativo alla circostanza che il giudicato "cede" al diritto comunitario quando sia divenuta definitiva la decisione che ha dichiarato incompatibile l'aiuto. Questo segmento rappresenta il corollario della riflessione appena proposta in merito alla *ratio* di tutela del concorrenza dell'art. 87. La Commissione intende sottolineare che a livello comunitario, il sistema degli aiuti è "completo", poiché accanto all'autorità amministrativa chiamata all'esercizio della funzione di controllo, è predisposto un sistema giurisdizionale nel quale possono trovare eventualmente accoglimento le istanze

---

[704] Così P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., p. 1597.
[705] E. SCODITTI, *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, p. 533.
[706] Ci si riferisce, in particolare, ai fondamenti anche costituzionali del giudicato nel nostro ordinamento, nonché alla sua corretta nozione. Con riguardo a ques'ultima, viene osservato che la sentenza Lucchini rischia di "importare", nel nostro ordinamento, categorie giuridiche proprie di altri sistemi. Ed invero, mentre secondo la tradizione italiana il giudicato copre "il dedotto e il deducibile", (cfr. A. PROTO PISANI, *Osservazioni sui limiti del giudicato*, in Foro it., 1972, I, p. 89) secondo altri ordinamenti esso è riferito solamente a quanto dedotto nel corso del giudizio. Su questa base è possibile che le conclusioni cui è giunta una decisione già definitiva siano rovesciate sulla base di motivi diversi rispetto a quelli posti a fondamento della domanda originaria.

di tutti i soggetti interessati[707], i quali, poiché si discute di atti comunitari, proprio in tali sedi sono in prima battuta tenuti ad attivarsi.

Orbene, nella sentenza che ha suscitato tanto clamore, ciò non è avvenuto né attraverso le varie forme previste per la partecipazione al procedimento amministrativo presso la Commissione, né mediante l'impugnazione della decisione in sede giudiziale, circostanza che la dottrina ritiene condivisibilmente "anomala"[708].

Ciò posto, occorre soffermarsi sulle argomentazioni sulla base delle quali, sotto il profilo giuridico, si potrebbe obiettare che la Corte sia giunta a conclusioni censurabili, sgombrando il campo dalle due che appaiono con evidenza le meno pregnanti.

La prima argomentazione giunge ad affermare che la prevalenza del diritto comunitario su quello interno ha natura sostanzialmente giurisprudenziale poiché non si rinviene esplicitamente in alcuna disposizione dei Trattati comunitari[709]. L'obiezione, tuttavia, si rivela tanto assorbente quanto superata[710].

La seconda è quella che sottolinea come lo stesso ordinamento comunitario sia conscio del valore che il giudicato assume ai fini della certezza del diritto, al punto che l'art. 68, terzo paragrafo del Trattato dispone che la decisione pronunciata dalla Corte di Giustizia in relazione ad una richiesta formulata dal Consiglio, dalla Commissione o da uno Stato membro sull'interpretazione del titolo in cui l'art. 68 è collocato – visti, asilo, immigrazione e libera circolazione delle persone – non si applica alle sentenze degli organi giurisdizionali degli Stati membri passate in giudicato[711]. Non sembra tuttavia convincente la deduzione di un principio di asserita valenza generale dalla previsione di una norma dettata in ambito del tutto diverso a quello della concorrenza. Sotto questo

---

[707] Si rimanda a quanto esposto nel complessivo par. 5 del presente capitolo.

[708] P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., p. 1601, rileva che tali anomali sono plurime e riguardano la normativa interna sugli interventi straordinari per il mezzogiorno, non coordinata con il diritto comunitario, la mancata risposta del Ministero italiano alle richieste di chiarimenti della Commissione nella fase di istruttoria, la decisione autonoma del Governo di erogare un aiuto senza attendere la decisione, la "colpevole debolezza difensiva del Ministero nelle cause civili", il mancato rilievo, da parte dei giudici, della decisione 20 giugno 1990, pubblicata in Gazzetta Ufficiale anteriormente alla sentenza di primo grado, nonché, da ultimo, il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato che aveva ritenuto conforme a diritto la sentenza della Corte d'Appello. La sentenza, secondo l'A. citato, è anche il frutto dello sdegno comunitario per come la vicenda Lucchini, alla luce di questi elementi, è stata trattata nel nostro Paese.

[709] Cfr. F. FRADEANI, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, cit., p. 592, nota 55 che riporta l'opinione di C. CONTESSA, *Fin dove arriva il diritto comunitario? (gli incerti confini del giudicato interno)*, in Corr. del merito, 2006, p. 785.

[710] *Ad opponendum* mi limito a rinviare a G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 164 ss.

[711] Si v. F. FRADEANI, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, cit., p. 605.

profilo, anzi, sulla base del noto brocardo *ubi lex dixit voluit*, la disposizione potrebbe prestarsi per escludere che la decisione della Corte di Giustizia prevalga sulle sentenze di giudici nazionali passate in giudicato relative ad ambiti diversi da quello di cui al titolo IV del Trattato.

Esaurite tali considerazioni, occorre collocare la sentenza in esame nel più generale cammino che la Corte di Giustizia ha compiuto con riguardo al rapporto tra diritto comunitario e giudicato.

Nella sentenza *Eco Swiss China Time Ltd. c. Benetton International NV*[712], relativa ad una procedura arbitrale olandese, è stato statuito che se un arbitrato convenzionale solleva questioni di diritto comunitario, il giudice ordinario può esaminarle, in particolare nell'ambito del controllo del lodo arbitrale, più o meno ampio a seconda dei casi, che spetta ad esso in caso di appello, di opposizione, di *exequatur*, o di qualsiasi altra impugnazione o forma di controllo contemplata dalla *normativa nazionale applicabile*. Inoltre, secondo la Corte, sono da considerarsi giustificate le norme di procedura nazionali che limitano la possibilità di impugnare per nullità un lodo arbitrale successivo che sviluppi un lodo arbitrale interlocutorio avente natura di decisione definitiva, in ragione dell'autorità di cosa giudicata assunta da quest'ultimo. Tali limitazioni si giustificano in virtù dei principi che stanno alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali quello della certezza del diritto e quello del rispetto della cosa giudicata che ne costituisce l'espressione.

Nella successiva sentenza *Kobler*[713], la Corte ribadisce che l'importanza del principio dell'autorità della cosa definitivamente giudicata non può essere contestata. 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 la loro proposizione non possano più essere rimesse in discussione, ferma restando la possibilità di far valere la responsabilità dello Stato per l'avere, un proprio organo giurisdizionale, aver adottato decisioni incompatibili con il diritto comunitario.

---

[712] Cfr. Corte di Giustizia, 1 giugno 1999, in causa C-126/97, *Eco Swiss China Time Ltd. c. Benetton International NV*, punti 32-34, in Foro it., 1999, IV, p. 470, con nota di BASTIANON S., *L'arbitralità delle controversie antitrust tra diritto nazionale e diritto comunitario*.

[713] Cfr. Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, in causa C-224/01, *Kobler*, punto 43.

In questo quadro, la sentenza Lucchini non sembra costituire un punto di arrivo di un progressivo processo di erosione operato sul giudicato dalla Corte di Giustizia[714], ma piuttosto un *revirement*[715]. Si potrebbe ritenere, anzi, che la pronuncia si ponga piuttosto come eccezione rispetto ai principi sinora espressi dalla Corte, eccezione dettata dalla peculiarità del caso concreto da cui essa scaturisce, poiché qualora il giudicato avesse prevalso sul diritto comunitario, saremmo stati di fronte ad una sentenza errata, nel senso effettivo di non conforme al diritto[716].

Risulta allora convincente la notazione dottrinale[717] per la quale il vero limite del giudicato, secondo la ricostruzione comunitaria fornita dalla sentenza, è la corretta applicazione del diritto e non un'applicazione qualsiasi di esso purché effettuata secondo forme e termini previsti dalla legge.

In altri termini, nel caso Lucchini la Corte sembra aver preso atto di essere di fronte a un caso diverso rispetto a quello della pur recente sentenza *Karpferer* nella quale - a seguito del rinvio pregiudiziale con cui si chiedeva se il giudice competente nel merito fosse obbligato, in forza del principio di cooperazione di cui all'art. 10 del Trattato, a riesaminare ed eventualmente annullare una decisione giurisdizionale divenuta incontrovertibile, laddove essa fosse inficiata da una sicura violazione del diritto comunitario – si affermava anche la responsabilità dello Stato il quale pur essendogli demandata la predisposizione degli strumenti più efficaci per assicurare l'efficacia dei principi comunitari, non provveda in tal senso.

Orbene, senza entrare nel merito della reale efficacia di una procedura d'infrazione nei confronti dello Stato membro, né nelle questioni connesse alla configurabilità del diritto dell'impresa beneficiaria al risarcimento del danno da parte dello Stato, tema su cui ci

---

[714] E. SCODITTI, *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, p. 533.

[715] F. FRADEANI, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, cit., p. 582.

[716] Con severità, come rileva l'Avvocato Generale, nelle sue conclusioni, a proposito degli errori dei giudici italiani si riferisce ad ignoranza o a incuria. E' per questo che, secondo P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., p. 1602, l'insegnamento che deve essere tratto dalla sentenza Lucchini è quello di porre rimedio alla scarsa conoscenza del diritto europeo, riportando al centro dell'attività giurisdizionale "*la giustizia sostanziale e non (o meglio, solo strumentalmente) la gabbia dorata del giudicato*".

[717] P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., p. 1601, rileva che è "*illusione pensare che le corti supreme pronuncino in modo asettico sul diritto. Dietro le affermazioni di forte principio, gioca molto spesso una valutazione di merito del caso concreto*". Su questa base, tale A. ritiene che uno dei principi scaturenti dalla sentenza è quello che anche nella giurisdizione interna debba valere la regola per quale "*è giusto ciò che è conforme a diritto e non ciò che è stato deciso*".

soffermeremo nel prosieguo, non può non rilevarsi che nella materia degli aiuti illegali la mancata attuazione del recupero, come spiegato in apertura, equivale alla vanificazione della stessa esistenza della disciplina, al punto che la eventuale configurabilità di un diritto al risarcimento in favore del beneficiario non si presterebbe ad essere considerata quale soluzione percorribile, in ragione del rischio che esso, al di là della diversità del titolo, assolva una sua funzione sostanzialmente sostitutiva rispetto all'aiuto medesimo.

5. Il controllo giurisdizionale comunitario.

5.1. Profili generali.

La specialità dell'ordinamento comunitario rispetto a quello internazionale risiede nello stabile esercizio della funzione giurisdizionale[718], attribuita ad un organo inserito nella struttura istituzionale della Comunità Europea.

Le relative norme stabiliscono un sistema avanzato e completo, sia con riguardo all'accesso alla giurisdizione, sia con riferimento alla tipologia di atti impugnabili, molto ampia. Per tali ragioni, il sistema giurisdizionale comunitario si affianca a quelli vigenti nei singoli ordinamenti nazionali, attribuendo agli interessati strumenti di tutela nei confronti degli atti emessi dalle istituzioni comunitarie nella materia degli aiuti di Stato, attraverso il doppio grado di giudizio, destinato a svolgersi di fronte al Tribunale di primo grado[719] e alla Corte di Giustizia[720].

Il primo, ai sensi dell'art. 225 del Trattato, è competente in primo grado per i ricorsi proposti ai sensi dell'art. 230 – oltre che degli artt. 232, 235, 236 e 238 – da persone fisiche e giuridiche[721] o dagli Stati[722], laddove la Corte di giustizia assume la veste di

---

[718] Cfr. F. POCAR, *Lezioni di diritto delle Comunità Europee*, Milano, 1990. Sull'assenza, in ambito internazionale, di organi giurisdizionali stabili cfr., per tutti, B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 1995, pp. 393 ss.

[719] Sul Tribunale di primo grado in generale v. L. DANIELE, *Profili istituzionali del Tribunale di primo grado delle Comunità Europee*, in Riv. dir. eur., 1992, p. 32.

[720] Cfr. E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 245; M. DONY, *Controle des aides d'Etat*, cit., p. 407; L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, p. 691; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 312; T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 143; P. AMMASSARI, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità economica Europea*, Milano, 1996, p. 52;

[721] Si v. la decisione del Consiglio 93/350, ove si stabilisce che il Tribunale di primo grado è stato abilitato "*ad esercitare in primo grado le attribuzioni demandate alla Corte di Giustizia dai Trattati che istituiscono le Comunità, nonché dagli atti adottati per la loro esecuzione, per i ricorsi promossi da*

giudice dell'impugnazione delle sentenze del Tribunale limitatamente ai motivi di diritto, di giudice di unico grado e mantiene la competenza in via esclusiva a pronunciarsi in via pregiudiziale a seguito di rinvio operato dai giudici nazionali *ex* art. 234 del Trattato[723].

5.2. Il ricorso in annullamento e la sospensione dell'atto impugnato.

L'art. 249, par. 4 del Trattato CE dispone che la decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi per i destinatari da essa designati[724].

I soggetti legittimati a proporre ricorso sono tradizionalmente distinti in privilegiati e non privilegiati. I primi, ai sensi del secondo paragrafo della norma, sono gli Stati membri, il Parlamento europeo, il Consiglio e la stessa Commissione, abilitati a richiedere l'annullamento a prescindere dalla dimostrazione di uno specifico interesse. I ricorrenti non privilegiati sono viceversa le persone fisiche e giuridiche, che ai sensi del quarto paragrafo possono adire la giurisdizione comunitaria qualora il provvedimento sia adottato nei loro confronti, ovvero quando esso, pur apparendo destinato ad altri soggetti, li riguardi direttamente ed individualmente.

Come osservato dalla dottrina[725], poiché gli atti della Commissione relativi ad aiuti di Stato hanno gli stessi Stati membri quali destinatari, gli operatori economici, in quanto "terzi", sono tenuti a dimostrare la ricorrenza del doppio requisito (interesse diretto ed individuale). Secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia[726], affinché possa dirsi soddisfatto il primo requisito, dato dall'interesse diretto (*direct concern*), è necessario che da un lato il provvedimento comunitario produca un effetto pregiudizievole nei confronti del soggetto che intende proporre ricorso, e dall'altro si necessita che l'atto

---

persone fisiche o giuridiche in forza dell'art. 173, secondo comma, dell'art. 175, terzo comma e degli articoli 178 e 181 del Trattato CE".

[722] Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 218.

[723] Si v. il successivo par. 6.4.

[724] Corte di Giustizia, 27 febbraio 1987, in causa C- 15/85, punto 10, ha stabilito che le decisioni della Commissione si presumono valide ed efficaci.

[725] Cfr. C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 370.

[726] Cfr. Corte di Giustizia, 5 maggio 1998, in causa C-386/96, *Societè Louis Dreyfus & Cie*, punto 43; Id., 26 giugno 1990, in causa C-152/88, *Sofrimport c. Commissione*, punto 9; Id., 26 aprile 1988, in causa C-207/86, *Apesco c. Commissione*, punto 12; Id., 14 gennaio 1988, in causa C-55/86, *Arposol c. Consiglio*, punti 11-13; Id., 17 marzo 1987, C-333/85, *Mannesmann-Röhrenwerke e Benteler c. Consiglio*, punto 14; Id., 11 luglio 1985, nelle cause riunite C-87/77, C-130/77, C-23/83, C-9/84 e C-10/84, *Salerno e a. c. Commissione e Consiglio*, punto 31; Id., 29 marzo 1979, C-113/77, N*TN Toyo Bearing Company e a. c. Consiglio*, punti 11 e 12; Id. 6 marzo 1979, C-92/78, *Simmenthal c. Commissione*, punti 25 e 26.

stesso non attribuisca, ai suoi destinatari effettivi ed incaricati della relativa applicazione, alcun potere discrezionale, derivando la propria efficacia dall'ordinamento comunitario, senza la necessità di norme intermedie. In tal modo, l'eventuale individuazione di un margine di discrezionalità impedirà la proposizione del ricorso per annullamento da parte del soggetto non privilegiato, il quale potrà eventualmente rivolgersi al giudice nazionale convenendo in giudizio lo Stato di residenza, quale reale destinatario dell'atto.

Nella materia degli aiuti l'interesse diretto sembra generalmente ravvisabile, sia perché la decisione che dichiara l'incompatibilità di un aiuto già attuato produce sul beneficiario un effetto pregiudizievole - poiché egli che non potrà più fruire dell'agevolazione e sarà tenuto a restituire l'imposta sino a quel momento non assolta – sia perché l'atto non attribuisce alcuna discrezionalità allo Stato membro destinatario, il quale dovrà senz'altro recuperare il mancato gettito. Lo stesso interesse si riscontra nel concorrente del beneficiario dell'aiuto già attuato quando la Commissione si pronunci con una decisione positiva. Non è titolare invece di un interesse diretto il concorrente del beneficiario di un aiuto interessato da una decisione positiva a fronte della preventiva notifica, dal momento che tale decisione non produrrebbe direttamente effetto ma sarebbe necessario l'intervento ulteriore delle autorità nazionali per la concreta attuazione della misura[727].

Il secondo requisito è rappresentato dall'interesse individuale (*individual concern*), che ricorre[728] se la decisione incide sulla posizione del soggetto non destinatario di essa riguardandolo in modo particolare, in ragione di determinate qualità personali o di circostanze non comuni ad altri soggetti, che consentano di considerarlo alla stessa stregua del destinatario effettivo della decisione[729].

---

[727] E' da ritenersi soddisfatto il requisito dell'interesse diretto in capo al beneficiario di un aiuto notificato e autorizzato qualora lo Stato, che pure con la notifica ha espresso la volontà di applicarlo, si rifiuti in concreto di attribuirlo (E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., p. 256).

[728] Cfr. Corte di Giustizia, 28 gennaio 1986, in causa C-169/84, *Cofaz*, punto 21. In merito v. C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 328.

[729] E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., p. 257, ricorda che l'avvocato generale *Jacobs* (cfr. le conclusioni relative alla causa C-50/00, *U.p.a.*, punto 102), ha ritenuto che l'interesse individuale è integrato qualora l'atto pregiudichi o possa pregiudicare in modo sostanziale gli interessi del ricorrente. Tale opinione è considerata condivisibile sia in quanto essa, riconoscendo ai singoli un vero e proprio diritto di adire il giudice, riduce le ipotesi di diniego di giustizia, sia poiché elimina l'anomalia secondo la quale quanto più sono numerosi i soggetti colpiti da un atto, tanto minore è la possibilità di effettuare un controllo giurisdizionale effettivo, sia, da ultimo, perché in tal modo la legittimazione ad agire viene valutata sulla base di elementi di merito e non sul piano esclusivamente formale. Non sarebbero infatti

Tali requisiti ricorrono senza dubbio[730] in capo all'impresa destinataria di un aiuto individuale, ed è ovvia quella delle imprese di un regime di aiuti già erogato. Per quanto invece concerne la legittimazione del concorrente[731], la giurisprudenza, con riguardo all'impugnativa delle *decisioni che chiudono l'indagine formale*, ha ritenuto che la duplice condizione alla quale è subordinata la ricevibilità del ricorso in annullamento consistono nell'avvenuta partecipazione del concorrente al procedimento[732], al quale deve aver attivamente partecipato, e nella circostanza che la sua posizione sul mercato sia stata sostanzialmente danneggiata dall'aiuto oggetto della decisione[733].

Al contrario, con riferimento alle *decisioni che chiudono l'esame preliminare*, che gli interessati possono impugnare per salvaguardare i diritti procedurali loro derivanti dall'art. 88, par. 2 del Trattato[734], il concorrente è tenuto a dimostrare che la sua posizione concorrenziale è stata pregiudicata dalla decisione, anche se non in maniera sostanziale.

La legittimazione ad agire viene riconosciuta anche in capo alle associazioni di imprese[735], mentre si nega la ricorrenza dell'*individual concern* in capo alle associazioni di lavoratori o dipendenti dell'impresa beneficiaria[736] e alle associazioni di categoria.

Accanto ai requisiti attinenti alla legittimazione ad agire si pone la questione dell'*interesse* all'azione di annullamento, di cui il ricorrente persona fisica o giuridica

---

pregnanti le obiezioni mosse contro l'ampliamento della giurisdizione sia, come rilevato dallo stesso Jacobs l'art. 230 non lo impedisce, sia perché non vi si possono opporre ragioni organizzative legate al carico dei giudici del Tribunale, ciò che sottrarrebbe in modo ingiustificato, al sindacato giurisdizionale, atti potenzialmente illegittimi. Questa impostazione è stata recepita da Tribunale di primo grado, 3 maggio 2002, T-177/01, *Jégo Quéré c. Commissione*, successivamente annullata da Corte di Giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-263/02.

[730] Cfr. C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 372 (nota 63), ove si esclude la legittimazione del concorrente che si limiti a dimostrare l'esistenza del rapporto di concorrenza senza dimostrare i motivi per i quali tale rapporto è "qualificato", e 373, ove si conferma la legittimazione del concorrente che dimostri detti elementi, nonché quella delle organizzazioni professionali che rappresentano gli operatori del settore (v. Corte di Giustizia, 2 aprile 1998, in causa C-367/95, punto 41, *Commissione c. Sytraval e Brink's France Sarl*, che si riferisce alle associazioni di categoria e che richiama Corte di Giustizia, 14 novembre 1984, in causa C-323/82, *Intermills c. Commissione*, in Racc., 3809, punto 16.

[731] Si v. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 281.

[732] Si v. tuttavia Corte di Giustizia, 13 dicembre 2005, in causa C-78/03, *Commissione c. Germania*, pronuncia richiamata da L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, p. 693.

[733] Cfr. Tribunale di primo grado, 27 settembre 2006, T-117/04, *Vereniging c. Commisisone*, punti 51-64.

[734] E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., p. 276.

[735] C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 285.

[736] Queste possono invece presentare osservazioni su questioni di carattere sociale nel corso del procedimento, come confermato da Tribunale di primo grado, ord. 18 febbraio 1998, T-189/97, *Comitè d'enterprise del aSocietè francaise de production c. Commissione*.

deve fornire dimostrazione[737]. Tale interesse, deve essere esistente ed effettivo[738] nel giorno in cui il ricorso viene proposto[739], salvo provare che la situazione giuridica futura certamente arrecherà un pregiudizio, per quanto esso non si sia ancora verificato[740].

Il ricorso in annullamento, come affermato dalla Corte di giustizia, può essere proposto contro qualsiasi atto delle istituzioni comunitarie, prescindendo dalla sua natura e dalla forma, purché miri a produrre effetti giuridici[741]. Relativamente agli aiuti di Stato, l'individuazione degli atti impugnabili avviene sulla base del regolamento n. 659 del 1999[742].

---

[737] Cfr. Tribunale di primo grado, ord. 30 aprile 2003, T-167/01, *Schmitz-Gotha*, punto 47, ove si richiama ulteriore giurisprudenza che subordina la ricevibilità di un ricorso di annullamento proposto da una persona fisica o giuridica alla circostanza che il ricorrente abbia un interesse all'annullamento dell'atto impugnato (Cfr. Tribunale di primo grado, 30 gennaio 2002, T-212/00, *Nuove Industrie Molisane c. Commissione*, punto 33; Id., 25 marzo 1999, T-102/96, *Gencor/Commissione*, punto 40; Id., 14 settembre 1995, nelle cause riunite T-480/93 e T-483/93, *Antillean Rice Mills e a. c. Commissione*, punto 59).

[738] Cfr. Tribunale di primo grado, 14 aprile 2005, T-141/03, *Sniace SA c. Commissione*, in cui è stato ritenuto non provato l'interesse all'annullamento dell'atto impugnato dal momento che esso autorizzava a tempo indefinito e senza condizioni, la misura di aiuto.

[739] Cfr. Corte di Giustizia, 16 dicembre 1963, in causa C-14/63, *Forges de Clabecq c. Haute Autorité*, in Racc., p. 703; Tribunale di primo grado, 24 aprile 2001, T-159/98, *Torre e a. c. Commissione*, punto 28.

[740] Cfr., ancora T-167/01, punto 47.

[741] Cfr. Corte di Giustizia, 9 ottobre 2001, in causa C-400/99, sentenza interlocutoria nel caso *Tirrenia*, pronuncia nota come Tirrenia I, punto 49, cui è dedicato in parte il contributo di G. DE BELLIS, *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, cit., 2307; sulle decisioni emesse nel medesimo controverso caso Tirrenia v. C. DERATTI, *Un'importante decisione della Commissione sul tema del finanziamento dei servizi di interesse economico generale*, in Dir. comm. inter., 2005, p. 319.

[742] Sulla base del regolamento sono impugnabili: *i)* le decisioni di cui ai paragrafi 2 e 3 dell'art. 4, con le quali, rispettivamente, la Commissione constata che la misura non costituisce aiuto ovvero decide di non sollevare obiezioni poiché trattasi di aiuto compatibile (si v. Corte di Giustizia, 24 marzo 1993, in causa C-313/90, punto 26 sulla impugnabilità della decisione con la quale la Commissione decide di non aprire un'indagine formale); *ii)* la decisione di avviare l'indagine formale *ex* art. 4, par. 4 del regolamento, anche se essa possiede carattere preparatorio; *iii)* l'inerzia della Commissione che non si pronunci entro il termine di due mesi dalla ricezione di una notifica completa da parte dello Stato erogatore, nella misura in cui tale inerzia dia luogo ad una "decisione positiva" e salvo ricorso in carenza ex art. 232 del Trattato; *iv)* le decisioni che concludono l'indagine formale dichiarando che la misura non costituisce aiuto (art. 7, par. 2 del reg. n. 659 del 1999), ovvero che costituisce aiuto compatibile (art. 7, par. 3), che l'aiuto è compatibile a talune condizioni (art. 7, par. 4) o che dichiarano che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune (art. 7, par. 5); *v)* la decisione che revoca una decisione precedente (art. 9 del reg. n. 659 del 1999); *vi)* la decisione con cui la Commissione ingiunge la sospensione dell'aiuto fino a ché non abbia deciso in merito alla sua compatibilità (art. 11, par. 1 del reg. n. 659 del 1999); *vii)* la decisione con cui la Commissione ingiunge il recupero a titolo provvisorio (art. 11, par. 2 del reg. n. 659 del 1999); *viii)* la decisione negativa con cui la Commissione non impone il recupero degli aiuti illegali, se, a titolo esemplificativo, il recupero è in contrasto con un principio generale del diritto comunitario (art. 14 del reg. n. 659 del 1999); ix) la decisione di proroga della validità di una determinata disciplina comunitaria degli aiuti in un determinato settore (v. Corte di Giustizia, 29 giugno 1995, in causa C-135/93, *Spagna c. Commissione*, punti 20-30); *x)* la lettera con la quale la Commissione informa il denunciante che la denuncia non consente di identificare l'esistenza di un aiuto di Stato (v. Tribunale di primo grado, 5 aprile 2006, T-351/02, *Deutsche Bahn*, punto 63, ove si rileva che una comunicazione di questo tipo costituisce "in sostanza una decisione ai sensi dell'art. 4, n. 2, del regolamento n. 659/1999"). Tale lettera si

Il ricorso avverso i medesimi è diretto a far valere la loro illegittimità per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione delle norme del Trattato o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione, o per sviamento del potere[743]. In termini concreti, il maggior numero dei ricorsi in materia di aiuti è diretto a far valere l'errata interpretazione dell'art. 87, la carenza in punto di motivazione della decisione o la violazione di procedurali.

Il ricorso in annullamento è sottoposto a termini di decadenza: esso, secondo l'ultimo paragrafo dell'art. 230, può essere proposto entro due mesi dalla data di pubblicazione dell'atto, della sua notifica al ricorrente, ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza[744].

---

differenzia dalla comunicazione della Commissione con cui questa, ai sensi dell'art. 20, par. 2 del reg. n. 659 del 1999, si limita ad informare il denunciante circa la mancanza di motivi sufficienti per pronunciarsi sul caso. Non sono viceversa impugnabili: *i)* le raccomandazioni di cui all'art. 18 del reg. n. 659 del 1999 con cui la Commissione, in materia di aiuti esistenti, propone opportune misure allo Stato membro interessato (è del pari non impugnabile il rifiuto di emettere tale raccomandazione (cfr. Tribunale di primo grado, 22 ottobre 1996, T-330/94, *Salt Union. C. Commissione*, punto 36); *ii)* la decisione di avvio del procedimento ex art. 88, par. 2 del Trattato nei confronti di un aiuto esistente; *iii)* la decisione con cui la Commissione ingiunge allo Stato membro di fornire informazioni (art. 10, par. 3 del reg. n. 659 del 1999); *iv)* le misure d'informazione, definite dalla giurisprudenza (cfr. Tribunale di primo grado, ord. 5 novembre 2003, *Kronoply c. Commissione*, punto 45) come le risposte informali fornite dai Servizi della Commissione ad altrettanto informali richieste di modifica della decisione; v) l'inerzia della Commissione a seguito della denuncia (si applica l'art. 232 del Trattato); *vi)* la lettera di cui all'art. 20, par. 2, del reg. n. 659 del 1999 con cui si comunica al denunciante che non vi sono elementi sufficienti per esprimere un parere (cfr. seppur riferita alla materia della concorrenza – art. 82 e 86 del Trattato – Tribunale di primo grado, ord. 16 febbraio 2006, T-338/04, Centro Europa 7 S.r.l. c. Commissione, punto 37); vii) la lettera con cui il beneficiario è informato della sospensione dell'aiuto e del recupero di quanto già conseguito (cfr. Tribunale di primo grado, ord. 16 luglio 1998, T-274/97, *Cà Pasta c. Commissione*). Sulle decisioni impugnabili v. A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2258; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 313.

[743] C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., pp. 1277 ss.

[744] In merito alla rilevanza della conoscenza dell'atto ai fini del decorso del termine la giurisprudenza (cfr. Corte di Giustizia, 10 marzo 1998, in causa C-122/95, *Germania c. Commissione*, punto 35) ha confermato che tale criterio rimane subordinato rispetto a quello della pubblicazione e della notifica. Sul punto, come rilevato dalla dottrina (v. E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., 247) il problema si pone per le decisioni adottate dalla Commissione ai sensi dell'art. 4, par. 2 e 3 del regolamento n. 659 del 1999, emesse in seguito alla conclusione dell'esame preliminare, poiché per tali decisioni è pubblicata, sulla Gazzetta ufficiale della Comunità, solo un'informazione sintetica. Tale considerazione, corretta in punto di diritto, potrebbe avere una scarsa rilevanza pratica (salvo l'interesse del concorrente), dal momento che le decisioni di cui ai par. 2 e 3 dell'art. del regolamento sono quelle che dichiarano che la misura non è aiuto di Stato o è senza dubbio aiuto compatibile. Sulle questioni poste dai termini, v. T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 153.

Secondo quanto previsto dall'art. 242 del Trattato, i ricorsi proposti alla Corte di Giustizia non hanno effetto sospensivo; tuttavia, essa, quando reputi che le circostanze lo richiedano, può ordinare la sospensione dell'atto impugnato[745].

La giurisprudenza[746] ha precisato che la domanda di provvedimenti provvisori avanzata dal ricorrente comporta che egli provi il *fumus boni iuris* e il pericolo del verificarsi di un danno grave ed irreparabile[747].

L'imminenza del danno non deve essere comprovata con certezza assoluta, ma basta, specie quando la sua sopravvenienza dipende da un complesso di fattori, che essa sia prevedibile con un grado di probabilità sufficiente, mentre è irrilevante un danno di natura puramente ipotetica, basato sulla eventi futuri ed incerti.

La domanda di provvedimenti cautelari non è sottoposta ad un termine e seppur subordinata all'impugnazione dell'atto, non può essere proposta all'interno del ricorso principale, necessitando un atto separato[748] che contenga la narrazione degli elementi in fatto e diritto che giustifichino l'adozione del provvedimento.

A seguito del ricorso si instaura un procedimento di natura sommaria a trattazione semplificata la cui competenza è attribuita al Presidente della Corte o del Tribunale che si pronuncia con ordinanza (non impugnabile ove emessa dal Presidente della Corte). L'ordinanza è meramente provvisoria, non pregiudica la decisione nel merito e produce effetti sino al momento della sentenza definitiva, salvo il diverso termine più breve.

Con riguardo all'efficacia delle decisioni degli organi giurisdizionali comunitari, l'art. 231 del Trattato prevede che se il ricorso proposto è fondato, la Corte dichiara nullo e

---

[745] Sulla sospensione v. C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 376, ove alcune riflessioni in merito al parallelismo tra l'art. 242 del Trattato e l'art. 47 del D. lgs. n. 546 del 1992; C. QUIGLEY – A. COLLINS, *EC State aid law and policy*, cit., p. 352; C. BELLAMY- G. CHILD, *European Community law of competition*, cit., p. 1281. Sulla portata dell'art. 47-bis del medesimo decreto si rinvia, infra, par. 6.5.

[746] Cfr. Tribunale di primo grado, 30 aprile 2002, nelle cause riunite T-195/01 e T-207/01, *Governo di Gibilterra c. Commissione*, punti 95-101.

[747] Cfr. Tribunale di primo grado, ord. pres. 3 dicembre 2002, T-181/02, *Neue Erba Lautex GmbH Weberei und Veredlung*, punto 82; Corte di Giustizia, ord. 18 ottobre 1991, in causa C-213/91, *R, Abertal e a. c. Commissione*, punto 18. Alla parte ricorrente spetta comprovare che essa non può aspettare l'esito del procedimento di merito, senza subire un danno di tale natura (cfr. Tribunale di primo grado, ord. pres. 25 giugno 2002, T-34/02, *R, B c. Commissione*, punto 85). La giurisprudenza ritiene che il danno pecuniario non possa essere considerato come irreparabile, dal momento che può formare oggetto di una compensazione finanziaria successiva (E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., 280). Viceversa, una situazione nella quale un 'impresa sia costretta a chiedere l'avvio di una procedura fallimentare si potrebbe ritenere rilevante ai fini della configurazione del danno grave e irreparabile, purché si valuti caso per caso, onde evitare abusi.

[748] Si v. Tribunale di primo grado, 15 giugno 2000, T-298/97, *Alzetta c. Commissione*, punto 37.

non avvenuto l'atto impugnato. A seguito della sentenza, la Commissione – e, in generale, l'istituzione da cui emana l'atto annullato - è tenuta a prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta, senza pregiudizio per l'eventuale responsabilità della Comunità ai sensi dell'art. 288.

Come rilevato in dottrina[749], per quanto l'art. 233 adombri la possibilità che la sentenza contenga vincoli o indicazioni nei confronti dell'istituzione, la giurisprudenza ha precisato che non spetta al giudice comunitario rivolgere, nell'ambito del controllo di legittimità da esso esercitato, ordini alle istituzioni o sostituirsi a queste ultime, dal momento che è competenza delle amministrazioni interessate adottare le misure conseguenti ad una sentenza di annullamento di un atto[750].

L'annullamento della decisione della Commissione può anche essere parziale, qualora la Commissione, dichiarando che la misura costituisce aiuto, non ne abbia esaminato la compatibilità[751].

Nella prassi, l'eventuale annullamento di una decisione negativa non è seguito da una nuova decisione della Commissione, laddove in caso di annullamento di una decisione positiva l'aiuto non può essere concesso sino al momento in cui intervenga una nuova decisione positiva.

Nel caso in cui il giudice comunitario ritenga di respingere il ricorso in annullamento, l'effetto della sentenza è quello di precludere il ricorso avverso il medesimo atto, perché quand'anche si ritenesse di fondare tale nuovo ricorso su altri profili di invalidità, sarebbe certamente spirato il termine di cui all'art. 230[752].

5.3. Il ricorso in carenza.

Il ricorso in carenza[753] è previsto e disciplinato dall'art. 232 del Trattato CE ed è stato pensato quale strumento e rimedio finalizzato ad evitare l'inerzia delle istituzioni comunitarie in presenza di un atto dovuto.

---

[749] Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 298.
[750] Cfr. Tribunale di primo grado, 27 gennaio 1998, T-67/94.
[751] Cfr. Corte di Giustizia, 12 novembre 1998, in causa C-415/96, *Spagna c. Commissione*.
[752] Si v. 239, in cui si prospetta la possibilità di far valere tali diversi profili in altri procedimenti distinti dall'azione di annullamento, tuttavia non precisati. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., 299, si riferisce al "*rinvio pregiudiziale di validità*".
[753] Sul tema v. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 241; E. GAMBARO, *La fase giurisdizionale*, cit., p. 282; C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 365; L. HANCHER-T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, cit., p. 704; D. GRESPAN – L. BELLODI, *State aid*, in G.L.TOSATO- L. BELLODI (a

Il ricorso in carenza completa il sistema di garanzia predisposto dal Trattato poiché si pone in una posizione di complementarietà rispetto al ricorso di legittimità. Quest'ultimo, infatti, è volto a sanzionare comportamenti attivi mentre il ricorso in carenza è diretto a valutare quelli passivi. La norma dispone infatti che qualora la Commissione si astenga dal pronunciarsi, gli Stati membri e le altre istituzioni della Comunità possono adire la Corte di Giustizia per far constatare la violazione.

I soggetti legittimati ad adire la Corte con il ricorso in carenza sono quindi gli Stati membri, le istituzioni comunitarie ovvero le persone fisiche e giuridiche che lamentino l'omesso intervento di un'istituzione comunitaria con riferimento ad un atto che non sia una raccomandazione o un parere (art. 232, par. 3 del Trattato)

Presupposto indispensabile è, tuttavia, che all'istituzione rispetto alla quale si lamenta l'omissione sia stata sia stato richiesto di agire: se entro due mesi dalla richiesta l'istituzione non ha preso posizione in merito, entro i due mesi successivi si può proporre il ricorso.

Nell'ambito di questo istituto, la materia degli aiuti ha da sempre suscitato qualche perplessità perché si riteneva quasi impossibile che potessero verificarsi i presupposti per un ricorso in carenza intentato da uno Stato contro la Commissione[754]: trascorsi due mesi dalla notificazione, infatti, si forma il silenzio-assenso, che equivale ad una autorizzazione implicita.

Per quel che concerne, invece, i privati la sola ipotesi poteva essere quella del rifiuto, da parte della Commissione, di dare vita alla fase precontenziosa a seguito di una denunzia da parte di terzi interessati[755].

In generale, tuttavia, la posizione dominante non ammetteva la possibilità di configurare una carenza rispetto al rifiuto da parte della Commissione di adottare, sin dalla fase preliminare, una decisione espressa, a seguito di una denuncia di aiuti illegali.

In materia, un rilevante contributo è stato fornito con la sentenza *Telecinco*[756] con la quale il Tribunale esprime taluni principi fondamentali. In particolare, si spiega che i

---

cura di), *EU Competition Law*, cit., p. 419; T. BALLARINO-L. BELLODI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 160.

[754] Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 299.

[755] Si ricordi in proposito che uno spiraglio in tal senso era rappresentato da un precedente nel quale la Corte, pur dichiarando il ricorso irricevibile, non aveva escluso tale possibilità (Corte di Giustizia, 15 dicembre 1988, nelle cause riunite C-166/86 e 220/86, *Irish Cement Ltd c. Commissione*).

[756] Cfr. tribunale di primo grado, 15 settembre 1998, T-95/96, *Telecinco c. Commissione*.

soggetti legittimati a proporre l'azione sono i medesimi che possono intentare il ricorso in annullamento, quindi non solo il destinatario ma anche tutti coloro che sarebbero stati toccati direttamente ed individualmente dall'atto, ove adottato.
In secondo luogo, il Tribunale ribadisce l'obbligo, a carico della Commissione investita da parte di terzi interessati di una denuncia in materia di misure statali non notificate, di procedere ad un esame diligente e imparziale di detta denunzia per applicare correttamente le norme del Trattato sugli aiuti di Stato.
Da ultimo, il Tribunale afferma che costituisce principio generale del diritto comunitario il rispetto, da parte della Commissione, di un termine ragionevole per l'adozione di decisioni a conclusione di procedimenti amministrativi in materia di concorrenza.
Statuendo tali principi, la Corte tende a limitare gli ambiti di discrezionalità della Commissione nella fase preliminare di controllo sulle misure statali non notificate, al fine di escludere che l'inerzia o gli espedienti dilatori possano danneggiare le imprese concorrenti.
Questa ricostruzione, a ben vedere, è in grado di salvaguardare sia la discrezionalità dell'azione di controllo della Commissione - la cui scelta di non pronunciarsi deve essere espressa e adeguatamente motivata nell'ambito di un arco temporale ragionevole, consentendo ai terzi interessati di poter fruire di una eventuale tutela giurisdizionale – sia le prerogative della Corte di Giustizia, cui non viene attribuito alcun potere sostitutivo. Ed invero, da un lato l'accoglimento di un ricorso in carenza non dà alcuna certezza circa l'esito del caso da un punto di vista sostanziale, dall'altro, la Corte non potrà più pronunciarsi qualora l'atto sia adottato dopo la presentazione del ricorso ma prima che sia stata pronunciata la sentenza, poiché in tal caso viene meno l'oggetto del ricorso.

6. La tutela di fronte ai giudici nazionali.

6.1. Il ruolo del giudice nazionale: la diretta applicabilità dell'art. 88, par. 3, ultimo periodo.

Il problema della diretta applicabilità, all'interno degli ordinamenti nazionali, degli artt. 87-89 si è posto con particolare riferimento alla previsione dell'art. 88, par. 3, ultimo periodo. Se inizialmente, la giurisprudenza comunitaria, nella sentenza Van Gend

Loos[757], aveva in proposito statuito il principio per il quale la norma in questione non attribuisce ai singoli individui diritti passibili di tutela in sede giurisdizionale interna, questa affermazione si è successivamente misurata con le più generali questioni del rapporto tra ordinamento europeo ed interno e della prevalenza del diritto comunitario su quello dei singoli Stati membri.

Sotto questo ultimo profilo, come segnalato dalla dottrina[758], le ipotesi più controverse riguardavano sia gli aiuti illegali, non notificati alla Commissione, sia quelli eseguiti in pendenza del controllo preventivo della Commissione a seguito della notifica.

All'interno della sentenza Costa/Enel[759], è stato chiarito che dal momento che gli Stati membri si sono espressamente obbligati a sottoporre alla Commissione i loro progetti di aiuti, accettando di sottostare alle relative procedure, essi hanno assunto verso la Comunità un impegno che li vincola in quanto Stati, pur non creando, per i singoli, diritti soggettivi, *eccezion fatta per l'ultimo periodo del paragrafo 3*[760]. Così statuendo, la Corte, pur escludendo la diretta applicabilità del divieto di cui all'art. 87, par. 1 del Trattato[761] in quanto suscettibile di deroghe - previste sia dalla norma stessa come ipotesi di compatibilità *de jure*, sia come deroghe discrezionali, sia passibili di adozione mediante provvedimento del Consiglio adottato all'unanimità - ribadisce[762] sia l'efficacia diretta del divieto, imposto allo Stato membro, di attuare programmi di aiuto (art. 88)[763] fino al momento dell'adozione della decisione[764], sia che tale divieto,

---

[757] Cfr. Corte di Giustizia, 5 febbraio 1963, *Van Gend Loos*.

[758] Si v. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 321; T. BALLARINO – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997, p. 179.

[759] Cfr. Corte di Giustizia, 15 luglio 1964, in causa C-6/64, *Costa/Enel*. Conforme Id., 11 dicembre 1973, in causa C-120/73, *Lorenz.*

[760] Si v. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, cit., p. 296.

[761] Successivamente la giurisprudenza (Corte di Giustizia, 19 giugno 1973, in causa C- 77/72, *Campolongo c. Azienda Agricola Maya*, punto 6) muta tale orientamento, spiegando che l'art. 87, par. 1 del Trattato produce effetti diretti nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in guisa da poter essere fatto valere innanzi ai giudici nazionali, qualora si sia concretato in atti di carattere generale, ai sensi dell'art. 89, ovvero in decisioni ai sensi dell'art. 88, par. 2.

[762] Corte di Giustizia, 19 giugno 1973, in causa C- 77/72,

[763] Corte di Giustizia, 27 ottobre 2005, nelle cause riunite da C-266/04 a C-270/04; Id. 21 ottobre 2003, nelle cause riunite C-261/01 e C-262/01, punto 53; Id., 16 dicembre 1992, C-17/91, punto 30. A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2256; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit., p. 2276.

[764] Cfr. Corte di Giustizia, 11 luglio 1996, in causa C-39/94, punto 39; Id., 21 novembre 1991, in causa C-354/90, punto11; Id., 11 dicembre 1973, in causa C-120/73, punto 8.

durante tutta la sua vigenza, attribuisce ai singoli diritti che il giudice nazionale è tenuto a salvaguardare.

Progressivamente la presa di posizione della Corte su questi temi consente la precisazione anche degli strumenti a diposizione del giudice nazionale. Ciò avviene, in particolare, a seguito della rimessione in via pregiudiziale operata dal Consiglio di Stato francese[765], che richiede alla Corte di pronunciarsi sulla eventualità che l'art. 88, par. 3, ultimo periodo, debba essere interpretato nel senso di considerare imposto agli Stati membri un obbligo la cui inosservanza inficia la validità degli atti intesi all'esecuzione di misure di aiuto, tenendo conto della possibilità che successivamente può sopravvenire una decisione della Commissione che dichiari le misure compatibili con il mercato comune.

La Corte[766], in merito, ha anzitutto precisato che la circostanza che la Commissione non possa dichiarare illegali gli aiuti di Stato in ragione della mera violazione dell'obbligo di notifica e senza doverne valutare la compatibilità con l'art. 87 del Trattato non influisce sui poteri del giudice nazionale. Ed invero, mentre il compito della Commissione consiste nell'esaminare la compatibilità dei progetti di aiuto anche qualora lo Stato violi l'obbligo di attendere la chiusura del procedimento, il giudice nazionale deve tutelare, sino al momento della decisione, i diritti dei cittadini comunitari dall'eventualità dell'inosservanza del divieto di dare esecuzione ai programmi di aiuto sui quali la Commissione non abbia concluso il procedimento, senza entrare nel merito della compatibilità o meno dell'aiuto[767].

In merito al secondo quesito posto dal Consiglio di Stato - relativo agli effetti prodotti da una decisione della Commissione con la quale si dichiari compatibile il progetto di aiuto, sugli atti di esecuzione della misura medesima posti in essere dallo Stato membro in violazione dell'obbligo di *standstill* – la Corte ha negato l'efficacia sanante di tale

---

[765] Si tratta di una ordinanza resa dal Consiglio di Stato francese adito dalla *Federation nationale du commerce exterieur des produits alimentaires* e dal *Syndicat National des negociants et transformateurs de saumon* per l'annullamento del decreto interministeriale 15 aprile 1985 che aveva istituito tributi parafiscali.

[766] Cfr. Corte di Giustizia, 21 novembre 1991, in causa C-354/90.

[767] Cfr. Corte di Giustizia, 21 ottobre 2003, in causa C-261/01; Id., 17 giugno 1999, in causa C- 295/97, punto 31. In dottrina, F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in Rass. trib., 2008, p. 1291.

decisione, poiché altrimenti si svuoterebbe la norma di efficacia pratica, favorendone l'inosservanza da parte dello Stato membro interessato[768].

Rimane, comunque, che lo schema delineato dalla Corte appare sostanzialmente necessitato dalla salvaguardia, in capo alla Corte di Giustizia, della prerogativa del controllo sugli aiuti[769]. Andrebbe anche in questa direzione la scelta di riservare al giudice nazionale un potere di controllo che, pur sostanzialmente "permanente", gli consente di rilevare solo il vizio formale dell'omessa notifica - disponendo l'annullamento della misura statale, ovvero ordinando la sospensione ed il recupero - anziché di effettuare un giudizio di carattere sostanziale, riservato, come detto, alla Commissione[770].

Punto di approdo della giurisprudenza in merito ai poteri del giudice nazionale è la sentenza SFEI[771] con cui sono stati fissati taluni principi rilevanti.

Il giudice, anzitutto, qualora sia in corso la valutazione della Commissione, non è tenuto né a declinare la propria competenza, né a sospendere il procedimento fino al momento della decisione. Inoltre, poiché egli può valutare se le misure eseguite in pendenza di procedimento avrebbero dovuto essere notificate, gli deve essere riconosciuta la prerogativa di interpretare, a questo fine, la nozione di aiuto, eventualmente ricorrendo sia alla richiesta d'informazioni alla Commissione[772], sia al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia *ex* art. 234 del Trattato ed adottando, in tali ultimi casi, provvedimenti cautelari per la salvaguardia della posizione dei soggetti gli interessati[773], con particolare riferimento alle imprese concorrenti del beneficiario.

---

[768] In tal senso G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 75.

[769] Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 1991, in causa C-303/88, *Repubblica Italiana c. Commissione*.

[770] Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 325.

[771] Si tratta di Corte di Giustizia, 11 luglio 1996, in causa C-39/94, *Syndicat francais del l'express International*, sulla quale ampi approfondimenti in E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, pp. 14 ss.

[772] A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 299, ove viene riportato, come *exemplum* di un corretto *modus procedendi* del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato, un'ordinanza del Tar Lombardia, sezione di Brescia, 21 marzo 2006, (*SACBO, Società per l'aeroporto civile di Bergamo, S.p.A. E Assoaeroporti c. Ministero Infrastrutture*). Si v. la *Comunicazione della Commissione relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato*, in G.U.C.E., C 312 del 23 novembre 1995, punto 16.

[773] Cfr. Corte di Giustizia, 13 gennaio 2005, in causa C-174/02, punto 17; Id., 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, punto 42; Id.21 ottobre 2003, nelle cause riunite C-261/01 e C-262/01, punto 53; Id., 14 gennaio 1997, nelle cause riunite da C-192/95 a C-218/95, punto 20; Id., 11 luglio 1996, in causa C-39/94, punto 40; Id., 16 dicembre 1992, in causa C-17/91, punto 30; Id., 21 novembre 1991, in causa C-354/90, punti da 12 a 14.

Inoltre, qualora pervenga alla conclusione che gli aiuti avrebbero dovuto essere notificati ed a ciò lo Stato non ha provveduto, il giudice oltre a bloccare l'applicazione della norma che dispone l'aiuto, onde evitare l'attribuzione di ulteriori vantaggi, può disporne la ripetizione[774], salvo che, a motivo di circostanze eccezionali, la restituzione dell'aiuto sia "inopportuna".

La competenza concorrente della Commissione e del giudice nazionale consente di concluderne, ad avviso della dottrina[775], che i giudizi di illegittimità e di incompatibilità dell'aiuto, richiedendo la valutazione preliminare circa la sussistenza di un "aiuto", sono accomunati da una "fattispecie base", che evolve, nel caso della Commissione, in una fattispecie complessa, data dal giudizio di compatibilità.

Sotto questo profilo, è stato osservato[776] che il riparto delle competenze, allo stato attuale delle norme regolamentari applicabili appare regolamentato secondo principi parzialmente diversi rispetto alle direttrici individuate dalla giurisprudenza. Ed invero, con riguardo alla eventuale efficacia sanante della decisione della Commissione, l'art. 14 del Regolamento n. 659 del 1999, disponendo che in caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali, la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro di recuperare l'aiuto dal beneficiario, conferma l'efficacia sanante dell'eventuale decisione positiva adottata a chiusura del procedimento.

Questa ricostruzione è peraltro confortata dall'art. 11 del medesimo regolamento, che, come si è visto nel corso del presente capitolo, nel riservare alla Commissione il potere di adottare provvedimenti "provvisori" lega la sorte dei medesimi alla decisione finale. Si potrebbe pertanto verificare che provvedimenti provvisori adottati dalla Commissione, si affianchino a provvedimenti adottati a titolo definitivo dal giudice nazionale sulla base delle prerogative riconosciute dalla Corte di Giustizia[777].

Questo sistema, tuttavia, non sembra prestarsi ad un giudizio d'incoerenza[778]. I due strumenti possiedono invero presupposti ed ambiti di applicazione differenti. Nel corso della propria valutazione, infatti, la Commissione, per quanto possa ingiungere allo

---

[774] Cfr. Corte di Gustizia, 11 luglio 1996, C-39/94, punto 43; Id., 14 febbraio 1990, in causa C-301/87, punti 19 e 21.

[775] Così E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 15.

[776] C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 329.

[777] Secondo la dottrina (C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 325.), peraltro, tale eventualità produce una frammentarietà ancor più accentuata ove si consideri che ciascun ordinamento nazionale dispone di specifici provvedimenti cautelari.

[778] Così A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 297.

Stato membro la sospensione dell'erogazione fino alla chiusura del procedimento, non può disporre il recupero della misura che, pur non essendo stata ancora dichiarata aiuto, non è stata notificata. Viceversa, il giudice nazionale ha il potere i ordinare la sospensione e la restituzione dell'aiuto in ragione della semplice violazione dell'obbligo di *standstill* di cui all'art. 88, par. 3, del Trattato[779].

6.2. *La responsabilità dello Stato nei confronti del beneficiario.*

Il tema delle azioni di responsabilità esperibili in caso di aiuti illegittimi si pone quale strumento di soddisfazione in via secondaria di un obbligo il cui inadempimento può essere rimproverato allo Stato o allo stesso beneficiario.

La sentenza SFEI, su cui ci siamo sin qui soffermati, costituisce un punto di partenza per affrontare questi aspetti, dal momento che, pronunciandosi sulla eventuale responsabilità civile del beneficiario, rammenta che le disposizioni del Trattato in materia di aiuti, così come le decisioni che conseguano alla valutazione dei relativi regimi, hanno come destinatari gli Stati membri. Esse, pertanto, non offrono una base giuridica sufficiente per far sorgere, in capo al beneficiario, un obbligo di controllo sulla avvenuta notifica dell'aiuto salvo qualora egli sia chiamato ad applicare la disposizione "autonomamente". E' fatta comunque salva, nella materia, l'eventuale applicazione del diritto nazionale in materia di responsabilità extracontrattuale, onde verificare se, in base alle circostanze concrete, l'operatore economico che accetti un sostegno illegittimo che arrechi danni ad altri operatori economici, possa essere considerato civilmente responsabile, anche alla luce del principio di non discriminazione.

Su questa base, i tributaristi più autorevoli[780] hanno precisato quali siano i reali destinatari dell'obbligo di *standstill*, considerando i profili di autonomia correlati all'adempimento dell'obbligo fiscale. In proposito, è stato osservato che mentre le imposte dirette e l'Iva sono tributi da corrispondersi sulla base di autoliquidazione da parte del contribuente, salvo il potere dell'Amministrazione di rilevare a posteriori l'adempimento dell'obbligazione tributaria, altri tributi, come l'imposta di registro, sono liquidate dall'Amministrazione finanziaria. Ciò posto, in base all'art. 88, par. 3 del

---

[779] Cfr. G. COTTANI, *La procedura di controllo*, cit., p. 343.

[780] Cfr. F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. trib., 2003, p. 2279.

Trattato, e al principio, fissato nella sentenza SFEI, per il quale la valutazione di compatibilità della misura con il diritto comunitario grava sull'operatore di diritto interno chiamato, a qualunque titolo, ad applicare il provvedimento agevolativo, si può sostenere che il contribuente, nei casi di tributi "auto-liquidabili"[781], sia tenuto a salvaguardare responsabilmente l'effettività dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato rinunciando alla fruizione dell'agevolazione che appaia contraria a tali principi[782].

Analogo obbligo di "sorveglianza" sull'adozione di norme tributarie potenzialmente in contrasto con l'art. 87 del Trattato, grava sull'Amministrazione Finanziaria, la quale, disapplicando l'agevolazione di cui il contribuente abbia già fruito, potrà recuperare il differenziale d'imposta sulla base degli ordinari strumenti di accertamento posti a sua disposizione dall'ordinamento[783].

Per quanto da tali considerazioni, la previa configurabilità di un obbligo di diligenza parrebbe influenzare la dinamica soggettiva dell'azione di responsabilità, non è escluso che i due piani della tutela – quella riservata al beneficiario nei confronti dello Stato e quella esperibile dal concorrente contro l'impresa beneficiaria – possano avere uno sviluppo contestuale, quasi a disegnare lo schema di una responsabilità in via di regresso.

Svolta questa precisazione, per chiarezza espositiva conviene tuttavia esaminare separatamente tali rimedi.

Il primo riguarda la possibilità che l'operatore che abbia conseguito il vantaggio possa esercitare, nei confronti dell'autorità nazionale, un'azione diretta al risarcimento dei danni imputabili alla condotta da essa tenuta nell'adozione e nell'esecuzione dell'aiuto.

L'eventualità di un'azione risarcitoria, riconosciuta sia all'interno delle conclusioni di due avvocati generali[784], che da parte della Commissione Europea[785], non si avvale,

---

[781] Per i tributi non auto-liquidabili l'onere grava sull'Amministrazione finanziaria.

[782] Si v. anche M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di Stato*, cit., p. 43.

[783] Cfr. ancora F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato*, cit., p. 2280.

[784] Si tratta delle conclusioni delle conclusioni dell'avvocato generale Tesauro nella in causa C-142/87, *Tubemuse*, riproposte dall'avvocato generale Lèger nella causa in causa C-197/99, *Belgio c. Commissione*, conclusasi con la sentenza 11 novembre 2003, ove si è statuito che dall'accertamento dell'illegittimità di un aiuto di Stato derivano rilevanti conseguenze sul piano interno, tra le quali un'azione di responsabilità proposta contro lo Stato dall'impresa beneficiaria o dal concorrente.

[785] La Commissione, nella sua Comunicazione relativa alla cooperazione tra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato, 95/C 312-707, rileva che in materia di risarcimenti è competente il giudice nazionale il quale, oltre che disporre il risarcimento, può condannare la parte soccombente alla

come osservato dalla dottrina[786], di specifiche diposizioni del Trattato dirette a regolamentare la responsabilità degli Stati membri per le violazioni del diritto comunitario, cosicché occorre far riferimento ai principi fissati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia nella più generale materia della violazione del diritto comunitario da parte del legislatore nazionale.

In particolare, la ricorrenza di un diritto al risarcimento sussiste qualora la disposizione violata attribuisca diritti ai singoli, la violazione sia "sufficientemente caratterizzata" ed esista un nesso causale tra la violazione dell'obbligo gravante sullo Stato membro e il danno subito dall'interessato[787].

Nell'individuare tali requisiti, la giurisprudenza ne ha circoscritto il contenuto, nella misura in cui, soprattutto il secondo si connota per una certa vaghezza. In merito si ritiene che la "sufficiente caratterizzazione" debba considerarsi integrata qualora si sia verificata una violazione grave e manifesta, da parte di uno Stato membro o di un'istituzione comunitaria, dei limiti posti al loro potere discrezionale.

La giurisprudenza ha per un verso indicato alcuni casi nei quali la gravità ed il carattere manifesto della violazione possano presumersi, ed altri elementi cui il competente giudice, quello nazionale, può ricorrere per effettuare un accertamento.

Sotto questo profilo, è stato statuito che il carattere grave e manifesto della violazione si presume qualora essa continui nonostante sia stata pronunciata una sentenza che abbia accertato l'inadempimento o una sentenza pregiudiziale, ovvero si riscontri una giurisprudenza consolidata dalla quale risulti l'illegittimità del comportamento contestato[788].

Quanto agli elementi sulla base dei quali effettuare una verifica "in concreto", si fa riferimento al grado di chiarezza e precisione della norma violata, all'ampiezza del potere discrezionale che la disposizione riserva allo Stato membro, al carattere

---

rifusione delle spese legali. Questa eventualità non rientra invece tra le prerogative che la Commissione può esercitare in caso di procedimento amministrativo svoltosi dinanzi ad essa.

[786] Cfr., sul tema, C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 389.

[787] Cfr. Corte di Giustizia, 5 marzo 1996, nelle cause riunite da C-46/93 a C-48/93; Id., 19 novembre 1991, nelle cause riunite da C-6/90 a C-9/90, *Francovich*. Cfr. E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 103. Secondo quanto riportato nella prima di dette sentenze (punto 27) la fissazione dei principi sulla base dei quali può dirsi consumata una violazione del diritto comunitario da parte dello Stato membro è riservata alla Corte di Giustizia, avendo riguardo ai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico comunitario ed ai principi generali comuni agli ordinamenti giuridici degli Stati membri.

[788] Cfr. Corte di Giustizia, nelle cause riunite da C-46/93 a C-48/93, punto 57.

intenzionale o involontario della violazione, alla scusabilità o meno di un eventuale errore di diritto, alla circostanza che i comportamenti di un'istituzione comunitaria abbiano potuto concorrere all'omissione, all'adozione o al mantenimento in vigore di provvedimenti o di prassi nazionali contrarie al diritto comunitario.

La dottrina osserva che la configurabilità di un'azione di risarcimento nei confronti del beneficiario incontra taluni limiti, connessi anche al dovere di diligenza che, come visto nel corso della trattazione della efficacia diretta dell'obbligo di *standstill*, gravano sul beneficiario. Ed invero, per quanto la violazione delle norme in materia procedurale possa qualificarsi come violazione grave e manifesta della disciplina degli aiuti, l'impresa è comunque tenuta ad accertarsi della regolarità dell'aiuto, formandosi un affidamento "titolato" solo nel caso in cui le procedure siano state comunque rispettate. Questa ricostruzione, per quanto ragionevole sul piano della buona fede, rischia, ad avviso di chi scrive, di restringere le ipotesi di responsabilità dell'autorità nazionale a quelle ipotesi nelle quali lo Stato, in pendenza del procedimento avviato con una notifica correttamente effettuata, consenta l'applicazione della norma tributaria più favorevole[789]. In questi casi, certamente marginali nella prassi, valorizzando la portata degli oneri di diligenza del beneficiario, si potrebbe tuttavia giungere al rigetto della sua pretesa risarcitoria argomentando in relazione alla conoscenza che l'operatore aveva – o avrebbe dovuto avere – della pendenza del procedimento.

In ragione delle aree di criticità che la disciplina presenta, la dottrina[790] ritiene difficile ipotizzare a priori ipotesi concrete. Sul punto, infatti, pur potendosi confidare nella disciplina civilistica di diritto interno attinente alla responsabilità della pubblica amministrazione per i suoi atti, non va trascurato il rischio che il risarcimento del danno produca i medesimi effetti economici dell'aiuto dichiarato incompatibile ed eventualmente già recuperato. Sotto questo profilo, per quanto la giurisprudenza[791] abbia negato che l'eventuale risarcimento del danno sia a propria volta un aiuto di Stato,

---

[789] Il problema potrebbe porsi sia per i tributi non auto liquidabili, per i quali, come visto, è la stessa Amministrazione ad applicare l'eventuale norma agevolativa, sia per i tributi auto liquidabili. In relazione a tali ultimi, infatti, per quanto l'applicazione dell'imposta sia rimessa al contribuente, non è escluso che l'Amministrazione ne abbia chiarito la portata applicativa con una circolare, ovvero abbia predisposto una modulistica dedicata.

[790] Cfr. C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 392.

[791] Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 1988, nelle cause riunite da C-106/87 a C-120/87, *Asteris e a*.

si ritiene che si ponga un problema quantitativo, poiché la reintegrazione assumerebbe carattere sostitutivo dell'aiuto.

Su queste premesse, e alla luce delle problematiche applicative che tale criterio porrebbe nella materia fiscale è da considerarsi condivisibile l'orientamento dottrinale[792] che relega ai soli casi eccezionali la responsabilità aquiliana dello Stato nei confronti del beneficiario dell'aiuto illegale, responsabilità che sussisterebbe qualora la condotta dell'Amministrazione avesse assunto connotazioni tali da sollevare il destinatario da qualunque dovere di diligenza, ad esempio nell'ipotesi in cui l'applicabilità dell'agevolazione sia stata confermata in sede di risposta ad interpello.

6.3 La tutela del concorrente.

La posizione del concorrente rispetto agli aiuti di Stato illegittimi risulta formare oggetto di crescente interesse da parte della dottrina, impegnata nell'estendere alla materia degli aiuti di Stato alcune tutele esperibili per salvaguardare la concorrenza in generale.

Un punto fermo di tale sistema, come si è comunque anticipato a proposito delle conseguenze prodotte dalla violazione dell'obbligo di *standstill*, è costituito dalle azioni proponibili dal concorrente ricorrendo al giudice amministrativo.

In merito a questa eventualità sono stati espressi due diversi orientamenti[793].

Secondo il primo[794], si tratterebbe di un'ipotesi di annullabilità dell'atto, soggetto all'onere di tempestiva impugnazione ed alla proposizione di specifici motivi di ricorso, per quanto la violazione del diritto comunitario è rilevabile d'ufficio dal giudice.

Secondo una diversa ricostruzione, l'atto amministrativo non sarebbe nullo o annullabile ma potrebbe essere disapplicato da parte del giudice amministrativo, come la legge. Poiché la Corte di giustizia richiede al giudice ed alla stessa amministrazione la disapplicazione della norma e la rilevazione d'ufficio della conseguente illegittimità di quest'ultimo[795], il concorrente potrebbe diffidare l'Amministrazione a revocare l'atto, se vi è un espresso riconoscimento dell'agevolazione, e ad adottare i provvedimenti per

---

[792] Cfr. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 323.
[793] Cfr. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 311.
[794] Cfr., per tutte, Corte di Giustizia, 14 dicembre 1995, in causa C-312/93, *Peterbroeck*, in Riv. dir. inter., 1996, p. 195.
[795] Si v. A. TIZZANO, *La tutela dei privati nei confronti degli Stati membri dell'Unione Europea*, in Foro it., 1995, IV, p. 21.

il recupero dell'aiuto, ed in caso di inerzia dell'amministrazione impugnare il silenzio onde ottenere la nomina di un commissario *ad acta*[796]. Al termine del giudizio, nel quale occorre integrare il contraddittorio nei confronti del beneficiario della misura o almeno taluno di essi, il giudice, ferma la possibilità di adottare provvedimenti cautelari, dichiara illegittimo il provvedimento amministrativo e gli eventuali atti susseguenti.

Accanto a questo tipo di tutela, il concorrente potrebbe proporre azione diretta nei confronti del beneficiario dell'aiuto.

Nei documenti comunitari del termine del decennio scorso[797] si sottolineava l'assoluta mancanza di precedenti, comune, nella sostanza, alle ipotesi di azione di responsabilità proposte dal beneficiario.

Tale fenomeno, spiegato talora con motivazioni di "opportunità politica", altre volte sulla base della scarsa incisività della tutela risarcitoria[798], scaturirebbe dalla mancata percezione dei ricorsi di diritto interno come strumenti ad elevato contenuto deterrente rispetto alla pratica di aiuti di Stato vietati dal Trattato.

L'azione del concorrente, giova precisarlo, potrebbe essere proposta sia nei confronti dello Stato che verso il beneficiario dell'aiuto. In proposito deve essere segnalata la sentenza "Traghetti del mediterraneo"[799], relativa ad un regime di aiuti previsto dalla l. n. 684 del 1974. Nella fattispecie la ricorrente dichiarava di essere stata dichiarata fallita in ragione dell'impossibilità di competere sul mercato con la Tirrenia Navigazione, società in grado di applicare tariffe inferiori in ragione degli aiuti ad essa garantiti dalla richiamata legge, da considerarsi incompatibili ai sensi dell'art. 87 del Trattato. In tal

---

[796] A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 313 che rileva come qualora l'atto amministrativo non poggi su alcuna norma interna ma si ponga immediatamente in contrasto con l'obbligo di standstill, anziché alla disapplicazione si procede all'annullamento del provvedimento mediante ricorso al giudice amministrativo da proporsi entro sessanta giorni dalla conoscenza di esso.

[797] Si v. Commissione Europea, *Relazione sulla politica della concorrenza*, Bruxelles, 1998, ove si riporta che a quella data erano stati presentati 115 ricorsi di diritto interno, dei quali il 24 per cento da parte di concorrenti, il 76 per cento da parte di beneficiari. Tra quelli presentati dai concorrenti solo tre erano stati accolti. Tale stato di cose, secondo la Commissione, dipende dalla mancanza di trasparenza delle norme sugli aiuti e dalla limitata conoscenza di esse tra gli operatori del diritto.

[798] Questa considerazione dipenderebbe (v. C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 361, nota 68) dalla circostanza che la suprema Corte, con riguardo alle ipotesi di risarcimento per mancata attuazione di una direttiva, ha ritenuto che tale danno è indennizzabile e non risarcibile, cosicché la pretesa va limitata al solo danno emergente, a nulla rilevando il lucro cessante.

[799] Si tratta di Cass., 19 aprile 2000, n. 5087, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2000, p. 1363, con nota di L. ARNAUDO, *Aiuti di Stato, tariffe e concorrenza: tra competenze chiuse e questioni aperte*, p. 1368, e in Dir. com. sc. int., 2001, p. 523, con nota di S. BOSCO, *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, p. 529.

caso, la Corte di Cassazione, disattendendo il principio per il quale la competenza per la dichiarazione di compatibilità degli aiuti è riservata alla Commissione Europea[800], ha respinto il ricorso, dichiarando compatibile l'aiuto argomentando anche in base alla lett. a) del par. 3 dell'art. 87, relativo agli aiuti diretti allo sviluppo delle regioni caratterizzate da sottoccupazione.

Alla luce di questo caso esaminato dalla Cassazione, occorre chiedersi quali sarebbero state le norme interne sulla base delle quali, qualora la Corte fosse giunta a conclusioni diverse, avrebbe potuto essere fondata la responsabilità del beneficiario che accetti un aiuto illegittimo.

Secondo la dottrina[801], la risposta a tale quesito consiste negli artt. 2598, n. 3 e 2600 c.c. La prima dispone che compie un atto 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. L'art. 2600 prevede che qualora gli atti di concorrenza sleale vengano posti in essere con dolo o colpa, l'autore è tenuto al risarcimento del danno.

L'opportunità[802] di richiamare le norme in questione risulta anzitutto confermata dalla circostanza che l'art. 2598 n. 3 c.c. può essere azionato dalle imprese che stiano subendo o temano di poter subire un danno in ragione della posizione di vantaggio assunta dal concorrente sul mercato a causa della violazione di norme pubblicistiche[803]. Inoltre, il diritto di agire sussiste anche nel caso in cui la violazione della disposizione pubblicistica sia imputabile allo Stato, oltreché all'impresa coinvolta.

Su questa base, con riferimento alla materia che ci occupa, compirebbe un atto di concorrenza sleale il beneficiario di aiuto che accetti di fruire di una agevolazione pur essendo consapevole che essa è stata applicata in violazione dell'art. 88, par. 3 del Trattato; la scorrettezza professionale consisterebbe pertanto nella consapevolezza del beneficiario circa la possibilità di qualificare la disposizione come aiuto di Stato non notificato.

---

[800] Come ricorda E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 170, la Cassazione non ha nemmeno accolto la richiesta di rinvio alla Corte di giustizia ex art. 234, per quanto fosse noto, peraltro che la Commissione avesse avviato l'indagine formale ai sensi dell'art. 88, par. 2 del Trattato.

[801] E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 173; T. BALLARINO – L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 184.

[802] Cfr. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 315.

[803] Così G. ACQUAFRESCA, *Concorrenza sleale e violazione dell'art. 93, par. 3 del Trattato CE*, *in Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1995, p. 833.

Non v'è dubbio che la traduzione pratica delle considerazioni sin qui svolte si ponga in termini problematici, soprattutto per le misure fiscali, e, in generale, in ragione della necessità di dimostrare il dolo o la colpa del beneficiario per conseguire il risarcimento del danno[804].

In quest'ottica, potrebbe risultare più fruttuosa, secondo la dottrina[805], l'azione ai sensi dell'art. 2599 c.c. sulla base del quale il giudice potrà ingiungere al beneficiario di astenersi dal percepire aiuti illegittimi, condotta che concreta un atto lesivo del concorrente. La dottrina precisa, da ultimo, che l'eventuale risarcimento non è subordinato all'annullamento dell'atto che concede l'aiuto, in quanto per un verso l'amministrazione è estranea al rapporto tra danneggiato e beneficiario che sono parti del giudizio, per l'altro il suo comportamento non necessariamente si concretizza in un atto, ma in un comportamento che si integra con quello del beneficiario facendone scaturire la responsabilità.

6.4 Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e la cooperazione tra giudici nazionali e Commissione in materia di aiuti di Stato.

L'art. 234 del Trattato stabilisce che la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale[806] sull'interpretazione del Trattato, sulla validità e sull'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzione della Comunità e della BCE, nonché degli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, ove previsto. La sede nella quale una di tali questioni può essere sollevata è, secondo le indicazione della norma, la giurisdizione[807] di uno stato membro, tra cui quella tributaria[808].

---

[804]Salvo il caso in cui la Commissione si sia espressa con una decisione di incompatibilità della misura. In tal senso, v. E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 176.

[805] Cfr., ancora, E. FONTANA, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, cit., p. 177.

[806] Sul tema vedano gli autorevoli contributi di F. Tesauro, Processo tributario e aiuti di Stato,cit., p. 3667; P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della Comunità europea*, in Rass.trib. 2005, p. 1462.

[807] Sulla nozione v. Corte di Giustizia, ordinanza 5 marzo 1986, causa 318/85, *Greis Unterweger*, punto 4, e Corte di Giustizia, sentenza 19 ottobre 1995, in causa C-111/94, *Job Centre*, punto 9.

[808] Cfr. C. CONSOLO – C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, p. 380; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 134; E. DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in AA.VV., Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - F. TESAURO (diretta da), Torino, 1999, p. 607. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 264. In altri ordinamenti, come quello svedese, la sussistenza di commissioni tributarie aventi un marcato carattere amministrativo esclude che di fronte alle medesime possa essere sollevata la questione pregiudiziale (cfr. ECJ, 12 novembre 1998, in causa C-134/97, punto 14).

La procedura ha carattere incidentale nel senso che fornisce a questo gli elementi di diritto comunitario necessari per la decisione[809], nella misura in cui il mancato pronunciamento della medesima impedisca al giudice nazionale di giungere ad una definizione della controversia *a qua*. La stessa ECJ[810] ha confermato che la valutazione della ricorrenza del requisito, accompagnata da adeguata motivazione, rimane del tutto rimessa al giudice nazionale, in ragione della conoscenza che lo stesso possiede degli atti di causa.

Nella materia degli aiuti di Stato il rinvio pregiudiziale[811] costituisce uno strumento diretto ad ottenere un'interpretazione circa la nozione di aiuto di Stato che venga in rilievo per la definizione del procedimento interno; in particolare, in tal modo si consegue non una valutazione della compatibilità della misura, quanto piuttosto l'accertamento che essa, costituendo aiuto di Stato, avrebbe dovuto essere notificata[812]. Come è stato osservato dalla dottrina[813], il rinvio pregiudiziale ha una funzione diversa rispetto all'azione di annullamento, essendo quest'ultima per un verso riferita ad una decisione specifica, per l'altro, soggetta ad un termine di decadenza.

La Corte di Giustizia ha il diritto di effettuare una valutazione preliminare circa la pertinenza[814] delle questioni sollevate, sia per il fatto d'essere in via principale tenuta a decidere, sia in virtù del principio della cooperazione tra giudice comunitario e nazionale[815]. Questa forma di controllo esercitato in via preliminare dalla Corte comporta, in caso di esito negativo, una pronuncia di irricevibilità o di non luogo a provvedere[816].

---

[809] Cfr. P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale*, cit. p. 1462.
[810] Cfr. ECJ, 29 novembre 1978, C-83/78, in Racc., 1978, p. 2347.
[811] F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, cit., p. 1292.
[812] Cfr. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 306; *contra* C. PINOTTI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 309, secondo la quale lo scopo del rinvio pregiudiziale è quello di ottenere una pronuncia di compatibilità/incompatibilità della norma nazionale rispetto all'ordinamento comunitario;
[813] Si v. L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*, in Riv. dir. trib., 2004, p. 529.
[814] Cfr., tra le altre, Corte di Giustizia, 18 giugno 1991, in causa C-369/89. La valutazione del profilo della pertinenza parrebbe mal conciliarsi con l'orientamento per il quale il giudice nazionale è *dominus* della rilevanza della questione. Si riscontrano infatti pronunce contrarie (cfr. ECJ, 7 luglio 1994, in causa C-146/93).
[815] Cfr. P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale*, cit., p. 1481.
[816] Ciò è quanto si verifica in casi di quesiti pregiudiziali fittizi, puramente ipotetici, non obiettivamente necessari o insufficientemente collegati con l'oggetto della causa Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pp. 271 ss. ove ampi richiami di giurisprudenza comunitaria relativa ad ipotesi di quesiti censurati per tali motivi.

Come precisato dalla giurisprudenza della Suprema Corte[817], non è sufficiente che una delle parti sostenga l'esistenza di una questione d'interpretazione del diritto comunitario; il giudice ha il potere di accertare, prima di adire la Corte europea, se tale questione effettivamente sussista, che da essa dipenda la risoluzione della controversia e che vi siano margini di dubbio.

Nella materia degli aiuti di Stato di natura tributaria, il rinvio pregiudiziale è uno strumento cui sovente si è fatto riferimento, anche per i casi di maggiore interesse degli ultimi anni, come il regime fiscale dei Paesi Baschi[818], delle società cooperative[819] e delle fondazioni bancarie[820].

Il valore delle sentenze rese a seguito del rinvio pregiudiziale non si esaurisce esclusivamente in un vincolo sul giudice *a quo* e di tutte le giurisdizioni degli Stati membri investiti delle medesime questioni, poiché tali decisioni si impongono, per la loro natura interpretativa, con una forza maggiore rispetto a quella propria dei precedenti nei Paesi di *common law*.

Occorre peraltro considerare che il giudice nazionale può disporre il rinvio pregiudiziale a prescindere dall'aver richiesto o meno un parere consultivo alla Commissione secondo quanto previsto dalle norme sulla cooperazione tra questa e giudici nazionali in materia di aiuti di Stato[821].

Come è noto, il giudice può rivolgersi alla Commissione per sapere se la misura ha formato oggetto di notifica, se è stato avviato un procedimento o se è stata emessa una decisione. Inoltre, oltre a poter chiedere chiarimenti sulla prassi seguita, il giudice può ottenere dalla Commissione un vero e proprio parere sulla possibilità di qualificare la misura come aiuto, sulla distorsione che essa eventualmente possa o abbia già provocato sulla concorrenza, e quanto incida sugli scambi tra gli Stati membri[822]. In tal modo, la Commissione non effettua una valutazione di compatibilità del regime fiscale cui il giudice nazionale faccia riferimento, ma fornisce parametri di carattere interpretativo.

---

[817] Cfr. Cass., 9 giugno 1998, n. 5673, in *Giust. civ*., 1999, I, p. 3426.
[818] Si v., *retro*, cap. II, par. 5.3.
[819] Si v., *infra*, cap. V, *sub* II.
[820] Si v., *infra*, cap. V, *sub* III.
[821] Cfr. la *Comunicazione della Commissione relativa alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato*, cit., punti 28-29.
[822] Così, A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi a i giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 303.

La risposta, cui la Commissione è tenuta[823] in virtù del principio di leale collaborazione tra le istituzioni comunitarie e gli Stati membri di cui all'art. 5 del Trattato, non vincola il giudice nazionale richiedente ma costituisce certamente un argomento autorevole utilizzabile in sede processuale ed extraprocessuale.

Sotto il profilo del diritto interno l'informativa alla Commissione trova la sua fonte, secondo la dottrina, più che nell'art. 213 c.p.c., relativo al potere generale del giudice di assumere informazioni dalla pubblica amministrazione, nell'art. 14, primo comma della l. 31 maggio 1995, n. 218, disposizione che, nel contesto delle norme in materia di diritto internazionale privato, riguarda gli strumenti azionabili dal giudice per la conoscenza del diritto straniero applicabile[824]. In effetti, si tratta di un riferimento normativo di massima, nella misura in cui il diritto comunitario, non essendo diritto straniero, entra a far parte del nostro ordinamento in modo automatico, rimanendo soggetto al principio *iura novit Curia* di cui all'art. 113 c.p.c.

In attesa della risposta della Commissione, il giudice nazionale, sussistendone i presupposti, adotta eventuali provvedimenti provvisori o cautelari, mentre, a differenza del caso di rinvio pregiudiziale, non può sospendere il processo, non sussistendo una causa di pregiudizialità tecnica o comunitaria.

6.5. La sospensione ex art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992.

L'art. 47-*bis* del D. lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 2, comma 1 del d.l. 8 aprile 2008, n. 59, costituisce la fonte primaria di un microsistema[825] nel quale gli atti volti al recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili possono essere sospesi dalla commissione tributaria provinciale: *i)* in presenza di gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero se sussiste un evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato ovvero un evidente errore nel calcolo della somma da recuperare, nei limiti di tale errore; *ii)* se ricorre il pericolo di un

---

[823] Non mancano ipotesi nelle quali la Commissione non ha tuttavia adempiuto tale dovere. E' il caso della richiesta inoltrata dalla nostra suprema Corte relativa alla possibilità di qualificare come aiuto di Stato il regime fiscale delle cooperative. A seguito della mancata risposta della Commissione, la Cassazione ha disposto rinvio *ex* art. 234 del Trattato. Cfr. Cass., 8 febbraio 2008, n. 3033, *sub* par. 2.1 "premesse", in cui si legge: "*Come già esposto nella richiesta d'informazioni rivolta alla Commissione Europea con ordinanza di questa Corte (…) rimasta senza seguito e della quale si trasmette copia (…)*". Sul tema cfr. cap. V, *sub* II, par. 1.

[824] Cfr. A. TEDOLDI, *La tutela dinanzi a i giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, cit., p. 304.

[825] C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in Corr. trib., 2008, p. 1670.

pregiudizio imminente e irreparabile conseguente all'esecuzione dell'atto. Tale secondo requisito è cumulativo rispetto alla ricorrenza di almeno uno tra quelli indicati *sub i).*

Tali elementi appaiono connotati da un carattere di specialità nella misura in cui, rispetto all'art. 47 del D. lgs. n. 546 del 1992, per un verso predeterminano il *fumus boni iuris*, per l'altro realizzano una variazione del *periculum in mora*, che nell'art. 47 si sostanzia nel pericolo di un "danno grave e irreparabile"[826].

Per chiarire la portata dei "*gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero*", l'amministrazione finanziaria[827] richiama i principi fissati dalla Corte di giustizia con riguardo ai provvedimenti amministrativi fondati su regolamenti comunitari della cui validità si dubiti. Secondo la giurisprudenza[828], infatti, in tal caso i provvedimenti provvisori del giudice nazionale possono essere adottati solo qualora le circostanze di fatto e di diritto inducano il giudice a ritenere che ricorrano gravi dubbi sulla validità del regolamento comunitario su cui si fonda l'atto impugnato.

Qualora il giudice ravvisi gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, la Commissione tributaria provvede alla rimessione della questione in via pregiudiziale richiedendo la trattazione d'urgenza - salvo che la questione di validità dell'atto sia già stata rinviata – disponendo, con separata ordinanza, la sospensione del giudizio.

Occorre precisare che l'art. 47-*bis*, oltre alle condizioni già viste, prevede, quali "pre-requisiti" per la concessione della sospensione, sia la circostanza che la parte istante abbia proposto ricorso *ex* art. 230 del Trattato per l'annullamento della decisione di recupero, sia che essa abbia richiesto la sospensione ai sensi dell'art. 242, sospensione che non deve essergli stata negata. Tali pre-requisiti sono infatti previsti per escludere che la richiesta di sospensione dell'atto sia utilizzata strumentalmente, scaduto il termine di sessanta giorni previsto per l'impugnazione delle decisioni, per rinviare l'efficacia di un atto che secondo il diritto comunitario abbia assunto caratteri di definitività.

---

[826] C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, cit., p. 1672, precisa che il ricorso al sostantivo "pericolo" e all'aggettivo "imminente", sottolineano la necessaria presenza dell'attualità del danno e del pregiudizio.

[827] Cfr. Ag. Entr., circ., 29 aprile 2008, n. 42, in www.finanze.it, 3, ove si spiega che la gravità dei motivi deve tener conto delle pronunce della Corte di Giustizia e del tribunale di primo grado intervenute in precedenza.

[828] Si v. Corte di Giustizia, 9 novembre 1995, in causa C-465/93, *Atlantafruchthandelgesellschaft e altre*, punto 35.

Per quanto riguarda l'errore evidente nella individuazione del soggetto, si ritiene che esso debba emergere da elementi di immediata percezione valutati dal giudice in modo specifico, pur nel quadro di un esame sommario degli atti comunque non limitato alla mera contestazione dell'eccezione proposta in tal senso dal ricorrente[829].

Occorre peraltro considerare che la predeterminazione del *fumus boni iuris* pone il problema della rilevanza di altri vizi di cui l'atto volto al recupero degli aiuti di Stato può essere affetto, come accade nel caso della cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione dell'ingiunzione, o dell'intimazione non preceduta dalla cartella. In tali casi, se si ritenesse non concedibile il provvedimento cautelare in ragione della tassatività della disposizione normativa dell'art. 47-*bis*, si potrebbe porre un problema di legittimità costituzionale della medesima disposizione[830], poiché essa introdurrebbe una disparità di trattamento per la materia degli aiuti di Stato[831] rispetto alle altre ipotesi di tutela cautelare innanzi ai giudici nazionali, anche quando essa venga esercitata per ragioni attinenti al diritto comunitario[832]. Questo rilievo appare ancor più fondato ove si consideri che secondo quanto previsto dall'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, che ha escluso in radice l'applicabilità della sospensione in sede giudiziale degli atti volti al recupero degli aiuti erogati alle società ex municipalizzate e dichiarati illegittimi dalla decisione 2003/193/CE introducendo un ulteriore sottosistema della tutela cautelare.

Tornando alla disciplina di cui all'art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992, essa prevede un *periculum in mora* consistente nel "*pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile*". Esso, secondo l'interpretazione resa dal Fisco[833], deve sostanziarsi nel

---

[829] Lo stesso principio vale per l'errore di calcolo, in presenza del quale la sospensione può essere accordata nei limiti dell'errore.

[830] In tal senso C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, cit., p. 1675, che richiama la sentenza della Corte Costituzionale, 27 dicembre 1974, n. 284, con la quale, in relazione all'art. 13, ultimo comma della l. 22 ottobre 1971, n. 869, che poneva limiti analoghi, era stato rilevato il contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, di qualunque norma che in presenza di un sistema generale di tutela cautelare, introduce un *numerus clausus* di vizi rilevanti ai fini della concessione del provvedimento, quasi che il legislatore avesse la disponibilità di limitare l'impugnativa degli atti.

[831] Sul tema, si v. il recente contributo di F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, cit., p. 1292.

[832] Si v. F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, *in Corr. trib.*, 2007, p. 3665, il quale sottolinea che in questa materia il potere cautelare del giudice nazionale si fonda sul diritto comunitario e deve essere esercitato anche se la sospensione è impedita da una norma nazionale.

[833] Si v. Ag. Entr., circ. n. 42 del 2008, p. 4, in cui si precisa che l'accertamento di tale presupposto, che il ricorrente deve provare con elementi certi e univoci, non può essere sommariamente limitato all'entità dell'importo richiesto, quindi rapportato ai soli criteri quantitativi, ma deve tener conto anche degli

pericolo concreto, effettivo ed immediato di un danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto e non suscettibile di successivo ristoro pur in presenza di una decisione definitiva favorevole al ricorrente.

Con riguardo alla trattazione nel merito, l'art. 47-*bis* dispone che le controversie relative agli atti di recupero di aiuti di Stato, discusse necessariamente in pubblica udienza, sono definite nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione, termine alla cui scadenza il provvedimento perde efficacia, salvo che la commissione tributaria provinciale ne disponga, su istanza di parte, la proroga per altri sessanta giorni non ulteriormente prorogabili[834].

La nuova disciplina, sin qui sinteticamente esposta e diretta ad abrogare quella precedente di cui all'art. 1, comma 2 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, dalla l. 6 aprile 2007, n. 46[835] rimanda per il resto alle disposizioni previste per la sospensione in generale dall'art. 47, commi 1, 2, 4, 5, 7 e 8 del medesimo D. lgs. n. 546 del 1992[836].

---

elementi soggettivi, della complessiva situazione patrimoniale ed aziendale del richiedente nonché della sottesa finalità del recupero, fondato sul diritto comunitario.

[834] La norma prevede che non si applichi la sospensione feriale dei termini. In caso di rinvio pregiudiziale, il termine di sessanta giorni è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio, e riprende a decorrere dalla data della trasmissione della decisione della Corte di giustizia.

[835] Tale disposizione, in esecuzione della sentenza della Corte di giustizia, 1 giugno 2006, in causa C-207/05 e della decisione della Commissione 2003/193/CE, ha stabilito le modalità ed i termini di recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte in ragione delle agevolazioni riservate alle società ex municipalizzate. La norma prevedeva che, tenuto conto sia del preminente interesse nazionale in relazione alle condanne irrogabili alla Repubblica Italiana ai sensi e per gli effetti dell'art. 228, par. 2 del Trattato, sia dell'effetto negativo delle determinazioni di competenza della Commissione Europea sugli interventi in favore di imprese nazionali, l'autorità giudiziaria, previo accertamento della gravità e della irreparabilità del pregiudizio allegato dal richiedente, può disporre la sospensione in sede cautelare delle ingiunzioni di pagamento solo nelle ipotesi di errore di persona, errore materiale del contribuente, evidente errore di calcolo.

[836] Sulla sospensione dell'atto impugnato, v., in dottrina, C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario*, in Dir. prat. trib., 1999, I, p. 21; S. MULEO, *La tutela cautelare*, in F. TESAURO (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 878; C. ZUNINO, *La sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in V. UCKMAR – F. TUNDO, *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, p. 1309. Nella prassi cfr. Min. fin., circ. 23 aprile 1996, n. 98.

CAPITOLO IV

DIVIETO DI AIUTI DI STATO E MISURE FISCALI RISERVATE AGLI ENTI ECCLESIASTICI

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. I rapporti tra Italia e Santa Sede tra XIX e XX secolo e (eventuale) carattere "compensativo" delle disposizioni tributarie relative ai beni della Chiesa e agli enti ecclesiastici. – 3. Gli enti confessionali nella Costituzione: l'art. 20 e il divieto di "*speciali gravami fiscali*". – 4. L'attuazione dell'art. 20 Cost. nelle agevolazioni tributarie degli anni settanta e gli accordi di Villa Madama del 1984. - 5. Enti ecclesiastici e impresa: fine di religione o di culto ed equiparazione alle attività di beneficenza e istruzione. - 6. La riforma della fiscalità immobiliare degli anni novanta e il trattamento degli immobili degli enti non commerciali. 7. Gli enti ecclesiastici nel quadro della disciplina tributaria degli enti non commerciali, delle Onlus e dell'impresa sociale. - 8. Le agevolazioni contestate. – 8.1. L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili di cui all'art. 7, comma 1, *lett. i)* del D. lgs. n. 504 del 1992. – 8.2. La riduzione dell'aliquota Irpeg per gli enti ecclesiastici dotati di personalità giuridica. – 8.3. L'esenzione *ex* art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. - 9. Sostentamento del clero e imposizione fiscale: il sistema italiano dell'otto per mille Irpef e le esperienze europee nel quadro dell'art. 87.

1. Introduzione.

L'indagine diretta alla verifica della eventuale incompatibilità delle misure fiscali riservate dall'ordinamento italiano agli enti ecclesiastici con il divieto di aiuti di stato alle imprese in ambito comunitario, rappresenta, probabilmente, una delle questioni più controverse tra quelle sottoposte alla Commissione Europea nel corso degli ultimi anni.

L'interesse per il tema è suscitato anche dall'essere stata sollevata la necessità di una riflessione intorno allo stato attuale della normativa tributaria italiana diretta a disciplinare una serie di soggetti non afferenti esclusivamente all'area degli enti religiosi, ma costituenti anche la realtà, più vasta, di quelli non commerciali.

La sottoposizione del caso alla Commissione Europea ha certamente il pregio di aver ricondotto nell'alveo di una prospettiva normativa talune istanze tese ad evidenziare l'esistenza di "privilegi" *tout court*, più che di "agevolazioni". Sotto questo profilo, tale scelta pare mirata al trasferimento, su un piano esclusivamente giuridico, di un confronto ormai risolto - e come tale non più riproponibile – su un piano etico, oltre che storico, con la definitiva acquisizione della necessità e dell'opportunità di tutelare e

valorizzare, nel quadro di una sussidiarietà reale, "l'apporto sociale" degli enti ecclesiastici.

In questo contesto altro è affermare che nella prospettiva dello stato laico al legislatore si richiede indifferenza rispetto alla dimensione etica – ciò che non sembra essere obiettivo dei reclami presentati alla Commissione - , altro è valutare se vi sia il serio rischio di un'asimmetria tra gli attori del mercato comunitario in ragione dell'esistenza di agevolazioni in favore degli enti di cui trattasi, nella misura in cui essi operino, in tale mercato, con modalità, strutture e regimi fiscali tali da determinarne il divenire soggetti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art. 87 del Trattato.

A tal fine, giova sin d'ora circoscrivere le aree di criticità in relazione alle quali la Commissione ha ritenuto di avviare il proprio esame, escludendo le numerose denunce inconferenti. In termini temporali il primo *complaint* è stato quello concernente l'Ici e riguardante, in particolare, la portata dell'art. 7, comma 1, *lett. i)* del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (decreto Ici), disposizione diretta a prevedere un'esenzione dall'imposta per quegli immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di talune attività "socialmente protette". Come si vedrà, la norma, pur non avendo subito emendazioni nel corso della sua vigenza, risulta integrata da altre disposizioni adottate nel corso degli ultimi anni al fine di correggere il rischio che essa potesse proteggere fattispecie non coerenti con la propria *ratio*. Nel 2006, infatti, a seguito di una prima richiesta di informazioni all'Italia, il Governo ha provveduto con urgenza al fine di modificare la norma e le denunce sono state respinte a seguito dell'emendazione. Ciò nondimeno, in realtà, non si è evitato che i *complainants* insistessero sull'opportunità di proseguire le istanze in sede comunitaria su questo stesso tema, sostenendo che l'esenzione fiscale Ici sarebbe ancora effettivamente in atto nonostante la modifica.

Allo stesso tempo, è stata paventata l'incompatibilità dell'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che introduce una riduzione alla metà dell'Irpeg per gli enti, necessariamente dotati di personalità giuridica, il cui fine sia equiparato per legge a quelli di beneficenza e istruzione. Si tratta di enti non aventi natura commerciale tra i quali rientrano anche le fondazioni.

Lo stesso decreto n. 601/1973 contiene anche la terza disposizione censurata, l'art. 2, norma diretta ad esentare, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'Ilor e dell'Invim

(oggi abrogate), i redditi dei fabbricati della Santa Sede indicati in alcuni articoli del Trattato Lateranense.

Ciò premesso, nel corso di questo capitolo effettueremo una disamina delle richiamate disposizioni al fine di evidenziarne, in relazione all'art. 87 del Trattato, le eventuali criticità, non prima, tuttavia, di aver fornito un quadro storico-evolutivo della disciplina delle agevolazioni agli enti ecclesiastici e aver tracciato, quindi, anche le aree di applicabilità di tali disposizioni.

2. I rapporti tra Italia e Santa Sede tra XIX e XX secolo e (eventuale) carattere "compensativo" delle disposizioni tributarie relative ai beni della Chiesa e agli enti ecclesiastici.

Nell'avviare la riflessione sulle disposizioni oggetto di censura in sede comunitaria, sembra opportuno svolgere una pur breve digressione sui rapporti finanziari tra l'Italia e la Santa Sede alla luce delle vicende che hanno interessato i beni appartenenti agli enti ecclesiastici. Tale premessa pare necessaria anche al fine di verificare se l'attuale quadro normativo tributario trovi una sua ragion d'essere in quella dinamica, avviata in coincidenza della nascita del Regno d'Italia, che vedrà contrapposti per molti decenni la Chiesa e lo Stato in ragione della soppressione degli enti ecclesiastici e della controversia relativa al loro patrimonio immobiliare. In altri termini, occorre valutare se il cammino della legislazione fiscale italiana sia il frutto della necessità di definire, attraverso una "via fiscale", il contenzioso "immobiliare" aperto con le leggi eversive, o se, viceversa, le agevolazioni traggano la loro giustificazione da altre fonti.

Questa indagine potrebbe rivelarsi ancor più interessante ove il dipanarsi dei fatti storici potesse offrire una chiave di lettura per spiegare le agevolazioni in un'ottica moderna e non come il retaggio di una cultura filoclericale.

Occorre segnalare subito che in questa seconda direzione militano quegli orientamenti dottrinali che individuano storicamente la fonte dei privilegi fiscali degli enti ecclesiastici nel c.d. *privilegium immunitatis*, consistente nel "*ius quo personae, res, loca Ecclesiae a communi onere eximuntur*"[837], vale a dire nel diritto che le persone, i

[837] Sulle fonti, l'evoluzione, la sostanza e le implicazioni di tale principio, avente natura reale, personale e territoriale, si rinvia alle considerazioni di G. ZINGALI, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, Milano, 1943, pp. 160 ss.

beni e i luoghi ecclesiastici hanno di andar esenti dai tributi e dagli altri oneri imposti dall'autorità civile. Tale principio, che trova titolo, a seconda degli orientamenti dottrinali, nel diritto divino[838], nel diritto canonico[839], in entrambi[840], ovvero nella legislazione statale[841], presuppone, per vero, che la Chiesa sia stata destinataria, nel corso della storia, di veri e propri privilegi, profilo quest'ultimo, su cui gli ecclesiasticisti[842] hanno continuato ad interrogarsi nel secolo scorso, alla luce degli eventi accaduti dalla seconda metà del XIX secolo in avanti.

A tal proposito, occorre prendere le mosse dalla prima Legge Siccardi del 5 giugno 1850, n. 1037, da cui si avvia la fase delle c.d. leggi eversive, dirette alla soppressione degli enti ecclesiastici e all'acquisizione allo Stato dei loro beni[843].

Con tale legge, se, da un lato, si introduce l'istituto dell'autorizzazione governativa per l'acquisto[844] dei beni stabili degli enti e dei corpi morali, attribuendo in tal modo allo

---

[838] La teoria più estrema nella materia è quella che si fonda su un'esegesi – definita "forzata" da G. CAVIGLIOLI, *Manuale di diritto canonico*, Torino, 1932, p. 210 - di alcuni versetti del Vangelo di Matteo (17, 24-27) ove si legge: "*Venuti a Cafàrnao, si avvicinarono a Pietro gli esattori della tassa per il tempio e gli dissero: "Il vostro maestro non paga la tassa per il tempio?". [25]Rispose: "Sì". Mentre entrava in casa, Gesù lo prevenne dicendo: "Che cosa ti pare, Simone? I re di questa terra da chi riscuotono le tasse e i tributi? Dai propri figli o dagli altri?". [26]Rispose: "Dagli estranei". E Gesù: "Quindi i figli sono esenti. [27]Ma perché non si scandalizzino, va' al mare, getta l'amo e il primo pesce che viene prendilo, aprigli la bocca e vi troverai una moneta d'argento. Prendila e consegnala a loro per me e per te*".

[839] Tale opinione sembra quella preferita dalla Chiesa poiché essa appare più flessibile rispetto alla precedente: individuare il fondamento nel diritto divino, infatti, impedirebbe al Pontefice di esercitare un potere di disposizione sulle esenzioni. Per tale ragione, ad avviso di taluno (Cfr. F. MAROTO, *Institutiones iuris canonici*, Roma, 1921, p. 607) la Chiesa "*iure suo, non privilegio, exempta a tributi set erant et etiam nunc debent esse*".

[840] E' questo l'approccio seguito dal Concilio di Trento (1545-63). Sui limiti del diritto divino rispetto ai sistemi statuali cfr. F.M. GIULIANI, *La legge privatistico-fiscale e l'epistola paolina ad Romanos*, in Dir. prat. trib., 2002, I, p. 3.

[841] Questa è l'opinione di S. Tommaso (Lect. 1, in *epist. ad Rom*., cap. 13) che ammette: "*ab hoc debito solvendi tributa liberi sunt Clerici ex privilegio Principum*" anche se tale privilegio "*quidam aequitatem naturalem habet*". L'esenzione è pertanto disposta dalla legge statale, pur se il suo fondamento poggia sull'equità naturale. Riconosce la potestà statale anche S. Ambrogio il quale sostiene: "*Si tributum petit Imperator, non negamus agri Ecclesiae solvunt tributum; si agros desiderat Imperator, potestatem habet vindicandorum*". Secondo la dottrina (G. ZINGALI, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, cit., p. 162), tuttavia, tale ultima opinione è frutto dell'oppressione subita dalla Chiesa a quel tempo, e come tale è dettata solo dalla prudenza, non da vero convincimento.

[842] G. ZINGALI, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, cit., p. 168.

[843] Per una ricostruzione della stagione delle leggi eversive si rinvia a C. MAGNI, *I subalpini e il concordato*, Padova, 1967, uno studio storico-giuridico sulla formazione delle leggi Siccardi, in cui ampi riferimenti alle relazioni parlamentari, alle cronache e ai documenti politici ed ecclesiastici di quegli anni.

[844] Sulla legge Siccardi si rinvia al primo paragrafo di A. ROCCELLA, *L'evoluzione della disciplina delle persone giuridiche e l'autorizzazione agli acquisti*, in Jus, 1993, p. 219, che fornisce, nel complesso del contributo, una sistematica ricostruzione storica della normativa. Si veda, poi, il contributo di S. FERRARI, La *disciplina degli acquisti dei corpi morali nella legge 5 giugno 1850, n. 1037: il contesto normativo e*

Stato uno strumento per controllare l'ampliamento del patrimonio ecclesiastico, dall'altro si consente la drastica riduzione del numero e dei tipi di enti ecclesiastici, attraverso la liquidazione di quelli ritenuti inutili, consolidandosi il principio per il quale i loro beni, costituendo una pubblica dotazione, non godono dell'inviolabilità tipica della proprietà privata.

A tale *corpus* normativo seguono un gran numero di provvedimenti[845] con cui sono progressivamente aboliti moltissimi enti e strutture canoniche - ordini, congregazioni religiose regolari e secolari -, e che producono notevoli conseguenze patrimoniali: la gran parte dei beni degli enti soppressi sono immessi sul mercato, eccettuati quelli trasferiti alla Cassa Ecclesiastica eretta in Piemonte dalla legge 29 maggio 1855 e successivamente estesa a tutte le regioni d'Italia per il sostentamento del clero più povero. Con la legge 21 agosto 1862, n. 794, si dispone altresì che tutti i beni già devoluti, o che saranno in seguito attribuiti alla Cassa, devono essere considerati demanio dello Stato, con obbligo del medesimo di riconoscere a questa ultima una rendita del cinque per cento.

Con la legge 7 luglio 1866, n. 3036, allo scopo di sostituire la Cassa Ecclesiastica, si istituisce il Fondo per il culto[846], che non rappresentando una vera e propria a amministrazione statale ma un ente *sui generis* di carattere autonomo consente di realizzare, come sottolineato in dottrina, una vera e propria confisca sotto la veste di una espropriazione[847]. Né rileva, secondo tale orientamento, che parte dei beni incamerati in

---

la funzione delle autorizzazioni, in Jus, 1993, p. 207, in cui alcune interessanti considerazioni sul ruolo dei corpi morali nella politica economica.

[845] Con la legge 29 maggio 1859, n. 878 si privano della personalità giuridica le case degli ordini che non attendano alla predicazione, all'educazione o all'assistenza degli infermi; con la legge 7 luglio 1866, n. 3036 sono aboliti conservatori, ritiri, ordini e congregazioni; segue, con la legge 15 agosto 1867, n. 3848, l'abolizione di Chiese ricettizie, abbazie e priorati di natura abbaziale, prelature e cappellanie ecclesiastiche o laicali e degli enti di patronato laicale. Con la legge 19 giugno 1873, n. 1402, le soppressioni di enti, ordini e congregazioni sono estese alla provincia di Roma. I beni delle confraternite romane in favore degli istituti di beneficenza vennero incamerati con l legge 20 luglio 1890, n. 6980. Per una disamina della successione delle leggi eversive cfr. G. ZINGALI, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, cit., pp. 33 ss.

[846] Come afferma COLELLA P., voce *Fondo per il culto*, in Enc. dir., Milano, 1968, XVII, pp. 874-875, si tratta di uno strumento analogo al "fondo di religione", istituto di diritto austriaco il cui compito era quello di erogare i suoi mezzi a favore della religione e del culto.

[847] P.G. CARON, *In tema di oneri di culto inerenti a patrimoni ecclesiastici nazionalizzati anteriormente alle leggi eversive, in Giur. it*, 1975, p. 98, nonostante l'art. 18 della l. n. 3036 del 1866 si riferisca ad una "devoluzione al demanio", scrive: *"Espropriati e non demanializzati: in quanto la formula di tale amministrazione autonoma (il Fondo per il culto), non propriamente statuale, fu escogitata per l'appunto allo scopo di non incorrere nell'accusa d'una arbitraria confisca del patrimonio ecclesiastico da parte del nuovo Stato italiano*".

questi anni siano destinati ad esigenze pubbliche di sanità, ricovero e istruzione[848], poiché in gran parte essi sono venduti per acquisirne il profitto[849], *"al fine di dare soccorso alle esauste finanze dello Stato italiano"*[850].

Sono gli stessi provvedimenti eversivi a contenere specifiche norme d'imposizione: al fondo per il Culto affluisce, infatti, una "quota di concorso", prevista dall'art. 31 della legge n. 3036 del 1866, a carico degli enti ecclesiastici sottratti allo scioglimento; l'anno successivo, con gli artt. 18-20 della legge n. 3848 del 1867, si prevede invece un'imposta straordinaria del trenta per cento.

In questo quadro, i rapporti tra lo Stato e la Chiesa sono definitivamente compromessi nel 1870 con l'annessione di Roma al Regno d'Italia, evento a seguito del quale la Santa Sede viene privata della sua autorità temporale e collocata sul territorio di un altro Stato, quello italiano, alla cui sovranità rimane soggetta. L'occupazione di Roma avvia un periodo di decisa contrapposizione tra le parti, in cui si consolidano gli esiti della profonda erosione del patrimonio immobiliare ecclesiastico e si apre il lungo e tortuoso cammino verso i Patti Lateranensi.

L'opzione convenzionale, in effetti, costituirà un'alternativa certamente più fruttuosa rispetto ai tentativi dello Stato di regolamentare *iure imperii* i rapporti con la Santa Sede, come con la legge delle Guarentigie del Pontefice del 13 maggio 1871, n. 214, che pur ponendo la Chiesa su un piano di libertà e immunità rispetto al Regno d'Italia, è giudicata insoddisfacente dal Papato, sia per il carattere unilaterale della fonte del diritto, una legge italiana, sia per il mancato riconoscimento della sovranità territoriale e politica[851].

I Patti Lateranensi - il Trattato ed il Concordato - rappresentano una risposta accettabile, pur se relativamente tardiva[852], a queste obiezioni – quantomeno sotto il profilo

---

[848] In particolare, profilo che rileva ai fini della nostra indagine, l'art. 20 della legge n. 3036 del 1866 dispone che i fabbricati acquisiti dal fondo per il culto, ove sgombri da religiosi, sono concessi a Comuni e Province per asili infantili, scuole, ricoveri di mendicità, ospedali, ed altre opere di beneficenza e di pubblica utilità.

[849] Cfr. C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, p. 320.

[850] Così, ancora, P.G. CARON, *In tema di oneri di culto inerenti a patrimoni ecclesiastici*, cit., p. 98, che richiama l'autorevole A.C. JEMOLO , *La questione della proprietà ecclesiastica (1848-1888)*, Bologna, 1974, pp. 87-88.

[851] Sul punto cfr. P.A. D'AVACK, voce *Patti Lateranensi*, in Enc. dir., Milano, 1982, p. 459, *sub* par. 3.

[852] Secondo F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 2003, p. 50, la classe politica italiana riteneva risolta la questione romana con la legge delle Guarentigie.

formale[853] - sia per la loro natura convenzionale, sia in ragione del prevedere la creazione di un vero e proprio Stato, la Città del Vaticano[854].

Sia il Trattato che il Concordato contengono specifiche disposizioni tributarie.

Il primo documento, in particolare, dispone sia l'esenzione da qualsiasi tributo delle retribuzioni di qualsiasi natura dovute dalla Santa Sede ai soggetti che, da essa dipendenti, svolgano la propria prestazione lavorativa in territorio italiano (art. 17), sia l'esenzione da dazi e diritti doganali sulle merci che, destinate alla Santa Sede, siano immesse da un qualunque punto di confine italiano. Allo stesso tempo, (artt. 15-16), nel riconoscere ai beni immobili della Santa Sede in Italia le immunità riservate dal diritto internazionale alle sedi diplomatiche di Stati esteri, si prevede, per tali immobili, un'esenzione da tributi ordinari e straordinari nei confronti dello Stato o di qualsiasi altro ente[855].

Con riguardo al Concordato, poi, occorre richiamare, in particolare, l'art. 29, *lett. h)*, in cui, disposte talune abrogazioni relative ai tributi speciali[856], sono confermate, in termini generali, tutte le agevolazioni fiscali previste dalla legge italiana, alla data di sottoscrizione dell'accordo, e si stabilisce che il fine di culto o di religione sia equiparato, agli effetti tributari, a quello di beneficenza e di istruzione. La *ratio* della norma, secondo la dottrina[857], ha origine politica e rivela il mutato atteggiamento dello Stato di fronte al fenomeno religioso, che mentre in passato formava oggetto di valutazioni contrastanti – ma soprattutto sfavorevoli – con il concordato aveva assunto una rilevanza unitaria e sostanzialmente positiva.

---

[853] In termini sostanziali, come osserva C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 327, il tramonto delle aspirazioni giurisdizionaliste è motivato dall'esaurimento delle rendite del patrimonio oggetto di eversione.

[854] Tale ultimo profilo è ritenuto *"(…) la massima ed insostituibile tra le varie garanzie personali, giuridiche, diplomatiche e territoriali*" da P.A. D'AVACK, *Patti Lateranensi*, cit.,p. 460, *sub* par. 4.

[855] Su questa noma torneremo nell'esaminare la disposizione di cui all'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

[856] È abolita la tassa straordinaria del 30 per cento imposta con l'art. 18 della l. 15 agosto 1867, n. 3848; la quota di concorso di cui agli artt. 31 della l. 7 luglio 1866, n. 3036 e 20 della l. 15 agosto 1867, n. 3848; nonché la tassa sul passaggio di usufrutto dei beni costituenti la dotazione di benefici ed altri enti ecclesiastici, stabilita dall'art. 1 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270, rimanendo esclusa anche per l'avvenire l'istituzione di qualsiasi tributo speciale a carico dei beni della Chiesa. Non saranno applicate ai ministri del culto per l'esercizio del ministero sacerdotale l'imposta sulle professioni e la tassa di patente, istituite con il r.d. 18 novembre 1923, n. 2538, in luogo della soppressa tassa di esercizio e rivendita, né qualsiasi altro tributo del genere.

[857] Cfr. T. MAURO, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici, in Dir. eccl.*, 1987, I, pp. 803 ss.

Orbene, rinviando alla disamina delle singole misure contestate in Commissione Europea l'approfondimento delle esenzioni tributarie previste dai Patti del 11 febbraio 1929 e gli effetti di tale disciplina sulla nozione stessa di "ente ecclesiastico", giova qui soffermarsi, piuttosto, su taluni aspetti generali dei Patti ed attinenti sia all'oggetto dell'accordo, sia al titolo in base al quale il Regno d'Italia ha assunto gli obblighi in esso contenuti. Ciò, come si è anticipato in apertura del presente paragrafo, al fine di poter valutare se l'attuale quadro fiscale trovi i propri presupposti in questa dinamica pre-costituzionale.

In merito occorre anzitutto rilevare come all'interno delle premesse del Trattato si faccia riferimento alla volontà delle parti di addivenire ad una regolamentazione dei loro reciproci rapporti che "*(…) consenta alla Santa Sede stessa di riconoscere composta in modo definitivo ed irrevocabile la "questione romana", sorta nel 1870 con l'annessione di Roma al Regno d'Italia*".

Il richiamo alla questione romana è contenuto anche nella Convenzione finanziaria allegata ai Patti, che rappresenta una vera e propria transazione: lo Stato, infatti, si obbliga a versare una somma di denaro che, come espressamente disposto dall'art. 2, "*la Santa Sede dichiara di accettare (…) a definitiva sistemazione dei suoi rapporti finanziari con l'Italia in dipendenza degli avvenimenti del 1870*".

Il breve articolato della Convenzione, pertanto, come osservato dalla dottrina più autorevole[858] immediatamente successiva alla conclusione degli accordi, sembra circoscrivere il novero delle questioni aperte all'occupazione della Sede Apostolica, con il risultato di considerare sottratta ad essi la materia delle leggi eversive e delle loro conseguenze patrimoniali. In realtà, la lettura delle premesse alla Convenzione fornisce un valido supporto alla individuazione della materia del contendere. Ed invero, fermo restando anche qui il richiamo alla "questione romana"[859], si precisa testualmente di voler considerare presupposto degli accordi "*i danni ingenti subiti dalla Sede Apostolica*

---

[858] Cfr. G. ZINGALI, I *rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, cit., p. 30, ove: "*Si può ammettere che entrino in connessione con tali avvenimenti anche la dotazione annua stabilita nel 1871 ed il suo mancato godimento, ma non si può arrivare ad ammettere che la perdita dei beni degli enti ecclesiastici – avvenuta per quel complesso di leggi civili che vanno dal 1855 al 1867 e che si pongono, dunque, in epoca precedente agli avvenimenti del 1870 – possa rientrare nella locuzione dell'art. 2*".

[859] Nella convenzione finanziaria, costituente l'allegato IV al Trattato ed eseguita con R.D. 27 maggio 1929, n. 851, si legge: "*Si premette che la Santa Sede e l'Italia, a seguito della stipulazione de Trattato, col quale è stata definitivamente composta la "questione romana", hanno ritenuto necessario regolare con una convenzione distinta, ma formante parte integrante del medesimo, i loro rapporti finanziari*".

per la perdita del patrimonio di San Pietro, costituito dagli antichi Stati Pontifici, e dei beni degli enti ecclesiastici (…)"[860].

Con riguardo ai titoli su cui si fonda il credito della Santa Sede ed il correlativo debito dello Stato, essi, secondo quanto sostenuto dalla dottrina più autorevole[861], pur da ritenersi "*più che discutibili*" secondo i principi del nostro diritto, risultano avere il proprio fondamento nel diritto canonico.

In particolare, quanto al rilievo per cui l'indennità risulta dovuta per la sottrazione degli Stati Pontifici, è stato osservato che in virtù del diritto italiano, pur spettando al Pontefice la sovranità sullo Stato Pontificio, egli non avrebbe potuto essere considerato come proprietario privato, come tale avente diritto all'indennizzo a seguito di espropriazione. Nel diritto canonico, tuttavia, lo Stato Pontificio era *Patrimonium Sancti Petri* e beneficio ecclesiastico del Pontefice, quindi *res privata in dominio et proprietate* del medesimo[862].

Quanto al secondo titolo, poi, la stessa dottrina ha sottolineato che gli effettivi proprietari dei beni degli enti ecclesiastici avrebbero dovuto essere considerati gli enti stessi, e non la Santa Sede, di talché quest'ultima non avrebbe potuto vantare alcuna ragione di credito fondata sull'espropriazione. Tuttavia, lo *ius decretalium* riconosceva al Pontefice uno *ius eminens vel radicale proprietatis* su tutti i patrimoni destinati a scopi ecclesiastici, considerando i singoli enti quali meri amministratori dei medesimi (*domini utiles vel directi*).

Superati i dubbi in merito all'oggetto degli accordi ed ai loro fondamenti, la dottrina è unanime nel ritenere che la svolta concordataria si muova nella direzione della chiusura del contenzioso con la Chiesa Cattolica, risolva i problemi residui della legislazione

---

[860] Lo stesso G. ZINGALI, *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, cit., 30 riconosce che se dall'art. 2 "*non risulta esplicitamente che la S. Sede si consideri compensata anche della perdita dei beni degli enti ecclesiastici, è certo che il compenso è implicito in tutto il testo e lo spirito della Convenzione*". Lo stesso A., nel riportare come una parte della dottrina dell'epoca – tuttavia non citata - ritenesse che i beni ecclesiastici menzionati nelle premesse fossero esclusivamente quelli della provincia di Roma, sottolinea che l'erroneità di tale interpretazione era evidenziata dalla sproporzione rispetto alla somma versata a titolo di risarcimento. In merito al carattere ingente di essa, l'A. ipotizza che nella sua quantificazione, in concreto, si sia voluto tener conto della perdita che la Chiesa aveva subito sia con l'imposta del trenta per cento, sia con la conversione dei beni degli enti conservati.

[861] Cfr. P.A. D'AVACK, voce *Patti Lateranensi*, cit., p. 463, *sub* par. 6.

[862] *Contra* G. ZINGALI, I *rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, p. 31.

eversiva[863] e consenta che le parti contraenti, definita ogni questione pendente, possano avviare tra loro una nuova fase di rapporti, improntata ad una reale parità sul piano politico[864].

3. Gli enti confessionali nella Costituzione: l'art. 20 e il divieto di "speciali gravami fiscali".

La tendenziale serenità di questo clima gioverà alla Chiesa, attraverso la rappresentanza cattolica in seno all'Assemblea Costituente, per porre il tema degli enti confessionali nell'ambito del consesso destinato a redigere la Carta fondamentale della Repubblica Italiana.

Ed invero, l'attenzione del legislatore costituente verso i rinnovati equilibri conseguiti con i Patti Lateranensi è testimoniato dall'art. 20 della Costituzione, ove si stabilisce che "*il carattere ecclesiastico o il fine di religione o di culto di un'associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*".

La rilevanza di tale principio, anche a fini tributari, è evidenziata già dalla prima dottrina ecclesiasticistica[865], la quale ritiene di sottolineare come la norma costituzionale rappresenti anzitutto una garanzia rispetto ad ulteriori provvedimenti discriminatori dello Stato italiano, quali quelli diretti ad incamerare, come in passato, beni ecclesiastici. Questa è, in particolare, l'impronta che Dossetti, promotore della disposizione, intendeva tributare alla norma, diretta non a disporre una preclusione, per lo Stato, di adottare disposizioni, anche di natura fiscale, contro l'accumulo proprietario, ma ad assicurare che le medesime, ove introdotte, riguardassero tutti gli enti, e non colpissero esclusivamente quelli ecclesiastici in ragione della loro natura[866].

---

[863] Concorda F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., 53.

[864] Cfr. C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., 326 e, ancora, P.A. D'AVACK, voce *Patti Lateranensi*, cit., 460-461. In particolare, F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., 53, sottolinea come la Santa Sede, con i Patti, si sia impegnata anche a condonare le sanzioni canoniche a tutti i soggetti venuti in possesso dei beni ecclesiastici per effetto delle leggi eversive (art. 28 del Concordato).

[865] Così G. CATALANO, *Osservazioni sull'art. 20 della Costituzione*, in *Dir. eccl.*, 1964, 353.

[866] All'interno della propria relazione, contenuta negli *Atti dell'Assemblea Costituente*, VI, Commissione per la Costituzione, I sottocommissione, 807 ss., si legge che la formulazione della norma esprime "*un concetto negativo, che cioè il carattere ecclesiastico o lo scopo di culto non possono essere causa di un trattamento odioso ai danni degli enti stessi (…)*". In sede di discussione era stato proposto dall'on.le Cevolotto di aggiungere una disposizione ulteriore in cui si precisasse: "*Tali limitazioni possono essere però sancite dalla legge quando l'ente e i suoi titolari siano sussidiati dallo Stato o da altri enti pubblici, o godono esenzioni tributarie*". Il ritiro della proposta di *addendum* è seguito al chiarimento di Dossetti

La dottrina ecclesiasticistica più recente[867], per converso, anziché soffermarsi sulla circostanza che la disposizione possa essere considerata solo come punto di arrivo, preferisce evidenziare che essa rappresenta punto di partenza per una nuova disciplina della materia sotto il profilo privatistico, pubblicistico e soprattutto tributario.

In particolare, quanto al divieto di "speciali gravami fiscali", è stato osservato[868] che la norma in esame costituisce l'applicazione, al caso specifico degli enti ecclesiastici e con fine di religione o di culto, del principio di capacità contributiva fissato dall'art. 53 della Costituzione, per assicurare che l'esercizio della potestà impositiva sugli enti *de quibus* non sia influenzata dalla qualificazione o dai fini confessionali.

Quanto agli effetti giuridici della norma in esame, essa esclude che possa essere introdotto un "qualsiasi tributo speciale a carico dei beni" degli enti stessi, in coerenza con l'art. 29, *lett. h)* del Concordato[869], cui la norma corrisponde, estendendo tuttavia agli enti "con fine di religione o di culto" la propria portata precettiva. In questo senso, lo Stato italiano non potrà più applicare un'imposta che gravi esclusivamente su tali enti, come la tassa straordinaria del trenta per cento e la "quota di concorso" al Fondo per il culto poste a carico del patrimonio ecclesiastico e degli enti conservati dalla legislazione eversiva, anche ove il ricavato di tali tributi sia destinato a finalità confessionali o religiose[870]. Sotto questo profilo, il Micheli, cui si è uniformata la

---

diretto a ribadire che "*La personalità giuridica degli enti ecclesiastici può essere colpita da tutte le leggi restrittive in vigore per gli enti morali; ma in base a questo articolo non può essere colpita per il semplice fatto di essere persona ecclesiastica*". Sul punto si rinvia a BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, Torino, 1994, 307-308.

[867] In questi termini si esprime C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., 334.

[868] In tal senso, A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, I, 281; vi è tuttavia chi sostiene che la norma possa essere considerata "*superflua*", come S. LANDOLFI, *L'art. 20 della Cost. nel sistema degli enti ecclesiastici*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1969, 261.

[869] Sul rapporto tra Concordato e Costituzione v. S. LARICCIA, *Patti Lateranensi e principi costituzionali*, in *Dir. ecc.*, 1971, 327.

[870] G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 83, segnala che l'art. 20 non impedisce che lo Stato, con una legge che sia esecutiva di un'intesa con la Santa Sede, possa attribuire efficacia civile ad un tributo introdotto dall'autorità religiosa su coloro che si professino appartenenti alla propria confessione o sugli enti a questa collegati. Si tratterebbe dell'esplicazione di uno dei profili di autonomi organizzativa di cui agli artt. 7, comma primo, e 8, comma secondo, Cost. Di contrario avviso G. CATALANO, *Il diritto di libertà religiosa*, Milano, 1957, 130, il quale ritiene che per attribuire efficacia civile ad un tributo confessionale occorrerebbe una legge di revisione della Costituzione. Un sistema di questo tipo è adottato nella legislazione tedesca, in cui vige una vera e propria "imposta ecclesiastica". Su questo tema torneremo più avanti, affrontando il nodo del sostentamento del clero previsto dagli artt. 46 e 47 delle l. n. 206 e 222 del 1985 - conforme all'art. 20 secondo F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., 233 - questione che si affianca a quelle sottoposte all'esame della Commissione per valutarne la compatibilità con il divieto di aiuti di Stato. Sul tema si v., in questo capitolo, il par. 9.

dottrina ecclesiasticistica recente[871], riprendendo la tesi del D'Avack[872], assume come presupposto che l'art. 20 abbia realizzato una costituzionalizzazione dell'art. 29, *lett. h)* del concordato, "*il ché si traduce, mi pare, in una particolare considerazione e quindi in una tutela preferenziale degli interessi religiosi e di culto rispetto ad ogni altra finalità che associazioni e istituzioni possono avere nell'ambito dell'ordinamento giuridico*" [873].

In realtà, occorre chiedersi per quale ragione si debba ricercare nell'art. 20 una disposizione diretta ad assicurare una copertura costituzionale all'art. 29 *lett. h)* del Concordato, se i Patti Lateranensi, considerati in termini unitari, trovano già ingresso nell'ordinamento costituzionale attraverso l'art. 7.

Come sottolinea la dottrina più recente[874] giova osservare che nel periodo immediatamente successivo all'adozione della Costituzione, anche sull'onda emozionale del dibattito svoltosi in Assemblea Costituente, si era ritenuto di poter considerare costituzionalizzate tutte le norme dei Patti grazie all'art. 7. In questa ottica, una disposizione come l'art. 20, anche per la circostanza di non limitarsi a duplicare il contenuto dell'art. 29 *lett. h)* del Concordato, dovrebbe avere un significato ulteriore rispetto alla portata che sarebbe in grado di assicurare essendo parte dei Patti richiamati *ex* art. 7.

Sotto questo profilo, la disposizione sembra palesare una *ratio* che non si esaurisce nell'introduzione di un principio di non discriminazione – lettura che scaturisce dalla formulazione "in negativo" del principio - ma si presta ad una esegesi "positiva", come criterio direttivo di fonte costituzionale per le future scelte del legislatore repubblicano.

E' su tale presupposto che la stessa dottrina, preservando in ogni caso la portata, anche in questa materia, dell'art. 3 Cost., ritiene che l'art. 20 assicuri agli enti della Chiesa un trattamento preferenziale che se, per un verso, limita la potestà impositiva dello Stato, per l'altro "*non vieta l'introduzione di agevolazioni fiscali a favore delle associazioni religiose, mentre vieta carichi discriminatori fiscali ai danni delle associazioni stesse,*

---

[871] Si vedano BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 318; E. VITALI – A.G. CHIZZONITI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Milano, 2006, p. 45, affermano espressamente che "*L'unico limite previsto (…), è costituito dal fatto che la specialità non si traduca in disposizioni deteriori rispetto a quelle che sono le norme valevoli per le persone giuridiche in genere, mentre è pienamente ammissibile che detta specialità conduca a disposizione favoritive*".

[872] Cfr. P.A. D'AVACK, *Libertà religiosa* (diritto ecclesiastico), *in Enc. dir.*, XXIV, Milano, p. 599.

[873] Si v. G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 75.

[874] Cfr., ancora, BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 58.

anche se ravvisa l'esistenza di una specifica capacità contributiva di queste ultime, in relazione ai propri indirizzi di politica economica, finanziaria o sociale"[875].

In realtà, tuttavia, la necessità di intravedere nell'art. 20 Cost. una norma diretta ad accogliere un principio già puntualizzato nel Concordato, scaturirebbe proprio dal convincimento che l'art. 7 non possa essere in grado di garantire la costituzionalizzazione "automatica" delle norme dei Patti[876].

Emerge, pertanto, la complessità della funzione dell'art. 20, che opera una equiparazione tra tutte le associazioni create ed operanti nello Stato, limitando il suo potere di differenziare i sintomi di capacità contributiva. Sotto questo profilo, mentre taluno[877] ritiene di poter individuare, in ambito costituzionale, una preminenza della Chiesa Cattolica rispetto alle altre confessioni religiose, ad avviso della dottrina più autorevole[878] l'art. 20, in termini tributari, ribadisce il principio degli artt. 3, comma 1 e 8, comma 1, ponendo sullo stesso piano da un lato tutte le associazioni religiose o di culto, e dall'altro le associazioni aventi natura diversa.

In questo quadro, è ragionevole ritenere che la chiave di lettura delle agevolazioni riservate agli enti ecclesiastici in Italia debba essere ricercata, non già, come dal Concordato in poi, sul piano dei rapporti internazionali, ma in una dimensione interna all'ordinamento, che recepisce il mutamento di prospettiva avvenuto nel 1929[879], sia in

---

[875] Si v. G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 78.

[876] Scrive BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 59 "*Basterebbe rifletter sul fatto, ben noto, che nell'ipotesi di rinvio, la fonte normativa richiamata non assume lo stesso rango formale della fonte della norma che ha disposto il rinvio*". Sul dibattito in merito alla opportunità di introdurre nella costituzione il richiamo ai Patti Lateranensi si rinvia alle interessanti pagine pp. 41 ss. della stessa pubblicazione, in cui l'A., attingendo dai verbali dei dibattiti in seno all'Assemblea Costituente, ripropone le affermazioni più significative. Si riporta anche il pensiero di Croce il quale si chiedeva "*Cosa c'è di comune tra una Costituzione statale e un trattato tra Stato e Stato? Includere i Patti nella Costituzione è uno stridente errore logico e uno scandalo giuridico*". Secondo i costituzionalisti più autorevoli (cfr. G. BERTI, *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994, p. 463) gli articoli 7, 8, 19 e 20 e la circostanza che i Patti non possano essere modificati se non con il reciproco consenso, producono, quale risultato sostanziale, una sicura preminenza, fondata sul sistema delle fonti, della religione cattolica rispetto alle altre confessioni religiose.

[877] In questo senso L. PALADIN, *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, 293. L'A. ritiene che sia l'art. 7, comma 2 che l'art. 8, comma 1, costituiscano deroghe rispetto al principio di uguaglianza di cui all'art. 3.

[878] Si v., ancora, G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 80.

[879] Cfr. E. DE MITA, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, p. 535, ove si rileva come "*Il Concordato del 1929 costituisce a sua volta la premessa dell'attuale disciplina sia con riferimento all'abolizione delle imposte speciali, sia al divieto di introdurre nuovi gravami fiscali, sia con riferimento alla conservazione delle agevolazioni preesistenti, ma soprattutto in relazione a (…), l'equiparazione del fine di religione o di culto a quello di beneficenza ed istruzione*".

termini generali - seppur non "effettivamente costituzionalizzati" (art. 7) - che specifici (art. 20), istituendo una copertura che si affianca – senza sostituirsi - a quella prevista dalla fonte convenzionale, in ogni caso vigente.

4. L'attuazione dell'art. 20 Cost. nelle agevolazioni tributarie degli anni settanta e gli accordi di Villa Madama del 1984.

All'inizio degli anni settanta, contestualmente all'approvazione della più generale riforma tributaria, si pone all'attenzione del legislatore l'opportunità di procedere ad una sistemazione organica della disciplina tributaria riservata agli enti ecclesiastici, fino a quel momento frutto di norme contenute in leggi diverse che non erano state poste in discussione dopo l'adozione della Carta Costituzionale.

La volontà di porre ordine nella materia non si traduce, tuttavia, nella creazione di un *corpus* normativo *ad hoc*, ma nell'introdurre, all'interno del decreto sulle agevolazioni, il riferimento agli enti ecclesiastici accanto a quegli enti civili la cui attività può dirsi "protetta"; in tal modo, quanto alle imposte sui redditi, gli enti della Chiesa divengono destinatari di disposizioni agevolative. In proposito, ferma restando la sottoposizione ad imposta della generalità degli enti e delle associazioni (*ex* art. 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597), a prescindere dall'attività svolta e dalla forma giuridica prescelta, le associazioni di culto e di religione godono di una riduzione dell'imposta alla metà, giusta la originaria formulazione dell'art. 6, comma 1, *lett. h)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

La dottrina[880] rileva che tale agevolazione rappresenta diretta attuazione dell'art. 20 Cost., e, per suo tramite, dell'art. 29, *lett. h)* del Concordato, introducendosi quella equiparazione, richiesta da tale ultima disposizione, tra enti aventi finalità di religione e di culto ed enti di beneficenza ed istruzione, cui lo stesso art. 6, seppur alla *lett. f)*, riserva la riduzione dell'imposta.

Diversamente, e a conferma di quanto sostenuto in chiusura del precedente paragrafo, si ritiene che le agevolazioni stabilite dall'art. 2 del decreto n. 601 del 1973, non trovano la loro fonte nell'art. 20, ma nella "via costituzionale" assicurata ai Patti del 1929[881]. Sotto questo profilo, le esenzioni dalle imposte sui redditi e dall'imposta locale sui

---

[880] Si v. G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 81.

[881] *Contra*, come riferito nel precedente paragrafo, BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 59.

redditi dei fabbricati della Santa Sede indicati negli artt. 13-16 del Trattato lateranense, sono il riflesso immediato della regolamentazione convenzionale tra Italia e Vaticano, disciplina che s'innesta nel nostro ordinamento, come ribadito, attraverso la disposizione dell'art. 7, comma 2 Cost.

A queste agevolazioni, le principali, si accompagnano disposizioni di vario genere, tra cui rientrano l'esenzione dalle imposte sui redditi delle retribuzioni di qualsiasi natura, indennità di fine rapporto e pensioni corrisposte dalla Santa Sede, dagli organi centrali e periferici della Chiesa ai propri dipendenti e collaboratori, ancorché non stabili, nonché l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità[882], dalle imposte sulle successioni e donazioni[883] e l'Iva[884].

Con ciò si conferma che il quadro normativo degli anni settanta appare particolarmente favorevole e "compiuto", poiché esso riguarda, in buona sostanza, tutte le imposte in vigore[885].

Negli stessi anni viene avviato il dibattito, politico e dottrinale ad un tempo, per giungere alla modifica delle intese concordatarie; questo cammino[886], avviato già nel 1968, pur supportato dallo sforzo di specifiche commissioni, rimane senza esito fino ai primi anni ottanta, quando i lavori della Commissione paritetica produrranno la bozza definitiva, destinata ad essere adottata con gli accordi di Villa Madama del 1984, ratificati con la l. 25 marzo 1985, n. 121. A questi accordi è seguito un protocollo in

---

[882] Si tratta dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, che al n. 1) menziona espressamente le associazioni religiose italiane e dei Paesi della C.E.E. per attribuire loro una riduzione alla metà dell'imposta sulla pubblicità dovuta per spettacoli di beneficenza e festeggiamenti religiosi. Tali categorie di agevolazioni, che si segnalano per completezza, non assumono specifico rilievo ai fini della nostra indagine.

[883] Si v. l'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, diretto ad esentare i trasferimenti in favore di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute e di ospedali pubblici senza fine di lucro che abbiano come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione ed altre finalità di pubblica utilità. Tale agevolazione, tuttavia, è subordinata dalla legislazione alla necessità di dimostrare, entro cinque anni dalla donazione o dall'apertura della successione, di aver impiegato i beni, i diritti o le somme derivanti dalla loro vendita alle finalità indicate dal donante o dal *de cuius*.

[884] RIVETTI G, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, 2008, p. 206, rammenta anche la disposizione dell'art. 68, *lett. f)* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ove si dispone che non sono soggette ad Iva le importazioni di beni donati ad enti pubblici ovvero ad associazioni o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, educazione, beneficenza, istruzione, studio o ricerca scientifica.

[885] Per un quadro d'insieme delle agevolazioni in questione sia consentito un ultimo richiamo a G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., pp. 81-83, ove anche una ponderata riflessione sul potere impositivo della Chiesa sui propri fedeli.

[886] Per una più puntuale esposizione delle vicende anche parlamentari legate agli accordi, si cfr., per tutti, F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., pp. 58-61.

cinque articoli del 15 novembre 1984[887]. Con la l. 20 maggio 1985, n. 206 ha autorizzato la ratifica del Protocollo per la cui esecuzione è stata approvata, nella medesima data, la l. n. 222 del 1985.

Mediante tale accordo[888], oltre a ribadirsi il contenuto dell'art. 20 Cost., testualmente richiamato dall'art. 7, comma 1, si introduce una rilevante precisazione, laddove, al comma terzo della stessa norma, si prevede che agli effetti tributari[889], gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Tale formulazione, secondo la dottrina più autorevole[890], fondando l'equiparazione sui *soggetti* e le *attività*, supera quella del vecchio concordato[891], che equiparava i fini.

Secondo il nuovo schema sono quindi enti ecclesiastici quelli enti che, eretti secondo le norme del diritto canonico[892], sono destinati a finalità di religione o di culto.

5. Enti ecclesiastici e impresa: fine di religione o di culto ed equiparazione alle attività di beneficenza e istruzione.

L'inquadramento giuridico degli enti ecclesiastici presuppone una prima precisazione in merito alla declinazione soggettiva dei medesimi, poiché sussistono svariate categorie di istituti religiosi[893], appartenenti alla religione cattolica così come alle altre confessioni. L'individuazione di tali enti richiede peraltro che si tenga conto delle articolazioni territoriali nelle quali è ordinata la Chiesa universale sul piano "esterno" e temporale.

---

[887] Cfr. G. FELICIANI, *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*, in Nuove leggi civ. comm., 1989, p. 117.

[888] Si v. G. DELLA TORRE, *La revisione del Concordato Lateranense. Una vicenda lunga quarant'anni*, in Iustitia, 2004, p. 145.

[889] Cfr. G. VEGAS, *I profili tributari del nuovo concordato*, in Dir. ecc., 1984, p. 705.

[890] Cfr. E. DE MITA, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, cit., p. 537; analogamente A. ROCCELLA, *Gli enti ecclesiastici a vent'anni dall'accordo di modificazione del Concordato*, relazione al convegno *Società civile e società religiosa a vent'anni dal Concordato*, Milano, 2005, in www.olir.it.

[891] Cfr., per il regime precedente (anche alle agevolazioni del 1973) L.M. DE BERNARDIS , *Sulla equiparazione, agli effetti tributari, tra fine di culto o religione e fini di beneficenza o istruzione*, in Dir. prat. trib., 1970, II, p. 284.

[892] Come segnala O. FUMAGALLI CARULLI, *Gli enti ecclesiastici: principi e fonti del diritto canonico*, in www.olir.it, 3, nella codificazione canonica il termine ente indica le organizzazioni o istituzioni che nascono da interessi o attività di rilevanza ecclesiale per un determinato fine, mentre l'aggettivo ecclesiastico ha un ampio spettro di significati che va dall'ente che "vive nella Chiesa", all'ente che è "della Chiesa" come parte della sua struttura costitutiva, all'ente che vive "per la Chiesa", avendo con essa fini omogenei e conformi.

[893] Diocesi, parrocchie, confraternite, terzi ordini, fondazioni di culto, fabbricerie, associazioni di volontariato, etc.

L'appartenenza a tale struttura, di per sé, contribuisce ad ancorarne l'appartenenza sotto il profilo soggettivo (istituti religiosi e seminari), ferma restando la valorizzazione, sul piano normativo, dei requisiti oggettivi riscontrabili di volta in volta in virtù dell'attività effettivamente espletata dall'ente, chiamato a perseguire fini di religione o di culto.

A seguito della costituzione ed approvazione dell'ente da parte dell'autorità ecclesiastica, è attribuita ad esso la personalità giuridica, formalizzata mediante decreto del Ministro dell'interno - per diocesi, parrocchie ed istituti per il sostentamento del clero – o, per gli enti diversi, del Presidente della Repubblica[894]. A seguito dell'attribuzione della personalità giuridica l'ente viene iscritto nel registro delle persone giuridiche *ex* art. 5 della l. n. 222 del 1985, onde divenire un'entità autonoma dal punto di vista patrimoniale ed amministrativo[895].

Occorre sottolineare come soprattutto la giurisprudenza si sia interrogata sulla natura pubblica o privata degli enti ecclesiastici. In merito, nonostante pronunce in senso contrario[896], è stato ritenuto che essi non sono qualificabili come enti pubblici, sia per il fatto di svolgere un'attività essenzialmente religiosa non riconducibile a quella di interesse generale svolta dalla pubblica amministrazione[897], sia perché non fanno parte

---

[894] Tuttavia, per gli enti che già precedentemente alla l. n. 222 del 1985 erano dotati di personalità giuridica a norma dell'art. 29 del Concordato del 1929 (per antico possesso risalente allo Stato pontificio o per forza di legge (Conferenza episcopale italiana) è sufficiente il riconoscimento ufficiale dello statuto. Si tratta degli enti che rientrano nell'ambito della Santa Sede con dimora nella Città del Vaticano (Prefettura della casa pontificia, Prefettura degli affari economici della Santa Sede, Consiglio degli Affari Pubblici della Chiesa, Segreteria di Stato).

[895] BOTTA R., *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 332, segnala che l'iscrizione nel registro determina la capacità dell'ente di concludere negozi giuridici rispetto ai quali risponde direttamente, con il proprio patrimonio. Viceversa, i contratti stipulati da enti non iscritti sono efficaci ma annullabili.

[896] In tal senso cfr. Cass., 19 settembre 1978, n. 5580. Secondo C. BRUNELLI, *Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D. lgs. n. 460/1997*, in www.notariato.it, nota 1, l'assimilazione agli enti pubblici trovava origine nel tenore letterale dell'art. 2 del codice civile del 1865, secondo il quale "*i comuni, le province, gli istituti pubblici civili ed ecclesiastici, ed in genere tutti i corpi morali legalmente riconosciuti, sono considerate persone e godono dei diritti civili secondo la legge e gli usi osservati come diritto pubblico*". O. FUMAGALLI CARULLI, *Gli enti ecclesiastici,: principi e fonti del diritto canonico*, cit., 5, segnala che ai fini canonistici la natura pubblica non deriva dalle finalità ma dal modo con cui viene perseguito il bene comune: le persone giuridiche pubbliche agiscono in nome della Chiesa e la impegnano come istituzione sociale; quelle private agiscono in nome proprio e sotto l'esclusiva responsabilità dei propri membri.

[897] In tal senso si esprime Cass., sez. III, 17 ottobre 1985, n. 5118, in Giust. civ., 1986, I, p. 2502. Il carattere privatistico dell'ente rileva sia con riguardo all'attività contrattuale (cfr. Cass., 5 novembre 1990, n. 10607) che in materia di rapporti di lavoro dipendente (v. Cass., sez. Unite, 2 aprile 2007, n. 8088). Concorda M.TEDESCHI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, 1998, Torino, 200, che ritiene preferibile tale opzione argomentando sulla previsione dell'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, sul riconoscimento discrezionale e non automatico e in ragione dell'assoggettamento delle attività diverse dal fine di religione o di culto alle leggi dello Stato.

dell'organizzazione dello Stato[898]. La considerazione degli enti ecclesiastici come *tertium genus* è fondata viceversa sulla valorizzazione delle loro connotazioni peculiari ed esclusive[899].

Secondo la dottrina[900], il carattere ecclesiastico di un ente dipende dall'effettiva attività svolta, poiché essa consentirebbe una loro maggiore assimilazione nell'ambito del diritto comune, con la conseguenza di considerare applicabili le norme del fallimento all'ente ecclesiastico che eserciti attività prevalentemente imprenditoriale, in quanto soggetto che svolge attività commerciale.

Per quanto l'assenza di un indirizzo condiviso si registri anche con riguardo ai criteri per l'individuazione della commercialità di singoli organismi ecclesiastici, richiamando l'opinione dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene di considerare lo statuto dell'ente solo come punto di partenza[901]. In tal modo, verificato che il contenuto di esso consente di rilevare una preminenza dell'attività commerciale necessaria al perseguimento delle proprie finalità, l'ente potrà essere qualificato come commerciale se vi corrisponda l'esercizio di un'effettiva attività; viceversa, qualora l'attività commerciale appaia marginale, esso sarà soggetto alle norme degli enti non commerciali. Laddove l'ente non disponga di uno statuto ufficiale, la sua eventuale commercialità discenderà esclusivamente dalla verifica dell'attività di fatto da esso esercitata. La qualifica come ente commerciale implica la sua iscrizione nel registro delle imprese.

Con riguardo ai profili soggettivi, essendo il fine di religione o di culto connaturato alla nozione di "ente ecclesiastico", la locuzione "enti ecclesiastici aventi fini di religione o di culto" apparirebbe tautologica[902]. In realtà, anche alla luce dell'art. 4 della l. 20 maggio 1985, n. 222, - norma secondo cui gli enti ecclesiastici che hanno la personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato assumono[903] la qualifica di enti ecclesiastici

---

[898] Si v. Cass., sez. Unite, 11 gennaio 1990, nn. 61 e 62. Nello stesso senso Cons. Stato, 11 maggio 2000, 2681, in Urb. e app., 2000, p. 786; *contra* Tar Campania, 24 marzo 1999, n. 834 in Giur. it., 1999, p. 562, che ha qualificato come "organismi di diritto pubblico", ai fini della disciplina comunitaria sulle procedure di aggiudicazione di appalti pubblici, gli enti destinatari dei finanziamenti per il Giubileo.

[899] Lo segnala anche G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 10.

[900] M.TEDESCHI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 196.

[901] Cfr. P. SELICATO, *Enti religiosi, profili civilistici e tributari*, Milano, 1992, p. 31.

[902] Come rilevato da T. MAURO, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in Dir. ecc., 1987, I, p. 804.

[903] L'art. 6 della l. n. 222 del 1985 dispone che gli enti ecclesiastici già riconosciuti devono richiedere l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche entro due anni dalla entrata in vigore delle presenti norme.

civilmente riconosciuti – consente di ammettere l'esistenza di enti ecclesiastici di fatto[904], che privi di personalità non sono suscettibili di rientrare nel regime di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973.

Quanto invece alle attività, l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 stabilisce che agli effetti delle leggi civili si considerano comunque attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana. E' da ritenere che, per quanto il "comunque" consenta di ipotizzare attività diverse da quelle indicate, l'elenco sembra assorbire tutte le possibili attività di un ente ecclesiastico.

Per quanto concerne invece le attività diverse da quelle di religione o di culto svolte dagli enti ecclesiastici esse, ai sensi del secondo periodo del terzo comma dell'art. 7 della l. n. 121 del 1985 e fermo restando il rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, sono soggette alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime.

In relazione a tale disposizione occorre svolgere talune puntualizzazioni.

Innanzitutto è da rilevare che l'art. 16, secondo periodo della l. n. 222 del 1985, indica come attività "comunque" diverse, quelle di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura, indicando poi come "in ogni caso" siano diverse le attività "commerciali o a scopo di lucro"[905]. Ciò avviene in ragione della possibilità che l'attività commerciale sia svolta dall'ente in via principale o come attività strumentale al raggiungimento della finalità che gli è propria. In tal modo, l'inciso "in ogni caso" comporta che le attività commerciali, siano esse strumentali o finali, sono comunque soggette alle norme civili e tributarie previste dall'ordinamento per tali attività[906].

Separate considerazioni vanno riservate all'espressione "nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti". Secondo una prima ricostruzione[907], essa comporterebbe che la soggezione dell'attività commerciale dell'ente alla tassazione del reddito d'impresa non dovrebbe attribuirgli natura imprenditoriale. La dottrina più autorevole[908],

---

[904] Cfr. E. DE MITA, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, cit., p. 537.

[905] Lo scopo di lucro è indicato separatamente poiché esso è irrilevante ai fini della commercialità dell'ente.

[906] Cfr. A. ROCCELLA, *Gli enti ecclesiastici a vent'anni dall'accordo di modificazione del Concordato*, cit., p. 7.

[907] Cfr. T. MAURO, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 809.

[908] Cfr. E. DE MITA, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, cit., p. 541.

viceversa, ritiene che la legge intenda precisare che l'eventuale svolgimento di un'attività i cui proventi siano tassati come reddito d'impresa non altera la natura ecclesiastica dell'ente ai fini di norme diverse da quelle fiscali.

Il nucleo centrale della norma concordataria rimane la previsione di cui all'art. 7, comma 3 delle nuove disposizioni pattizie, ove si dispone che agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Tale equiparazione secondo la dottrina[909], avrebbe carattere generale, sia nel senso di non presupporre il riconoscimento giuridico[910], sia in quanto applicabile nei confronti di tutti i soggetti che svolgano attività con fine di religione o di culto, a prescindere dalla forma giuridica rivestita[911].

Secondo altri, invece l'equiparazione opera solo per gli enti ecclesiastici che siano regolamentati in base a leggi negoziate tra Stato e confessioni religiose o che siano stati riconosciuti agli effetti civili[912].

Da ultimo, si segnala che ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33 l'ente è obbligato alla tenuta di scritture contabili ove svolga attività per le quali la legge lo richieda.

6. La riforma della fiscalità immobiliare degli anni novanta e il trattamento degli immobili degli enti non commerciali.

---

[909] Cfr. P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 138, ove si segnala come l'omesso richiamo al riconoscimento contrasta con la normativa tributaria degli anni settanta, che richiede il possesso della personalità giuridica per l'applicabilità delle agevolazioni (art. 6).

[910] T. MAURO, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 835.

[911] Si v. ancora P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 139, il quale spiega la portata generale della disposizione sulla base di un'argomentazione normativa. L'art. 7, comma 2, dell'Accordo prevede che lo Stato riconosce la personalità giuridica degli enti ecclesiastici eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico i quali abbiano finalità di religione o di culto. Da tale disposizione si deduce che ai fini del riconoscimento gli enti devono essere eretti o approvati dal diritto canonico e perseguire fini di religione o di culto. Questi elementi risultano anche dal combinato disposto degli artt. 1 e 4 della l. n. 222 del 1985. Infatti, mentre l'art. 1 ribadisce il principio enunciato dall'art. 7, comma 2 dell'Accordo, l'art. 4 dispone che gli enti ecclesiastici che hanno personalità giuridica nello Stato assumono la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Tale disposizione è formulata in modo da indurre ad ammettere l'esistenza di enti ecclesiastici non riconosciuti civilmente e consente l'attribuzione del carattere di ecclesiasticità senza la previa attribuzione della personalità giuridica civile. In tal modo, il carattere ecclesiastico dell'ente dipende dalla sua qualifica canonistica, a nulla rilevando i fini perseguiti. Accogliendo tale conclusione, agli effetti tributari ne consegue che qualunque ente qualificabile come ecclesiastico in forza del diritto canonico può essere equiparato agli enti aventi un fine di beneficenza o di istruzione.

[912] Cfr. S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, pp. 71-72.

Le disposizioni in materia d'imposizione immobiliare degli anni novanta rappresentano l'approdo di un dibattito, iniziato durante il decennio precedente, inerente sia l'introduzione di un'imposta ordinaria sul patrimonio[913], sia l'esigenza di disegnare il nuovo assetto della finanza locale[914], sia, da ultimo, la necessità di una più generale revisione delle norme di agevolazione[915].

Come sottolineato dalla dottrina[916], nell'introdurre le nuove norme di fiscalità immobiliare il legislatore degli anni novanta interviene su un tessuto normativo in sé composito[917], che già in precedenza si connotava per il presentare una disciplina peculiare per gli enti religiosi, in ragione delle finalità tendenzialmente non lucrative di tali enti e del contenuto delle attività da essi svolte, alla cui tutela sarebbe stato necessario provvedere con rinnovato vigore alla luce degli accordi di Villa Madama.

In questa ottica, la materia degli enti ecclesiastici - e di quelli non commerciali – si affranca dalla riforma generale delle agevolazioni, dal momento che l'art. 66 del d.l. 30 agosto 1993, n. 413, convertito nella l. 29 ottobre 1993, n. 427, interviene sull'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, riducendo a quattro le ipotesi di aliquota agevolata e riproducendo nella *lett. c)* il caso degli enti il cui è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione, in precedenza indicato nella *lett. h)*.

Il sostanziale mantenimento della legislazione di tipo casistico si riscontra anche con l'art. 7, secondo comma, d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito con modificazioni nella

---

913 Cfr. V. UCKMAR, *Imposta sul patrimonio. Appunti per uno studio comparatistico*, in Dir. prat. trib., 1986, I, p. 387, che esprimeva già allora talune perplessità sulla opportunità di tale soluzione, nonché, ancor prima, E. DE MITA, *La tassazione degli immobili. Profili di diritto costituzionale*, relazione al convegno su "Fiscalità immobiliare" tenuto a Milano nei giorni 8-9 novembre 1985, in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 418 (par. 10). G. MARONGIU, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in Dir. prat. trib., 1982, I, p. 1289.

914 Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in Rass. trib., 1999, p. 1354; L. TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 26.

915 Con la l. 29 dicembre 1990, n. 408, il governo è stato delegato ad adottare decreti legislativi concernenti la revisione e la modifica delle leggi esistenti in materia di esenzioni, di agevolazioni tributarie e di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo e costituenti deroga ai principi di generalità, di uniformità e di progressività dell'imposizione. In tema cfr. N. D'AMATI, *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990 (art. 17)*, in Boll. trib., 1992, p. 723; S. LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali?*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 173; A. BALDASSARRE, *Osservazioni sulla revisione delle esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi*, in Dir. prat. trib., 1991, I, p. 1402;

916 Si veda, sul tema, P. SELICATO, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in Riv. dir. trib., 1994, I, p. 378.

917 Cfr. R. LUPI, *Prospettive di riforma in tema di tassazione degli immobili*, in Rass. trib., 1998, p. 1309.

l. 8 agosto 1992, n. 359, istitutiva dell'Imposta Straordinaria Immobiliare, che rappresenta un'imposta prodromica rispetto all'Ici[918].

L'art. 7 del provvedimento prevede da un lato l'esclusione dal novero dei soggetti passivi delle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'art. 41 della l. 23 dicembre 1978, n. 833, mentre dall'altro introduce alcune ipotesi di esenzione, tra le quali, ai fini della nostra trattazione, rientrano l'esenzione per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze, quella per i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, l'esenzione per i fabbricati posseduti dagli enti indicati all'art. 87, comma 1, *lett. c)*, del T.u.i.r. non aventi finalità di lucro, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività istituzionali di carattere didattico, nonché, da ultimo, ai sensi della *lett. i-bis)*, l'esenzione per gli immobili utilizzati dai medesimi soggetti esclusivamente per lo svolgimento di attività istituzionali di carattere assistenziale e sanitario.

Tale disposizione, costituente l'antecedente dell'odierno art. 7 del decreto n. 504 del 1992, non intendeva fondare la distinzione tra soggetti passivi e soggetti esclusi dall'imposta sul carattere commerciale o non commerciale dell'ente[919], e solo in apparenza, ad avviso della dottrina, introduceva norme sovrapposte per il settore sanitario. Ed invero, mentre per le "istituzioni sanitarie pubbliche autonome" l'esclusione era di tipo soggettivo e riguardava i beni di cui tali enti fossero proprietari o possessori, viceversa, le fattispecie di esenzione – tra cui quella relativa ai fabbricati utilizzati per attività istituzionali di carattere "assistenziale e sanitario" riguardavano beni "utilizzati" dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1), *lett. c)* del Tuir [920].

In questo quadro, pur con talune perplessità[921], il passaggio all'Ici appare animato dall'intento di predisporre norme connotate da maggiore generalità ed astrattezza: venuta meno l'esclusione soggettiva relativa alle istituzioni sanitarie pubbliche autonome, si conferma infatti l'esenzione per i fabbricati destinati all'esercizio del culto

---

[918] Come rilevato da E. RIGHI, *L'imposta comunale sugli immobili*, *in Boll trib*., 1993, p. 877, essa rappresenta il prodromo dell'I.c.i. Si v. anche L. DE ANGELIS, *Paradossi e contraddizioni della normativa tributaria nel settore immobiliare*, *in Dir. prat. trib*., 1994, I, p. 1062.

[919] Si v. M. COGLIATI DEZZA ., *Enti commerciali e non commerciali*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1989.

[920] Cfr. P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, cit., p. 383, che approfondisce l'applicabilità della norma agli enti ecclesiastici esercenti attività sanitaria, convenzionati o meno con il Servizio Sanitario Nazionale.

[921] Si v. l'intervento di G. FALSITTA, *L'ici, l'Isi e la capacità contributiva virtuale*, in Riv. dir. trib., 1996, II, pp. 348 ss.

e quelli di cui al Trattato lateranense, e si "unificano" nella sola *lett. i)* le ipotesi di esenzione riservate per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73 (*ex* art. 87), comma 1, *lett. c)*, e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività socialmente protette, nonché delle attività di cui all'art. 16, *lett. a)*, della l. n. 222 del 1985.

La tendenziale stabilità di questo sistema non è compromessa né dall'art. 58 del D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con cui è successivamente attribuita agli enti locali un'ampia potestà regolamentare, tale da ridefinire taluni profili della disciplina ed incidere sull'applicazione dell'imposta, né dall'art. 59, comma 1, *lett. c)*, secondo cui il Comune può, con proprio regolamento, stabilire che l'esenzione si applichi solo ai fabbricati, richiedendo altresì che i beni, oltre ad essere utilizzati, siano anche posseduti dall'ente commerciale utilizzatore[922]. In relazione a tale norma sarà in seguito sollevata una questione di legittimità costituzionale[923] ritenuta manifestamente infondata[924] in ragione del non possedere, la norma, valore di interpretazione autentica. Essa, in particolare, non avrebbe imposto per il passato una "interpretazione orientata" dell'art. 7 diversa da quella per la quale, come si vedrà meglio nel prosieguo, l'esenzione Ici spetta ai fabbricati a condizione che gli stessi oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore.

7. Gli enti ecclesiastici nel quadro della disciplina tributaria prevista per gli enti non commerciali, delle Onlus e dell'impresa sociale.

La riflessione sul rapporto tra enti ecclesiastici ed ente non commerciali risulta propedeutica alle considerazioni che si andranno a svolgere tra breve in merito ai riflessi prodotti da tale disciplina nel sistema dell'imposta comunale sugli immobili, la cui esenzione è subordinata alla persistenza della qualifica di ente "non commerciale".

La disciplina degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale è stata riordinata dal D. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, mediante l'introduzione di

---

[922] Si v. G. MARONGIU – F. TUNDO, *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999, p. 52; M. BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, cit., p. 1364. Sui contenuti della pronuncia della Corte Costituzionale, 22 febbraio 2006, n. 75 con cui è stata negata la possibilità per le regioni di intervenire sui tributi istituiti e disciplinati da legge dello Stato, si v. il commento di A. GIOVANARDI, *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali*, in Riv. dir. trib., 2006, II, p. 545.

[923] Cfr. Cass., sez. trib., ordd. 30 maggio 2005, n. 556 e 11426, questa ultima in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 75, con nota di P. PICIOCCI, *L'esenzione I.c.i. per gli enti non commerciali al vaglio della Corte costituzionale*.

[924] Cfr. Corte Cost., ord., 26 gennaio 2007, n. 19.

un regime organico[925] valevole solo sotto il profilo tributario e non sul piano civilistico, con riguardo al quale si applicano le disposizioni del Libro primo, titolo II, del codice civile[926]. In questo quadro, gli incentivi fiscali al c.d. "terzo settore" non sembrano essere informati alla volontà di istituire disposizioni che deroghino al principio generale della capacità contributiva, quanto piuttosto alla creazione di un nuovo "soggetto fiscale". L'eterogenea terminologia introdotta dal legislatore[927] ha suscitato le perplessità della dottrina che avrebbe preferito una locuzione più generale, quale quella di "enti di ispirazione religiosa" rinvenibile nelle originarie versioni del disegno di legge[928].

Nell'ambito della disciplina dettata dal D. lgs. n. 460 del 1997, occorre distinguere tra enti ecclesiastici riconosciuti e non riconosciuti. Gli enti riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili possono essere definiti come enti non commerciali di diritto, giusta la previsione dell'art. 149 del Tuir. Tale disposizione, individuati i casi nei quali si verifica la perdita della qualifica di ente non commerciale, introduce una eccezione riservata ai soli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, disponendo che ai medesimi tale normativa è inapplicabile.

Secondo la relazione governativa di accompagnamento al D. lgs. n. 460 del 1997, la *ratio* della norma in commento deve essere individuata nella circostanza che con riferimento agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, sono state ritenute comunque prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica, dal momento che oggetto esclusivo o principale dell'ente è il

---

[925] Si v. M. TRAVAGLIONE, *Inquadramento tributario degli enti non commerciali: sviluppo ed evoluzione*, in Dir. prat. trib., 2005, II, p. 25, (specie *sub* par. 5). Per il sistema in vigore negli anni novanta e sull'evoluzione normativa v. M. BARASSI, *L'imposizione sul reddito degli enti non commerciali*, Milano, 1996; G. PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996; G. TABET, *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in Rass. trib., 1997, p. 575;

[926] Si v. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 228.

[927] Le norme si riferiscono ad associazioni religiose (art. 5, comma 1, lett. *a*), associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 5, comma 1, lett. *b*), associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 5, comma 1, ult. cpv.; art. 5, comma 2, ult. cpv.), enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (art. 6), enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 10, comma 7), enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 10, comma 9).

[928] Si v. C. BRUNELLI, *Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D. lgs. n. 460/1997*, cit., p. 13, che segnala che tale inciso era contenuto nell'art. 1 del disegno di legge n. 2420 per la Disciplina fiscale delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), presentato in Senato dall'allora Ministro delle finanze Fantozzi.

fine di religione o di culto. Esso, di per sé, non è certamente un'attività commerciale e rappresenta il presupposto del riconoscimento della personalità giuridica.

In questo senso, secondo la richiamata dottrina del Notariato, l'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'ente ecclesiastico può essere solo connessa o strumentale rispetto all'attività principale ed essendo rivolta a procurare i mezzi finanziari necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si pone in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente, anche perché tale attività è tenuta distinta dall'attività di religione e di culto ed è soggetta alla disciplina di diritto comune.

In tal modo, l'ente che svolge attività di impresa non è in alcun modo assimilabile alle società, poiché perseguirebbe il solo lucro oggettivo e non anche il cosiddetto lucro soggettivo, inteso come volontà di conseguire un utile da distribuire, profilo che viceversa caratterizza e contraddistingue le società[929].

Naturalmente, *a contrario*, si può dedurre che agli *enti ecclesiastici privi di riconoscimento* non si estendono le osservazioni cui si è fatto cenno e neppure si applica la suddetta normativa di favore, bensì l'ordinaria disciplina dettata dal D. lgs. n. 460 del 1997, che riguarda tutti gli altri enti non commerciali[930]. Del resto, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale sono una *speciem* del *genus* enti non commerciali[931], poiché ai sensi dell'art. 26 del D. lgs. n. 460 del 1997, le norme previste per i primi sono applicabili alle seconde nei limiti della compatibilità. La particolare disciplina di favore riservata alle Onlus discende dalla volontà di supportare gli enti non commerciali che operando in settori di interesse generale e per esclusive finalità sociali, sono ritenuti particolarmente meritevoli, anche in vista dell'obbligo di reinvestimento degli utili.

---

[929] Cfr. F. GALGANO, *Diritto commerciale*, II, *Le società*, Bologna, 1994, pp. 14 ss.

[930] Dalla lettura della relazione che accompagna il D. lgs. n. 460/1997 emerge poi con particolare rilievo la precisa volontà del legislatore di escludere gli enti ecclesiastici non riconosciuti dall'ambito operativo dell'art. 10, comma 9, del D. lgs. n. 460/1997, contrariamente alle richieste avanzate dalla Commissione parlamentare, per le notevoli difficoltà "di controllo dei presupposti qualificativi" di tali enti.

[931] Come sottolineato da P. ROSSI , *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, in Rass. trib., 1998, p. 1609, da ciò deriva che l'iniziativa economica che queste organizzazioni possono intraprendere si connota sempre come attività non esclusiva, né principale rispetto alle finalità solidaristiche perseguite. Viceversa A.M. PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in Rass. trib., 1997, p. 608, ritiene che le Onlus non siano una sottocategoria degli enti non commerciali, poiché le attività di interesse collettivo svolte nel contesto di finalità solidaristiche giustificano il trattamento fiscale agevolato a prescindere dalla natura economica dell'attività svolta. Si vedano anche F. TUNDO, *Intorno al regime delle "Onlus" nell'ambito degli enti non profit*, in Dir. prat. trib., 2001, I, p. 851; G. STEFANI, *Il trattamento fiscale delle Onlus e l'utilità sociale*, in Boll. trib., 2000, p. 1286.

Su questa base si prevede che non costituisce attività commerciale lo svolgimento di attività istituzionale nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale e la Onlus può comunque svolgere attività connesse che non concorrono alla formazione del reddito (art. 12)[932]. Come osservato dalla dottrina, la mancanza di lucro oggettivo e soggettivo e lo svolgimento di attività solidali consente di escludere che la disciplina tributaria prevista dalla legge rappresenti una deroga rispetto alla capacità contributiva, poiché non si sarebbe di fronte a vere e proprie manifestazioni di reddito[933] dal momento che i proventi devono essere impiegati per le finalità istituzionali.

Già al momento della delega legislativa, si era posto il problema di stabilire se di tali norme avrebbero potuto beneficiare anche gli enti religiosi. Se il disegno di legge, come sopra anticipato, includeva espressamente gli enti ecclesiastici tra le Onlus era stato anche perché la dottrina aveva paventato la possibile incostituzionalità, rispetto all'art. 20 Cost., delle disposizioni che eventualmente non avessero incluso tali enti.

Ferme restando le esclusioni[934] e le presunzioni *de jure*[935], l'art. 10, comma 9[936] del D. lgs. n. 446 del 1997, prevede l'applicabilità delle norme con riferimento agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, o intese. In particolare, introducendosi un'eccezione al divieto, previsto per le Onlus, di svolgere attività diverse da quelle indicate dal legislatore, si dispone che gli enti ecclesiastici possono assumere la qualifica di Onlus limitatamente all'esercizio delle attività assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e promozione dei beni culturali, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tengano, per

---

[932] Accanto alle esenzioni dalle imposte sui redditi si prevedono quelle per l'imposta di bollo, per la tassa sulle concessioni governative, per l'imposta sulle successioni e donazioni, per l'Invim, per i tributi locali – ove previsto dall'ente competente – nonché dalle ritenute alla fonte.

[933] Cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 232.

[934] L'art. 10, comma 10, del D. lgs. n. 460 del 1997 individua in negativo gli enti che non possono essere considerati in ogni caso Onlus: enti pubblici, società commerciali diverse dalle cooperative, enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, partiti e movimenti politici, organizzazioni sindacali, associazioni di datori di lavoro e associazioni di categoria.

[935] L'art. 10, comma 8, del medesimo decreto elenca in modo altrettanto tassativo, questa volta in positivo, gli enti che sono considerati Onlus di diritto: organismi di volontariato di cui alla legge n. 266/1991, iscritti negli appositi registri; organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/1987; cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991.

[936] Cfr. V. TOZZI, *Institutions ecclesiastiques de bienfisance sans but lucratif; leurs rapports avec l'Eglise, l'Etat, la societè civile et l'economie en Italie*, in I. DUBECK – OLE OVERGAARD F. (edited by), Social welfare, religious organizations and the State, pp. 118-119.

tali attività, scritture contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le Onlus[937] (art. 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Si ritiene peraltro che le norme richiamate non escludano gli enti ecclesiastici i cui rapporti con lo Stato non siano regolati con intese o patti. Questi enti, per i quali non opera il regime automatico di cui all'art. 10, comma 9, del D. lgs. n. 460 del 1997, sono da considerarsi soggetti alla normativa generale prevista per gli enti diversi da quelli indicati nell'art. 10, comma 8, 9, che intendono acquisire la qualifica di Onlus.

Da qualche tempo, accanto alle Onlus, gli enti ecclesiastici dispongono di un'alternativa sul piano dei modelli organizzativi, consistente nell'impresa sociale, introdotta con il D. lgs. 24 marzo 2006, n. 155[938]. Le imprese sociali, ai sensi dell'art. 1 di tale provvedimento normativo, sono le organizzazioni private, compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità d'interesse generale[939] ed aventi i requisiti previsti dalle norme del decreto. In particolare, le disposizioni precisano che per attività principale si intende quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Con specifico riguardo agli enti ecclesiastici, le norme si applicano – purché siano adottati la contabilità separata e un regolamento - per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2[940], individuate, secondo la dottrina[941], sulla base dell'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118 Cost.

---

[937] Rispetto alle Onlus ordinarie, tuttavia, gli enti ecclesiastici, secondo quanto previsto dall'art. 10, comma 7, D. lgs. 460 del 1997 adeguano gli statuti o gli atti costitutivi al dettato dell'art. 10, comma 1, senza essere tenuti ad utilizzare la locuzione Onlus nella denominazione e soprattutto senza obbligo di organizzarsi secondo criteri di democraticità, e, quindi, di dover adottare una disciplina uniforme del rapporto e delle modalità associative.

[938] Sul tema, per la materia fiscale si v. A. URICCHIO, *Verso una disciplina tributaria dell'impresa sociale*, in Non profit, 2007, p. 457; cenni in F. PEPE, *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale Onlus (con cenni alla neonata "impresa sociale")*, in Riv. dir. trib., 2007, I, p. 827. Per gli aspetti civilistici, si v. G. PONZANELLI, *Impresa sociale: le nuove frontiere del non profit. Disciplina dell'impresa sociale*, in Nuove leggi civ. comm., 2007, p. 291; E. GINEVRA, *L'impresa sociale: verso un'evoluzione del sistema?*, in Riv. soc., 2007, p. 1238; I. CAPELLI, *I diversi modelli di impresa sociale dopo il D. lgs. 24 marzo 2006, n. 155*, in Riv. dir. priv., 2007, p. 753.

[939] Sono imprese sociali anche quelle che a prescindere dall'esercizio delle attività indicate dal decreto, esercitano attività d'impresa ai fini dell'inserimento di lavoratori svantaggiati e disabili. In tal caso, le norme risultano in linea con gli orientamenti comunitari in materia di aiuti all'occupazione.

[940] Si tratta di assistenza sociale, sanitaria, socio-sanitaria, educazione, istruzione, formazione, valorizzazione del patrimonio culturale, turismo sociale, formazione universitaria e post-universitaria,

L'impresa sociale, come le Onlus, sono caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro, che essendo riferito alle destinazioni possibili degli avanzi di gestione, è stato definito "in positivo", pur accompagnato da alcune operazioni vietate indicate con presunzione legale soggetta a prova contraria.

La disciplina esposta in estrema sintesi presenta, ad avviso della richiamata dottrina, talune criticità, prima fra tutte la mancata indicazione del regime applicabile. Tale aspetto, tuttavia, diviene facilmente superabile considerando che le Onlus e gli enti non commerciali che acquisiscono la qualifica di impresa sociale saranno soggette alle disposizioni del D. lgs., n. 460 del 1997[942].

Nel quadro delle complessive discipline richiamate – enti non commerciali, Onlus e impresa sociale – occorre soffermarsi sulle cause di decadenza dal regime degli enti non commerciali, previste dal legislatore tributario e cui si è fatto cenno in apertura del presente paragrafo. In proposito, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 149 del Tuir, a prescindere dalle previsioni statutarie, un ente perde tale qualifica qualora, dall'applicazione (anche) di una serie di criteri[943], si desuma che esso, per un intero periodo d'imposta, abbia esercitato prevalentemente attività commerciale[944].

A ciò si aggiunga che nell'ultimo comma dell'art. 149 del Tuir si prevede che le disposizioni relative alla perdita dei requisiti per la qualificazione in termini di ente non commerciale non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone

---

formazione extra-scolastica, ricerca ed erogazione di servizi culturali, servizi strumentali ad altre imprese sociali.

[941] Cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 271.

[942] Così G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 281.

[943] Il secondo comma della disposizione prevede che ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

[944] Sul tema si v. il contributo di M. INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 205, il quale (pp. 236-37) sostiene che "*le norme che dispongono la perdita della qualifica di ente non commerciale, nell'ipotesi di esercizio prevalente di attività commerciali durante l'esercizio, non sono idonee a limitare l'utilizzo elusivo (sarebbe più corretto parlare di utilizzo evasivo) dell'ente non commerciale*". Le perplessità della dottrina sulla disciplina fiscale degli enti non commerciali permangono anche dopo la riforma del 2003, specie con riguardo alla scelta di assoggettare ad Ires tali enti. (cfr. A. URICCHIO, *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in Boll. trib., p. 1452; sul tema anche G. PROVAGGI, *L'assoggettabilità ad Ires degli enti non profit*, in Corr. trib., 2003, p. 3631).

giuridiche agli effetti civili (oltre che alle associazioni sportive dilettantistiche). Tale norma sembra introdurre una presunzione *ex lege* – valevole ai fini tributari - di non commercialità dell'ente ecclesiastico che anche ove svolga attività commerciale in via prevalente, continuerà ad essere trattato fiscalmente come non commerciale.

La norma costituirebbe il naturale corollario dell'art. 2, comma 2 della l. n. 222 del 1985, che, come abbiamo visto, da un lato impegna lo Stato, sulla base del Concordato, a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, per l'altro dispone che essi possano svolgere anche attività diverse senza perdere il proprio *status*. In questo senso, pertanto, l'art. 149, quarto comma sarebbe la traduzione in termini fiscali di tale principio.

In merito, la dottrina notarile[945] ha spiegato che in realtà un ente ecclesiastico, secondo le norme della l. n. 222 del 1985, può esercitare solo un'attività commerciale connessa o strumentale rispetto all'attività principale. Ragionando diversamente l'ente si presterebbe a non essere considerato più come ecclesiastico ancor prima di perdere la qualifica di ente non commerciale a fini fiscali. Questa ricostruzione, tuttavia, rischia di neutralizzare la portata precettiva dell'art. 149 quarto comma, evidenziando un'asimmetria tra una norma civilistica che subordinerebbe il carattere ecclesiastico alla principalità dell'attività di religione o di culto, e una tributaria apparentemente disinteressata alle vicende sostanziali dell'ente[946]. Tale disallineamento pare poter essere ricomposto solo considerando la duplicità dei piani su cui si muove la riflessione. Il primo è quello delle attività finali dell'ente – la religione e il culto – il cui svolgimento costituisce presupposto essenziale per la qualificazione dell'ente come ecclesiastico; il secondo è quello delle attività svolte dall'ente per finanziare lo svolgimento delle prime. In questo senso, l'art. 149 comma quarto pare riferirsi a tale secondo livello, prevedendo la persistenza della non commercialità dell'ente anche nel caso in cui le finalità "principali" dell'ente siano finanziate da attività prevalentemente commerciali, ciò che cagionerebbe tuttavia, per un ente non commerciale qualsiasi, la decadenza dal pertinente regime fiscale.

---

[945] Si v. C. BRUNELLI, *Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D. lgs. n. 460/1997*, cit., p. 15.

[946] V. TOZZI, *Institutions ecclesiastiques de bienfisance sans but lucratif*, cit., p. 121, segnala tuttavia che non risulta alcun caso di privazione della personalità giuridica di un ente ecclesiastico, poiché si dubita che i controlli vengano effettivamente svolti.

8. Le agevolazioni contestate.

8.1 L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del D. lgs. n. 504 del 1992.

L'art. 7, comma 1, *lett. i)* del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (decreto Ici) riserva un'esenzione[947] agli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (oggi art. 73), comma 1, *lett. c)* del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, *lett. a)* della l. 20 maggio 1985, n. 222.

Sotto il profilo soggettivo è richiamato l'art. 73 del tuir, nella cui lettera *c)*, sono considerati soggetti passivi Ires "*gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*".

Tale disposizione è stata integrata prima – e temporaneamente - ad opera dell'art. 6 del d.l. 17 agosto 2005, n. 163[948], e poi dall'art. 7, comma *2-bis*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni nella l. 2 dicembre 2005, n. 248, che nella sua originaria formulazione considerava applicabile l'esenzione *de qua* a prescindere dalla natura eventualmente commerciale dell'attività svolta all'interno dell'immobile da esentare. In tal modo, sembrava essere venuto meno il requisito oggettivo richiesto dalla

---

[947] Sull'esenzione prevista dall'art. 7 ed in particolare su quella prevista dalla *lett. i)* cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 206; G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, p. 112; M. BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, cit., p. 1363; G. SPAZIANI TESTA, *Necessaria verifica del requisito oggettivo per l'esenzione Ici a favore degli enti non commerciali*, in Corr. trib., 2008, p. 1218; M. ALTOBELLI, *Le esenzioni nell'Ici, in particolare quelle disciplinate dalla lett. i) dell'art. 7 del d. lgs. n. 504 del 1992*, in Trib. loc. reg., 2007, p. 493; G. FALCONE, *Le esenzioni Ici degli pubblici e degli enti non commerciali: limiti e condizioni*, in Fin. loc., 2006,p. 13; M. BUSICO, *Condizioni oggettive per le esenzioni Ici*, in Riv. giur. trib., 2006, p. 967. Accanto all'esenzione di cui alla *lett. i)*, anzi, con precedenza rispetto ad essa, si riscontra quella di cui alla *lett. d*), riservata agli immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con gli artt. 8 e 19 della Cost., e le loro pertinenze (in giurisprudenza cfr. Comm. trib. reg. Sicilia, 21 luglio 2003, n. 147.

[948] La norma prevedeva che l'esenzione era da intendersi applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'art. 16, primo comma, *lett. b)*, della l. n. 222 del 1985, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto. Come segnala G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 209, sulla modifica normativa è intervenuto l'Ufficio giuridico della C.E.I. con una nota del 29 settembre 2005. Su tale disposizione si veda il commento di F. NAPOLITANO, *Novità per gli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici*, in Corr. trib., 2005, p. 3003.

giurisprudenza della Suprema Corte[949] - consistente nella natura non commerciale dell'attività svolta - fermo restando, viceversa, quello soggettivo, fondato sulla qualifica di ente non commerciale dell'utilizzatore dell'immobile[950].

Successivamente, ad opera dell'art. 1 della l. 23 dicembre 2005, n. 266, il comma 2-*bis* è stato ulteriormente integrato, escludendo espressamente il diritto al rimborso di eventuali pagamenti effettuati prima dell'entrata in vigore della legge di conversione. Da ultimo, l'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella l. 4 agosto 2006, n. 248, ha del tutto riformulato il comma 2-*bis*, disponendo che l'art. 7, comma 1, *lett. i)* del decreto Ici è da intendersi applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.

La lettera i) dell'art. 7 elenca in modo tassativo le attività considerate meritevoli di agevolazione[951], ed in tale elencazione non introduce alcun riferimento alla natura delle attività stesse, favorite dal legislatore, in questo come in altri ambiti normativi, in ragione della loro rilevanza sociale[952].

---

[949] Cfr. Cass., sez. trib., 15 novembre 2007, n. 23703; Id., 20 giugno 2005, n. 13232, in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 73; Id., 8 marzo 2004, n. 4645; Id., 4 dicembre 2003, n. 18549. Occorre tener presente che la giurisprudenza richiede un effettivo utilizzo del bene a nulla rilevando l'eventuale volontà di destinarlo a detti fini (in tal senso Cass., sez. trib., 15 novembre 2004, n. 21571). Tra la giurisprudenza di merito v. Comm. trib. prov. Forlì, 2 luglio 2007, n. 83. Per un commento agli spunti emersi in giurisprudenza v. F. TESAURO, *Aspetti critici dell'imposta comunale sugli immobili alla luce della giurisprudenza*, in Fin. loc., 2004, p. 13. Per una vera e propria rassegna v. P. PICIOCCI, *L'imposta comunale sugli immobili (1993-2007)*, in Dir. prat. trib., 2007, II, p. 1247; ID., *L'imposta comunale sugli immobili*, in Dir. prat. trib., II, 2003, p. 1233.

[950] La norma richiede l'utilizzo ad opera dell'ente non commerciale (Comm. trib. reg. Torino, 20 giugno 2003, in Fin. loc., 2005, p. 96, con nota di C. SACCHETTO – G. BIZIOLI, *La rilevanza dell'elemento soggettivo nell'esenzione per finalità sociali dall'imposta comunale sugli immobili*; Comm. trib. reg. Toscana, 26 maggio 2003, n. 22) per lo svolgimento delle attività indicate nella norma il cui elenco è tassativo (cfr. Comm. trib. reg. Toscana, 24 marzo 2006, n. 139; Min. Fin., risol. 7 ottobre 1997, n. 201; Id., 25 giugno 1994, n. 1242) e non si presta ad applicazione analogica (cfr. Comm. trib. prov. Rovigo, 25 marzo 1998, n. 78; Min. fin., risol. 11 novembre 1996, n. 247; Id., 19 novembre 1993, n. 585 che hanno escluso l'applicabilità dell'esenzione per gli immobili utilizzati per attività di ricerca e sperimentazione). Tra le esenzioni di carattere culturale spicca quella riconosciuta in favore dell'Accademia nazionale dei Lincei (cfr. Dipartimento politiche fiscali, risol 13 giugno 2007, n. 2) collegata ad una più generale esenzione da imposta ai sensi dell'art. 3, D. lgs., 28 settembre 1944, n. 359. Con riguardo agli ordini religiosi laicali qualificabili come persone giuridiche di diritto internazionale, l'esenzione rilevante è quella di cui alla *lett. f)* dell'art. 7 ed è subordinata all'esenzione dall'Ilor (v. Comm. trib. prov. Lecco, 11 novembre 2003, n. 39.

[951] In giurisprudenza è stato statuito che nel momento in cui l'ente impositore intende disconoscere la spettanza dell'agevolazione è tenuto a provare anche in giudizio la sussistenza dei fatti a fondamento della propria pretesa (così Comm. trib. reg. Lazio, 15 dicembre 2004, n. 77).

[952] Un elenco corrispondente a quello di cui all'art. 7, comma 1, lett. *i)*, del D. lgs. n. 504 del 1992, si ritrova all'interno dell'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 secondo cui sono esenti da Iva: *i)* le attività didattiche (n. 20); *ii)* le attività sanitarie (n. 18); iii) le prestazioni assistenziali e previdenziali (n. 23); *iv)* le attività ricettive (n. 21). Tale elenco comprende attività che non possono che essere svolte in forma organizzata.

In proposito occorre ricordare che con la l. 1 agosto 2003, n. 206[953] sono state introdotte norme dirette ad incentivare la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale attraverso le attività di oratorio o similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione[954].

In questo contesto, ai sensi dell'art. 2, comma 1, della l. n. 206 del 2003, gli immobili e le attrezzature fisse destinate da tali enti alle attività di oratorio e similari[955], sono considerati a tutti gli effetti opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto[956]. Come pure è significativo che il secondo comma dell'art. 2, il ché rileva ai fini della provenienza statale delle risorse, dispone che le minori entrate conseguite dal Comune in termini di Ici in ragione dell'applicazione di tali norme saranno rimborsate dallo Stato.

Questo quadro normativo, certamente dotato, sul piano interno, di una propria coerenza, si presterebbe nei fatti, secondo i denuncianti, ad abusi rilevanti ai sensi dell'art. 87 del Trattato[957].

Sul punto, occorre svolgere preliminarmente una precisazione sulla portata precettiva della norma, considerando sia che le attività di cui all'art. 7 del decreto Ici possono avere natura "esclusivamente commerciale" o meno - riservandosi l'esenzione solo a tale ultima ipotesi - sia che esse potrebbero essere condotte solo su una parte del bene di cui trattasi, evidenziandosi un residuo utilizzo in favore di un'attività che non rientri tra

---

[953] La legge reca disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari e per la valorizzazione del loro ruolo.

[954] In particolare, è stato ribadito che tali attività sono finalizzate a favorire lo sviluppo, la realizzazione individuale e la socializzazione dei minori, degli adolescenti e dei giovani e a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, diretti alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile, favorendo prioritariamente le attività svolte nelle realtà più disagiate.

[955] Si v. il commento di A. PUCCI, *L'Ici e gli immobili destinati ad oratorio e simili*, in Riv. trib. loc., 2003, p. 465.

[956] L'Amministrazione Finanziaria ha comunque precisato (cfr. Dipartimento politiche fiscali, risol 3 marzo 2004, n. 1) che gli oratori godevano del regime di esenzione dall'Ici già prima dell'emanazione della legge n. 206 del 2003 nel caso in cui si fossero verificate le condizioni di cui all'art. 7, lett. d) e i) del relativo decreto. Cosicché la legge in questione ha confermato per gli oratori il regime esistente e ha esteso la natura pertinenziale a tutti gli immobili destinati ad attività di oratorio o similari (in giurisprudenza v. Comm. trib. prov. Lecco, 6 luglio 2004, n. 39).

[957] Sul tema v. M.V. SERRANÒ, *Esenzione Ici per Chiese e Onlus: è aiuto di Stato?*, in Boll. trib., 2006, p. 1429.

quelle menzionate dalla disposizione, o che, pur essendovi contemplata, sia svolta, in concreto, secondo principi, criteri e modalità a tutti gli effetti commerciali.

In altri termini, secondo i denuncianti, le norme consentono l'attribuzione dell'esenzione per gli immobili che siano sfruttati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, *lett. c)* del Tuir per il contemporaneo svolgimento di attività "consentite" e di altre attività che, in alternativa, rientrino nell'art. 7 ma siano esercitate mediante un'organizzazione imprenditoriale - oppure siano diverse - senza che tale contestuale destinazione si traduca, o debba tradursi, secondo la legge, in un frazionamento degli spazi[958].

Sotto questo profilo, va rilevato che in linea di principio il sistema dell'Ici non appare in grado di coprire in modo adeguato le situazioni di utilizzo misto di una stessa proprietà (sia per attività commerciali che non commerciali), poiché si basa sul sistema catastale che prevede una sola registrazione per ogni unità immobiliare[959] in funzione della sua destinazione o utilizzo principale, risultando pertanto tecnicamente impossibile la separazione dell'utilizzo misto di un unico immobile nello stesso periodo d'imposta[960]. Tale profilo, che potrebbe a tutta prima prestarsi a giustificare la misura sulla base del sistema, è tuttavia noto alla giurisprudenza. In particolare, mentre quella di legittimità ha affermato che l'utilizzo non esclusivo impedisce il riconoscimento dell'agevolazione[961], quella di merito, in una isolata pronuncia[962], ha ritenuto che un

---

[958] A titolo esemplificativo può farsi riferimento ad una parrocchia che destini la pertinenza di un edificio di culto o meno, come sovente accade, a luogo deputato alla commercializzazione di prodotti a tema sacro (libri, quadri, souvenir).

[959] Cfr. C. BUCCICO, *Il catasto. Profili procedimentali e processuali*, Napoli, 2008, p. 146.

[960] E' il caso di quelle confraternite e ordini religiosi che, in determinati periodi dell'anno coincidenti con la maggior affluenza turistica di luoghi d'interesse storico, artistico e turistico, pongano a disposizione del pubblico ad uso foresteria una parte dell'immobile nel quale si svolge la vita comune dei religiosi che di tali ordini e confraternite facciano parte. Sul punto, per quanto la giurisprudenza di merito sembra aprirsi in qualche modo ad un approccio caso per caso (si v. Comm. trib. prov. Savona, 25 giugno 2006, n. 133), la tendenza, tuttavia, è quella di richiamare altre norme di esenzione, come quella di cui alla *lett. d)* relativo ad edifici di culto e pertinenze. La giurisprudenza di merito mostra che ancorando il concetto di pertinenza a criteri volontaristici si supplisce alle zone grigie della *lett. i)* mediante l'estensione delle ipotesi ricadenti nella *lett. d)*. Si v. in proposito sia Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 10 maggio 2005, n. 51, sia Comm. trib. reg. Lombardia, 28 dicembre 2004, n. 53, con la quale ultima pronuncia si è riconosciuto, ai sensi della l. 206 del 2003, la sussistenza di un rapporto di pertinenzialità di un oratorio rispetto all'edificio di culto, pur essendo il primo accatastato separatamente (nella categoria A/2, abitazioni di tipo civile) assicurando in tal modo l'esenzione ex art. 7, comma 1 *lett. d)* del decreto Ici. Cass. 17 ottobre 2005, n. 20033 rileva il vincolo pertinenziale anche nel caso di una casa accatastata come abitazione popolare, sita "nei pressi" di una Chiesa, nella quale il parroco non aveva nemmeno posto la propria residenza.

[961] Cfr. Cass., 21 febbraio 2005, n. 5747.

[962] Si v. Comm. trib. reg. Toscana, 13 febbraio 2007, n. 3, in www.finanze.it.

immobile utilizzato ai sensi della *lett. i)* del decreto ma "*in piccola parte locato a terzi, va assoggettato all'Ici solo per la parte locata anche se catastalmente questa non è distinta dal resto del fabbricato*"[963].

In presenza di tale orientamento non unanime, l'Amministrazione Finanziaria[964], pur adottando, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, un approccio fondato su criteri di effettività, ha ritenuto di fare proprio quanto statuito dalla Suprema Corte, negando totalmente l'esenzione in caso di uso promiscuo.

Ciò posto, è necessario verificare se e come la circostanza che le attività indicate dalla norma dell'art. 7 del decreto Ici possano essere considerate di profonda rilevanza sociale (istruzione, assistenza sanitaria, didattica, assistenza) si combini con la possibilità che il loro esercizio avvenga, seppur in modo non esclusivo, secondo modalità commerciali, tali da potersi ipotizzare che, a fini Ici, godano di esenzione i beni immobili utilizzati per attività il cui svolgimento sia improntato alla commercialità.

Sotto questo profilo possono svolgersi almeno due considerazioni.

Anzitutto, poiché ai fini dell'Ici si tiene conto, dal punto di vista soggettivo, delle norme valevoli ai fini delle imposte sui redditi, l'eventuale prevalenza della commercialità dell'ente ai sensi dell'art. 149 Tuir non si presterebbe ad escludere, come anticipato nel precedente paragrafo, l'integrazione del requisito *soggettivo* per fruire dell'esenzione, poiché l'ente avrebbe pur sempre natura di ente non commerciale. In tal caso andrebbe comunque effettuato un controllo sul requisito *oggettivo*, verificando che tale ente, secondo il dettato dell'art. 7, comma 2-*bis* della l. n. 203 del 2005, svolga l'attività di cui all'art. 7 del decreto Ici in forma non esclusivamente commerciale[965].

Un ulteriore percorso argomentativo potrebbe prendere le mosse dalla lett. *b)* dell'art. 16 della l. n. 222 del 1985, norma che fa riferimento alle "*attività diverse da quelle di religione e di culto*" ossia "*quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a fini di lucro*". In merito, la Suprema

---

[963] All'interno della sentenza si precisa che deve attribuirsi alla frazione di immobile una rendita presunta, tenendo conto dell'effettiva destinazione del bene. Nel caso di specie, poiché i locali erano stati concessi in locazione ad una banca, essi andavano considerati come classificabili nella categoria A/10 (uffici e studi privati).

[964] Cfr. Dipartimento Finanze, circ. 26 gennaio 2009, n. 2, pp. 2-3.

[965] In merito occorre segnalare che l'approccio adottato dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. Dip. Fin., circ. n. 2 del 2009, cit., p. 3) e fondato sugli orientmaneti ormai consolidati della giurisprudenza di legittimità, è nel senso di considerare irrilevante le previsioni statutarie, attribuendo carattere decisivo all'attività effettivamente svolta negli immobili.

Corte[966] ha rilevato che la circostanza che l'art. 7 richiami solamente la lett. *a)*[967] dell'art. 16 l. n. 222 del 1985 e non la lett. *b)*, non vale ad escludere necessariamente dall'esenzione tutte le attività elencate da tale ultima lettera, poiché alcune di esse rientrano nell'esenzione essendo direttamente indicate (assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) mentre rimangono escluse quelle di cui alla lett. *b)* del citato art. 16, che non sono riportate autonomamente nella lett. *i)* dell'art. 7 decreto Ici, e cioè le attività commerciali o a fine di lucro.

Ne conseguirebbe che in relazione alle attività degli enti ecclesiastici, il combinato disposto dell'art. 7 con l'art. 16, *lett. a)*, interpretando *a contrario* l'esclusione della *lett. b)*, escluderebbe comunque le attività commerciali dal beneficio dell'esenzione.

Tale conclusione appare tuttavia radicale perché impedirebbe di applicare l'esenzione anche nel caso in cui l'attività dell'ente ecclesiastico fosse svolta in forma non esclusivamente commerciale, ciò che viceversa l'art. 7 intende consentire a tutti gli enti non commerciali.

La riflessione intorno alla tipologia di attività consente di soffermarsi su un altro aspetto, relativo agli effetti prodotti dalla misura in questione sul regime di concorrenza tra imprese. La circostanza che l'art. 7 preveda che le attività da esso contemplate possano essere svolte in forma commerciale o meno, impone di considerare, per quanto possibile in questa sede, la realtà delle organizzazioni ecclesiastiche destinatarie dell'esenzione, per verificare se esse agiscano su un "mercato" o meno e, ciò acclarato, se la norma in questione possa incidere sugli scambi tra Stati membri cagionando distorsioni di concorrenza.

Quanto all'attività svolta, laddove la norma si riferisce ad attività di assistenza[968], essa riguarda[969] le mense per i poveri, le case di accoglienza per gli indigenti[970], le comunità di recupero per emarginati, i centri di ascolto e i consultori familiari.

---

[966] Cass., sez. trib., 8 marzo 2004, n. 4645.

[967] E' da ritenersi coperta da tale disposizione l'esenzione del Palazzo Vescovile, destinato allo svolgimento di funzioni pastorali (cfr. Cass., sez. trib., 23 marzo 2005, n. 6316; Comm. trib. reg. Toscana, 17 febbraio 2006, n. 94).

[968] Si v. Cass., 26 giugno 2008 (udienza), n. 22201 relativa alla possibilità di riconoscere l'esenzione in favore di una Società di mutuo soccorso, iscritta nel registro delle imprese e il cui statuto prevedeva la possibilità di svolgere attività commerciale. La Suprema Corte spiega che le società di mutuo soccorso sono disciplinate dalla l. 15 aprile 1886, n. 3818 e da pacifica giurisprudenza precedente sono assimilate alle società cooperative a mutualità prevalente. In tal caso l'esenzione è da considerarsi spettante poiché essa va esclusa qualora l'ente presenti e gestisca in concreto una stabile organizzazione imprenditoriale.

[969] Cfr. Dip. Fin., circ. n. 2 del 2009, p. 4.

Analogamente, è da intendersi come "ricettiva"[971] l'attività degli ostelli per la gioventù, delle comunità alloggio, dei pensionati per studenti fuori sede e per parenti di malati ricoverati lontano dalla loro residenza.

Queste attività non costituiscono attività d'impresa, pur se presuppongono, per essere svolte, la predisposizione di mezzi adeguati. Esse, nella realtà, talora prevedono la percezione di rette versate solo da parte dei soggetti più abbienti, altre volte un "prezzo" calcolato sulla base di sistemi tariffari improntati alla progressività, onde tener conto della capacità economica del pagatore[972]. La raccolta di tali somme è destinata alla copertura delle spese – ove vi si riesca[973] - e al miglioramento del servizio, di regola al fine di estenderlo ad una più ampia platea di bisognosi.

In questo senso, secondo la recente prassi citata, è da negare la ricorrenza di un'attività commerciale nelle ipotesi in cui non sussista un lucro soggettivo o un regime di concorrenza.

Su questa base, il settore turistico, tra gli altri contemplato espressamente nel *complaint*, potrebbe rappresentare un'area foriera di dubbi interpretativi, sia per il contenuto dell'attività, sia nella misura in l'agevolazione fiscale comporti, in termini di prezzo, la maggiore convenienza della struttura ricettiva ecclesiastica rispetto ad un'analoga struttura fiscalmente non sovvenzionata. In proposito, ai fini della verifica della distorsione della concorrenza, si potrebbe anche immaginare, e ciò pare ancor più interessante, che il mercato nel quale verificare l'incidenza sugli scambi sia "interno" alla stessa realtà ecclesiastica comunitaria e costituisca diretta espressione del bisogno dei fedeli di soddisfare il proprio sentire religioso. In questo senso ci si potrebbe chiedere, allora, se la scelta di un fedele residente in uno Stato membro di effettuare un

---

[970] Cass. sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20776, ha ritenuto di escludere dall'esenzione i locali adibiti a scuola materna da parte di un ente morale poiché non v'era la prova che l'attività venisse svolta in favore di soggetti non abbienti.

[971] Per una interpretazione restrittiva del concetto di ricettività v. Cass., sez. trib., 16 marzo 2005, n. 5747, in Corr. trib., 2005, p. 1852 con nota di G. SARTORI, *Requisiti per l'esenzione in favore di enti non commerciali*.

[972] Comm. trib. reg. Sicilia, 12 dicembre 2005, n. 49, nell'escludere dall'esenzione gli immobili dell'Istituto Autonomo Case Popolari ha ritenuto che essi non sono destinati ad attività assistenziale poiché essa presuppone la gratuità delle prestazioni. Si v. *contra* Comm. trib. reg. Puglia, 23 ottobre 2007, n. 118. Comm. trib. prov. Cagliari, 4 gennaio 2007, n. 227, ha negato l'esenzione, qualificando come oggettivamente commerciale l'attività di gestione, organizzata da una Onlus per prestare assistenza e ricovero a persone bisognose, dietro pagamento di una retta e pur senza fini di lucro.

[973] Cass. sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20776, ha escluso l'esenzione poiché il contribuente non ha fornito evidenza che i ricavi eccedenti i costi venissero destinati ad attività assistenziali.

pellegrinaggio verso un luogo di culto possa essere orientata dalla circostanza che, essendo fiscalmente meno onerato, l'ente ecclesiastico italiano che svolga attività ricettiva possa praticare un prezzo inferiore rispetto a quello che un'analoga struttura, magari parimenti ecclesiastica ma non agevolata, si trovi ad applicare nei pressi un luogo di culto di un altro Stato membro.

Nell'affrontare il tema relativo all'eventuale esistenza di un mercato religioso non può peraltro trascurasi, come rilevato dalla stessa dottrina ecclesiasticistica[974], che negli ultimi anni si registra sia l'irrompere di forme organizzative proprie del mondo della produzione nell'ambito caratterizzato da scopi non di profitto, sia la propensione a considerare che la legge della domanda e dell'offerta si ponga come unico modello esplicativo delle scelte afferenti ai beni spirituali[975], sia, ancora, un'oggettiva tendenza a perseguire scopi ideali ed altruistici per fruire delle connesse agevolazioni.

In particolare, è stato sostenuto[976] che le condizioni per favorire l'affermarsi o l'ampliarsi di un "mercato religioso" variano da luogo a luogo e non sono riconducibili a logiche ispirate da fattori economici o da politiche fiscali. In questo quadro, le forme di coinvolgimento dei pubblici poteri nelle iniziative e nelle strutture di una religione in quanto tale andrebbero considerate precluse o comunque sottoposte ad un regime di libera concorrenza, problema che non si pone in ordinamenti diversi, come quello degli Stati Uniti[977].

Su questa scorta, è possibile ritenere che l'ambito su cui andrebbe svolta un'analisi accurata è quello connesso ai profili economici propri della esistenza di un mercato – o di più mercati in relazione alle singole attività indicate dalla norma - onde verificare la eventuale incidenza sugli scambi e la distorsione della concorrenza. Tale riflessione

---

[974] Cfr. S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 27.

[975] Così G. VEGAS, *I profili tributari del nuovo concordato*, cit., p. 253, quasi a ritenere che il tasso di religiosità reale dipenda dalle risorse destinate ai fini di religione.

[976] Cfr. S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 29.

[977] Per svolgere un parallelo con tale sistema, visto che ad esso si è fatto riferimento nel corso del primo capitolo del presente lavoro, occorre considerare che negli U.S.A. le agevolazioni riservate alle iniziative economiche inerenti le finalità istituzionali degli enti religiosi non scaturiscono da un particolare apprezzamento dell'ideale fideistico ad essi sotteso, quanto dalla volontà di sostenere iniziative umanitarie ed altruistiche consentendo ai singoli l'esercizio di una libertà costituzionale (non specificamente qualificata). Tuttavia, nel momento in cui l'esercizio di tale diritto impedisce l'esplicarsi di una libertà diversa, segnatamente quella economica, lo svolgersi della dimensione religiosa può essere contenuto ed eventualmente eliso. In tema si v. G. ZIZZO, *Le fondazioni nel diritto tributario degli Stati Uniti*, in RESCIGNO P. (a cura di), Le fondazioni in Italia e all'estero, Padova, 1989, pp. 403-417; F. ONIDA, *Separatismo e libertà religiosa negli Stati Uniti. Dagli anni sessanta agli anni ottanta, Milano*, 1984, p. 24.

andrebbe comunque limitata a quei settori, come ad esempio le attività ricettive e quelle sanitarie di rilevanti dimensioni, potenzialmente esposti agli scambi intracomunitari.

Quand'anche si concludesse che le misure in questione si prestino ad essere qualificate come aiuti, andrebbe svolta l'analisi relativa alla possibilità che esse siano giustificate dalla natura del sistema, argomentandosi la coerenza sia sulla base delle attività di cui all'art. 7 del decreto Ici, che sono comuni alla generalità degli enti non commerciali, sia, soprattutto, sulla base del combinato disposto degli artt. 53 e 20 Cost., secondo l'insegnamento di autorevole dottrina[978].

Richiamando quanto espresso all'interno del secondo capitolo in merito alla rilevanza dei valori costituzionali ai fini della giustificazione[979], per verificare se una determinata misura sia aiuto fiscale o meno occorre indagarne la portata derogatoria rispetto al principio di capacità contributiva. Nel momento in cui si abbia contezza che la misura di cui trattasi è espressione diretta alla tutela di un valore di natura costituzionale – in questo caso l'art. 20 Cost. - si dovrà stabilire se detto principio rientri tra quelli informatori e basilari del sistema tributario, onde riscontrare, in caso affermativo, una misura giustificata, viceversa un aiuto.

In proposito, riprendendo le considerazioni del Micheli[980] secondo cui l'art. 20, oltre ad impedire l'applicazione di regimi fiscali discriminatori nei confronti degli enti ecclesiastici, consentirebbe di riservare loro agevolazioni, potrebbe ritenersi che è certamente principio basilare del nostro sistema il divieto di trattamenti fiscali discriminatori, poiché la norma ne fa espressa menzione; quanto a quelli agevolativi, è lecito dubitare non già che la norma, in via interpretativa ed ai fini interni, possa essere letta in tal senso, quanto che tale principio dedotto in via ermeneutica si presti ad essere opposto al divieto di cui all'art. 87.

In alternativa occorre verificare se la misura possa essere spiegata sulla base di argomentazioni eventualmente anche extrafiscali valide e ammissibili sotto il profilo

---

[978] F. MOSCHETTI – R. ZENNARO, *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 66, sulla legittimità costituzionale di un trattamento fiscale di favore scrivono che esso "*può (e per essere legittimo deve) trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e (…) questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali*".

[979] Cfr. Cap. II, par. 5.1.

[980] Si v. G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 78.

dell'interesse pubblico comunitario[981], a tal fine richiamando, ad esempio, gli artt. 2 e 6 del Trattato, inerenti gli obiettivi di sviluppo equilibrato e sostenibile dell'Unione, nonché il suo fondamento sul rispetto dei diritti dell'uomo – che gli enti caritatevoli intendono con ogni evidenza salvaguardare - e delle libertà fondamentali.

Questo quadro sarebbe stato probabilmente più incisivo qualora, all'interno del Trattato-Costituzione europeo, fosse stato inserito un richiamo alle radici cristiane dell'Europa. Tale elemento avrebbe avuto una qualche influenza, che sarebbe dipesa dalla formulazione della norma – in ottica antidiscriminatoria, come l'art. 20, o promozionale.

Volendo sintetizzare i termini del discorso, è da ritenere, ad avviso di chi scrive, che, ferme restando le esposte perplessità originate dall'art. 149, quarto comma del Tuir relative alla portata soggettiva dell'esenzione, si debba approfondire tuttora – paradossalmente - la reale portata del fenomeno inteso in senso economico, per verificare come si atteggi il vantaggio in termini concreti, se esistano veri e propri mercati per le attività di cui trattasi – ciò che per il settore turistico-ricettivo emerge già oggi con maggiore evidenza - e di conseguenza controllare l'incidenza sugli scambi tra Stati membri e il pericolo di distorsioni di concorrenza.

Da ultimo, non è superfluo precisare che le contestazioni dei denuncianti, nella parte in cui paventano eventuali abusi dell'esenzione di cui trattasi, da intendersi come fruizione dell'esenzione in assenza di requisiti previsti dalla legge, potrebbero non avere una valenza esclusivamente interna – connaturata alle competenze di controllo dell'ente impositore[982] - ma produrre effetti sul piano comunitario, prendendosi atto che la disposizione, per prassi interna è applicata in modo tale da non contrastare con l'art. 87.

In proposito, è da ritenere che i recenti orientamenti espressi dall'Amministrazione Finanziaria[983], fondati sull'applicazione di parametri molto restrittivi quanto ai profili

---

[981] M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, in Enc. dir., Milano, 2001, p. 436. In realtà, come sostenuto in dottrina (Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., p. 1093), la valorizzazione della rilevanza dei principi extratributari comporta il rischio di un sostanziale svuotamento della valenza precettiva delle norme comunitarie in materia di aiuti alle imprese.

[982] Si tratta di un tema che ha suscitato perplessità sin dall'istituzione dell'imposta, come testimoniato da S. LA ROSA, *L'accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell'Ici*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 119.

[983] Cfr. Dip. Fin., circ. n. 2 del 2009, cit..

soggettivi e oggettivi, sembrano muovere in questa direzione, onde ridurre decisamente le aree di indebita applicazione dell'esenzione in esame.

Da ultimo, si segnala che l'eventuale declaratoria di incompatibilità con l'art. 87 quale aiuto al funzionamento comporterà l'obbligo di recupero presso i beneficiari, trattandosi di aiuto nuovo, adottato dopo l'entrata in vigore del Trattato e non notificato preliminarmente alla Commissione.

8.2. La riduzione dell'aliquota Irpeg per gli enti ecclesiastici dotati di personalità giuridica.

L'art. 6, comma 1, *lett. c)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, prevede la riduzione alla metà dell'aliquota Ires in favore degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza ed istruzione[984], se dotati di personalità giuridica ai sensi del secondo comma dello stesso articolo. Richiamando le norme concordatarie su cui ci siamo soffermati nel corso del presente capitolo, ed in particolare l'art. 7, terzo comma, dell'accordo del 1984, si deduce che la riduzione *de qua* è applicabile agli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto. Ai sensi dell'art. 16 della l. n. 222 del 1985 – è opportuno ricordarlo ancora una volta - si stabilisce che agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: *a)* attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero o dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, alla educazione cristiana; *b)* attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

La giurisprudenza della Suprema Corte ha chiarito[985] che l'agevolazione in esame non ha natura meramente soggettiva poiché, per quanto non applicabile a soggetti diversi da quelli contemplati dalla norma, ancorché svolgenti attività analoga, essa non spetta, tuttavia, per il solo fatto della natura del soggetto. Infatti, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, deve trovare giustificazione anche nella peculiarità dell'attività esercitata dal soggetto, che, in

[984] Sul tema cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 205; P.G. CARON, *Agevolazioni tributarie a favore degli enti ecclesiastici e imposta sulle società*, in Giur. it., 1978, 2027.
[985] Cfr. Cass., 15 febbraio 1995, n. 1633; Id., 29 marzo 1990 n. 2573.

particolare, deve essere preordinata alla soddisfazione di quei particolari fini che il legislatore ha inteso tutelare[986].

L'art. 7, comma 3, dell'Accordo tra la Santa Sede e l'Italia distingue, come ricordato dalla Cassazione[987], agli effetti tributari, le attività dirette a fine di religione o di culto, per le quali l'ente ecclesiastico è equiparato a quelli aventi fine di beneficenza o istruzione, dalle attività diverse, soggette al regime tributario ordinario. Secondo tale giurisprudenza, tuttavia, possono considerarsi soggette al regime agevolato determinante attività "diverse", anche se commerciali o a scopo di lucro, esercitate in via non prevalente o non esclusiva, qualora, oltre a presentare i requisiti precisati dal consiglio di Stato[988], si pongano in un rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con il fine di religione o culto, come definito dalla stessa legge n. 222 del 1985. Sotto questo profilo, occorre procedere con una valutazione in concreto, poiché ove, viceversa, si attribuisse rilievo all'autonomia statuaria dell'ente, ne scaturirebbe una eccessiva estensione della portata applicativa della disposizione che si porrebbe in contrasto con la natura stessa dell'agevolazione, rischiando di consentire agli enti *de quibus* la precostituzione del regime fiscale più conveniente, in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria[989].

In sintesi, pertanto, la riduzione a metà dell'Ires è applicabile ai redditi derivati dalle eventuali attività commerciali svolte dall'ente se queste hanno carattere marginale e se si pongono in un rapporto di strumentalità diretta e immediata in relazione al fine

---

[986] Così F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1998, p. 1, che segnala come qualora l'agevolazione sia subordinata alla scelta di una determinata conformazione soggettiva del beneficiario si è in presenza di un privilegio.

[987] Cfr. Cass., n. 1633 del 1995 ove si precisa che al fine del riconoscimento della riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 6, *lett. c)* de D.P.R. n. 601 del 1973, come sostituito dall'art. 66, comma 8 del d.l. n 30 agosto 1993, n. 331, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che tali enti siano sorti a tali enunciati fini, ma occorre accertare – ai sensi degli artt. 1 e 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 - che l'attività in concreto esercitata non abbia carattere commerciale in via principale, ma sia strumentale ai fini di religione o di culto. Cfr. P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 142.

[988] Cfr. Cons. Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296.

[989] Cfr., ancora, Cass., n. 2573 del 1990. Di conseguenza è stato escluso il nesso di strumentalità immediata e diretta tutte le volte in cui l'attività, volta al procacciamento di mezzi economici, per la sua natura intrinseca o per la sua estraneità al fine di religione o culto, non sia con esso coerente, in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine, ovvero quando si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata al culto o alla religione.

istituzionale perseguito[990]. Detto rapporto di strumentalità si configura qualora l'attività economica, oltre che volta al reperimento di mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionali, è coerente con il fine perseguito e non si presti ad essere impiegata per il perseguimento di un qualsiasi fine.

La possibilità che il regime tributario di cui all'art. 6 del Tuir possa essere qualificato come aiuto di Stato deriverebbe – secondo i denuncianti, a quanto si apprende - dall'ampliamento della nozione d'impresa operata dalla giurisprudenza comunitaria, in specie con la sentenza sulle fondazioni bancarie italiane991. Tale conclusione non sembra tuttavia condivisibile, dal momento che, nella richiamata pronuncia, i giudici comunitari, ribadito che nell'ambito del diritto della concorrenza costituisce attività d'impresa qualunque attività economica, intesa come offerta di beni o di servizi sul mercato992, a prescindere dallo status giuridico del soggetto che la esercita e dalle modalità del suo finanziamento993, hanno spiegato come non può tuttavia essere trascurato il ruolo che le fondazioni rivestono nei settori socialmente rilevanti. Ciò posto, la Corte ha ritenuto di distinguere tra l'ipotesi nella quale la fondazione si limiti al versamento di contributi ad enti terzi privi di finalità lucrative, ed il diverso caso in cui essa svolga direttamente le attività in questione994. Nella prima ipotesi, certamente non v'è impresa995; viceversa, nella seconda - che maggiormente si attaglia alla fattispecie di nostro interesse - poiché l'ente si trova ad offrire direttamente beni o servizi in concorrenza con altri soggetti, ancorché senza scopo di lucro, esso, sulla base

---

[990] Giova sottolineare come l'Amministrazione Finanziaria (cfr. Ag. Entr., risol. 19 luglio 2005, n. 91) abbia negato la sussistenza di tale nesso di strumentalità con riguardo ad una delle attività che formano oggetto del *complaint* presentato in Commissione, quella ospedaliera, con la conseguenza che gli enti ecclesiastici, pur potendosi ricomprendere tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione prevista in particolare dalla *lett. c)* dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, non possono beneficiare in concreto dall'agevolazione in esame in relazione all'attività di assistenza sanitaria.

[991] Cfr. Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa in causa C-222/04, in Riv. dir. trib., 2006, II, con nota di M. TENORE, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, p. 57. Sulla nozione d'impresa si rimanda a quanto esposto *retro*, cap. II, par. 4. Sul tema degli aiuti fiscali alle fondazioni bancarie si rinvia al cap. V, *sub* III, p. 3.

[992] Cfr. Corte di Giustizia, 18 giugno 1998, in causa C-35/96, punto 36; Id., 12 settembre 2000, nelle cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 75.

[993] Come già era stato statuito da Corte di Giustizia, 23 aprile 1991, causa in causa C-41/90 punto 21; Id., 16 marzo 2004, nelle cause riunite C- 264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, punto 46.

[994] Cfr., per tutti, F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 444.

[995] Le erogazioni in favore di enti senza fini di lucro non consentono di considerare la fondazione come impresa, poiché trattasi di attività di carattere sociale non svolta all'interno di un mercato in concorrenza con altri operatori.

di una valutazione di fatto svolta dal giudice nazionale in relazione al caso concreto, *si presta* ad essere considerato come "*impresa*"[996], nel senso che potrebbe esserlo o meno.

Su questa base, così come ampia appare la nozione di impresa in ambito comunitario, altrettanto ampio è lo spettro di specifiche situazioni[997] che potrebbero porsi all'attenzione del giudice nazionale, considerando che all'interno dell'ordinamento italiano, come risulta dalla giurisprudenza della suprema Corte richiamata in apertura del presente paragrafo, è ammesso che tutti gli enti non commerciali possano svolgere un'attività commerciale che si ponga come secondaria e strumentale rispetto agli scopi fondamentali dell'ente e non ne snaturi lo spirito. In altre parole, come rilevato dalla dottrina[998], la strumentalità si pone come indice di non principalità dell'attività commerciale.

A ciò si aggiunga che in assenza della specifica previsione di cui alla *lett. c)* dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, alcune delle attività contemplate nell'art. 16 della l. n. 222 del 1985 si presterebbero a rientrare nelle altre lettere della disposizione agevolativa. In particolare, le attività di assistenza e beneficenza sono espressamente richiamate nella *lett. a)*, così come quelle di istruzione e cultura nella *lett. b).*

Quest'ultima lettera, che peraltro richiede espressamente l'assenza di scopo di lucro, potrebbe coprire anche le attività educative. Il tema risulta di notevole rilievo ai nostri fini in ragione della pluralità di asili e scuole, a carattere primario ma non solo, organizzati e gestiti da soggetti del mondo cattolico. Va in proposito segnalato che la Corte di Giustizia[999] ha statuito che i sistemi educativi pubblici non possiedono natura economica, nemmeno quando sia previsto il pagamento di tasse d'iscrizione; al contrario, ciò che non rientra nel contesto educativo pubblico ha natura economica. Come sottolineato dalla dottrina[1000] la Commissione non esclude che l'evoluzione

---

[996] Secondo il significato che il termine assume nella normativa comunitaria e con gli effetti che ne conseguono P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 1095.

[997] Cfr. Comm. trib. centr., 23 giugno 1993, n. 2192, secondo cui la natura commerciale o meno dell'attività di editoria, stampa, diffusione di pubblicazioni di carattere prevalentemente religioso da parte di associazioni religiose con personalità giuridica, deve essere verificata non in base alla natura del soggetto, al possesso o meno della qualifica di imprenditore o dalla ricorrenza o meno del fine di lucro, bensì con riguardo al contenuto ed alle circostanze oggettive dell'attività svolta e dei suoi destinatari.

[998] Così si esprime F. AMATUCCI, *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie*, cit., pp. 135-36.

[999] Si v. Corte di Giustizia, 27 settembre 1988, C-263/86.

[1000] Cfr. M. KLEIS – P. NICOLAIDES, *The concept of undertaking in education and public health systems*, *Eur. State aid law quart*., 2006, p. 506.

connaturata al concetto di attività economica possa consentire, in futuro, la qualificazione degli enti educativi pubblici come enti economici.

Deve essere rilevato, tuttavia, che nel contesto europeo gli istituti educativi privati non sono esclusiva espressione del mondo confessionale – inteso in senso ampio, riferito a tutte le confessioni religiose – poiché molte realtà di rilievo costituiscono emanazione di altre organizzazioni di carattere privatistico. Allo stesso tempo, tali istituti svolgono un ruolo determinante in aree che altrimenti non sarebbero coperte dal sistema pubblico, in questo ultimo periodo impegnato in un processo di razionalizzazione delle risorse[1001] così profondo da essersi dubitato che i prossimi assetti possano essere in grado di garantire il perseguimento delle finalità istituzionali proprie di un sistema scolastico maturo.

Sotto questo profilo emerge allora che i sistemi educativi e d'istruzione privati non si prestano ad essere considerati come "alternativi" rispetto a quelli pubblici, poiché in determinati contesti essi costituiscono l'unica scelta formativa a disposizione dell'utente. Questo fenomeno, destinato ad influenzare in modo decisivo la valutazione circa l'(in)esistenza di un mercato e la possibilità che all'interno di esso si verifichino distorsioni di concorrenza, si potrebbe spiegare nel quadro del principio di solidarietà e sussidiarietà che si presta a giustificare un trattamento diverso degli enti di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, nell'ambito di una capacità contributiva[1002] che tenga realmente conto delle attività svolte dai soggetti interessati alle agevolazioni.

Su questa base, è ragionevole ritenere che l'art. 6 applicato agli enti ecclesiastici sia una disposizione giustificata dalla natura del sistema; esso, nel contesto cui le nostre riflessioni sono riferite, appare fondato su due principi.

Il primo consiste nella circostanza che tutti gli enti non commerciali, come sopra ricordato, possono svolgere un'attività commerciale, purché essa appaia secondaria e

---

[1001] Si rimanda ai contenuti della l. 6 agosto 2008, n. 133.

[1002] In merito si v. B. PEZZINI, relazione al convegno *Giornate europee di diritto costituzionale tributario*, 5a edizione, Bergamo, 14-15 novembre 2003, relazione pubblicata in B. PEZZINI – C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano 2005. Si dispone del dattiloscritto originario, disponibile su *http://www.unibg.it/dati/bacheca/261/6824.pdf*, ove l'A. rileva (p. 2) che "Sul versante di chi assume la responsabilità di prestazioni di solidarietà, guardando alla costituzione italiana, la norma chiave è davvero l'art. 53 cost. (…) perché fra i doveri costituzionali che si riallacciano all'art. 2 cost., è quella che *commisura/qualifica la prestazione* di solidarietà alla capacità individuale dell'agente (criterio proporzionale e progressivo)" (corsivi originali).

strumentale rispetto alle finalità istituzionali dell'ente in modo che queste non ne vengano snaturate.

Il secondo cardine consiste nella volontà del sistema di riservare la riduzione di aliquota allo svolgimento di una serie di attività protette che coincidono, anche in termini di *nomina*, con quelle di cui all'art. 16 della l. n. 222 del 1985.

E' peraltro da ritenere che i principi elaborati dalla giurisprudenza ed esposti in apertura di paragrafo consentano di superare le perplessità scaturenti dall'art. 149 ultimo comma del Tuir, poiché la riduzione alla metà è preclusa in caso di prevalenza dell'attività commerciale.

Ciò nondimeno, come sottolineato dalla dottrina più autorevole[1003], va considerato che "*allorché l'art. 87 fa riferimento all'oggetto esclusivo o principale dell'ente, esso abbia riguardo molto pragmaticamente solo "all'oggetto" inteso in senso proprio, e cioè all'attività strumentale che esso deve svolgere al fine di perseguire il proprio scopo. Con la conseguenza che, a norma dell'art. 87 stesso, lo scopo ai fini fiscali si pone in via generale come dato meta giuridico ed orientativo e solo in alcuni casi – quello in particolare degli enti associativi – come condizione integrativa idonea a far fruire di un trattamento agevolativo soggetti che, pur svolgendo un'attività oggettivamente commerciale, perseguono appunto un fine istituzionale meritevole*".

Pur ritenendosi che la disposizione non si presti alla violazione dell'art. 87 del Trattato, occorre nondimeno segnalare che qualora la Commissione dovesse maturare una scelta diversa, la misura andrebbe qualificata come aiuto nuovo e il beneficio, pertanto, dovrebbe essere recuperato presso i beneficiari.

8.3. L'esenzione ex art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

L'art. 2 del D.P.R. n. 601 del 1973[1004] dispone che il reddito dei fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli art. 13, 14, 15 e 16 del Trattato Lateranense[1005] è esente

---

[1003] Cfr. F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. dir. trib., 1993, I, pp. 347-348.

[1004] Sul tema cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, cit., p. 168.

[1005] Si tratta delle basiliche patriarcali di S. Giovanni in Laterano, S. Maria Maggiore e di S. Paolo con gli edifici annessi, compreso il monastero, l'edificio di S. Calisto presso S. Maria in Trastevere, il palazzo pontificio di Castel Gandolfo, Villa Barberini in Castel Gandolfo, gli edifici *ex* conventuali in Roma annessi alla Basilica dei dodici apostoli ed alle chiese di S. Andrea e di S. Carlo ai Catinari. Vi sono poi i palazzi della Dataria, della Cancelleria, di Propaganda Fide in Piazza di Spagna, il palazzo del

dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche[1006]. Inoltre, l'incremento di valore dei fabbricati di cui trattasi non è soggetto all'imposta sull'incremento di valore degli immobili.

Se le prime indicazioni della prassi[1007] relativa alla portata della disposizione ai fini delle imposte sui redditi adottavano un'interpretazione restrittiva, coerente con la natura oggettiva dell'esenzione in esame in quanto riferita agli specifici beni indicati all'interno del Trattato, un diverso approccio si rilevava con riguardo all'Invim. Alla disposizione *de qua* si affiancavano infatti sia l'art. 3 del D.P.R. n. 643 del 1972, che disponeva l'esenzione per gli incrementi di valore degli immobili degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti destinati alle loro finalità istituzionali e degli immobili destinati a case o Procure generalizie di istituti italiani o stranieri che costituivano beni strumentali per l'esercizio dell'attività pertinente a detti enti, sia l'art. 8, comma 3, della l. 16 dicembre 1977 n. 904 secondo cui i beni appartenenti ai *benefici ecclesiastici* erano esenti dall'Invim decennale.

Sull'applicabilità di tale ultima disposizione erano sorti dubbi interpretativi originati dalla nozione di *beneficio ecclesiastico* quale soggetto destinatario dell'agevolazione. In un primo orientamento[1008], l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che tale dovesse intendersi un ente costituito dall'ufficio sacro con il diritto di percepire i redditi annessi per dote all'ufficio medesimo e che caratteristica peculiare dell'istituto fosse la figura e la persona del beneficiario ecclesiastico al cui sostentamento in tal modo si provvedeva.

Sant'Uffizio e adiacenza, il palazzo dei convertendi (chiamato Congregazione per la Chiesa Orientale in piazza Scossacavalli, il palazzo del Vicariato e "gli altri edifici nei quali la S. Sede in avvenire crederà di sistemare altri suoi dicasteri". Ulteriormente la norma riguarda l'Università Gregoriana, l'Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, il Seminario russo, il Collegio Lombardo, i due palazzi di S. Apollinare e la casa degli esercizi per il culto di S. Giovanni e Paolo.

[1006] Anche l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 statuiva che i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e quelli esistenti nei cimiteri e loro pertinenze non venissero considerati produttivi di reddito a prescindere dalla natura del soggetto che li possedesse.

[1007] Cfr. Dir. II. DD., risol. 21 luglio 1976, n. 10/331, relativa agli immobili amministrati da una fabbriceria. L'Amministrazione finanziaria ha in tale occasione avuto modo di precisare che le fabbricerie – enti dediti alla manutenzione degli edifici di culto (l. 27 maggio 1929, n. 848) - non possiedono natura di enti morali ma vanno considerati come organismi di carattere misto, civile ed ecclesiastico, dotati di piena autonomia e qualificabili come enti non commerciali. Gli immobili di tali enti non rientrano tra quelli di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 601 del 1973 e pertanto non godono di esenzione.

[1008] Cfr. Min. Fin., risol. 6 novembre 1978, n. 4/3964.

La Corte Costituzionale[1009] precisava successivamente che la portata delle disposizioni di esenzione dovesse essere interpretata a partire dalla *ratio* dell'art. 2, da individuarsi nell'impegno all'epoca assunto dallo Stato italiano di supplire ai redditi ridotti prodotti dai benefici ecclesiastici, redditi che l'applicazione di imposte avrebbe ulteriormente falcidiato, producendo peraltro l'effetto indiretto di determinare una maggiorazione del supplemento di congrua a carico dello Stato[1010]. Ciò posto, la locuzione "beneficio ecclesiastico" non è ritenuta sinonimo di "ente ecclesiastico", poiché è da intendersi come *ens iuridicum a competente ecclesiastica auctoritate in perpetuum constitutum seu erectum constant sacro et iure percipiendi reditus ex dote officio adnexos*.

La successiva prassi dell'amministrazione finanziaria[1011] ha preso atto di tale principio, riservando l'esenzione dall'Invim decennale *ex* art. 8 della l. n. 904 del 1977 solo ai benefici ecclesiastici, quale che fosse, tuttavia, la destinazione del bene.

Su tale ultimo profilo interveniva successivamente la giurisprudenza di merito[1012] che precisava come la Santa Sede, indicata anche come Sede Apostolica – comprensiva del Romano Pontefice, della Segreteria di Stato Vaticana, del Consiglio degli affari pubblici della Chiesa e degli altri organismi della Curia romana – non avrebbe potuto essere parificata al "beneficio ecclesiastico" come inteso dalla normativa canonistica, con la conseguenza di non poter beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 8 della l. n. 904 del 1977 (Invim decennale per i beni dei "benefici ecclesiastici")[1013] fruendo viceversa dell'esenzione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 643 del 1972 (Invim decennale per i beni ecclesiastici in generale) alle condizioni previste dalla norma, vale a dire solo in caso di destinazione degli immobili alle finalità istituzionali dell'ente (e non per attività diverse).

[1009] Si v. Corte Cost., 27 marzo 1985, n. 86.

[1010] L'amministrazione finanziaria ha chiarito entro quali termini l'esenzione Invim (generale) si estenda all'Invim straordinaria applicata nel 1983 e nel 1991. Cfr.

[1011] Cfr. Min. Fin., risol. 26 novembre 1985, n. 1/222/T.

[1012] Cfr. Comm. Trib. II grado di Roma, 29 marzo 1990, n. 90080353. Si rimanda a quanto osservato *sub* par. 2.

[1013] La Corte Costituzionale ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 della l. n. 904 del 1977 in relazione agli artt. 3, 8, 19, 20 e 53 Cost. argomentata sulla disparità di trattamento degli immobili ecclesiastici rispetto agli immobili appartenenti ad enti di confessioni religiose diverse. In merito cfr. Corte Cost., 15 luglio 1997, n. 235, annotata da E. DELLA VALLE, *Par condicio delle confessioni religiose ed INVIM periodica*, in Boll. trib., 1997, pp. 1834 (1836).

Tuttavia, facendo seguito alle indicazioni della Suprema Corte[1014] in merito alla possibilità di qualificare la Santa sede come beneficio ecclesiastico "particolare e specialissimo", la prassi successiva[1015], così come la giurisprudenza[1016], hanno esentato gli immobili in questione anche da Invim straordinaria.

L'esenzione in esame possiede oggi un'applicazione limitata all'Ires, essendo state abrogate l'Invim e l'Ilor.

La natura di aiuto della disposizione in questione si potrebbe configurare nell'ipotesi in cui i beni venissero sfruttati nell'ambito di un'attività imprenditoriale svolta dalla Santa Sede dal momento che la formulazione della norma non subordina l'esenzione alla condizione che il soggetto proprietario non svolga attività d'impresa. Sennonché, considerando che l'eventuale ingresso del bene all'interno di un'organizzazione imprenditoriale determinerebbe la sua qualificazione in termini di bene strumentale, divenendo esso non più produttivo di redditi di fabbricati, si rileva che la residua ipotesi nella quale si potrebbe configurare un vantaggio sarebbe quella relativa alla locazione dei beni, locazione che non si configuri come attività di mero godimento ma rientri nell'ambito di un'attività commerciale eventualmente esercitata dal proprietario.

Questa eventualità, tuttavia, risulta tuttora da dimostrare: i beni oggetto della disposizione costituiscono chiese o edifici destinati allo svolgimento di attività istituzionali della Santa sede, o, soprattutto, fabbricati destinati a musei, esposizioni e mostre, che come tali sarebbero comunque esenti ai sensi dell'art. 5-*bis* del D.P.R. n. 601 del 1973 per la generalità dei contribuenti. Tale disposizione prevede infatti che non concorrano alla formazione del reddito ai fini dell'Irpeg (e dell'Ilor) i redditi catastali degli immobili – oltre che di parchi e giardini - totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile.

Da ultimo occorre considerare che l'esenzione di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 601 del 1973 riproduce nella sostanza il disposto di cui all'art. 16 del Trattato Lateranense, ove si prevede che gli immobili indicati nei tre articoli precedenti (13, 14 e 15) nonché

[1014] Cfr. Cass., 3 ottobre 1990, n. 9783.

[1015] Cfr. Dir. fin. loc., circ. 11 agosto 1992, n. 5, relativa Invim straordinaria applicata nel 1983 e nel 1991.

[1016] Cfr. Comm. Trib. Centr., 5 novembre 2001, n. 7394.

quelli indicati dallo stesso art. 16 - l'art. 2 richiama espressamente le quattro norme del Trattato – "*saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato, quanto verso qualsiasi altro ente*". Su questa base, l'eventuale declaratoria d'incompatibilità dovrebbe considerare la natura di aiuto preesistente dell'agevolazione in questione, con la quale l'ordinamento italiano ha fatto seguito ad una disposizione di un trattato internazionale siglato ben prima del Trattato di Roma. Di conseguenza se vi fosse aiuto, esso non andrebbe recuperato, rimanendo l'obbligo dello Stato italiano di eliminare i profili di incompatibilità della disposizione.

9. Sostentamento del clero e imposizione fiscale: il sistema italiano dell'otto per mille Irpef e le esperienze europee nel quadro dell'art. 87.

Nel contesto europeo, il sostegno alla confessioni religiose ed alla Chiesa cattolica in particolare, non è attuato esclusivamente attraverso misure indirette, come le agevolazioni fiscali su cui ci siamo soffermati sin qui, ma anche e soprattutto mediante strumenti di finanziamento fondati sulla rilevanza, a fini tributari, dell'espressione di appartenenza del contribuente ad un determinato indirizzo confessionale.

Il tema è comune alla gran parte degli Stati membri il cui approccio differenziato è motivato dal substrato costituzionale proprio di ciascuno e da ragioni di carattere storico[1017].

In questo quadro, se la Costituzione Irlandese vieta allo Stato di fornire "*sussidi ad alcun culto religioso*" (art. 44.2.2.), divieto analogo risulta in Francia, seppure inserito in una legge ordinaria, (art. 2, l. 9 dicembre 1905).

Tra gli stati "interventisti", viceversa, si distingue l'Inghilterra, anche se solo rispetto alla propria Chiesa: sono infatti istituiti i *Church Commissioners,* organismi pubblici che provvedono alla gestione del patrimonio della Chiesa sotto forma di *trust*[1018]. Analogamente, la scelta per il finanziamento diretto è stata fatta da altri Paesi, come la

---

[1017] In tal senso C. CARDIA, *Otto per mille e offerte deducibili, in* I. BOLGIANI (a cura di), *Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose*, Bologna, 2007, p. 229.

[1018] L'integrazione dei ministri di culto anche nel sistema delle assicurazioni sociali si ritrova anche in alcuni Paesi dell'Europa Orientale, come la Lituania, l'Ucraina, la Slovenia e la Russia che non prevedono forme di intervento diretto dello Stato. In Russia, in particolare, esclusa ogni forma di sovvenzione, la legge tuttavia prevede alcune misure agevolative per le comunità religiose. Su tutti questi aspetti si rinvia a P. FLORIS, *La remunerazione del clero*, in I. BOLGIANI (a cura di), Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., pp. 256-257.

Danimarca rispetto alla Chiesa Evangelica Luterana[1019], la Grecia, con la Chiesa Ortodossa, o, ancora, il Lussemburgo, la cui Costituzione pone a carico dello Stato gli stipendi e le pensioni dei ministri di culto nella misura stabilita dalla legge (art. 106).

Questi fenomeni[1020] sono considerati dalla dottrina[1021] come la rappresentazione di un mutamento di prospettiva nelle relazioni tra Stati e confessioni religiose, mutamento che consente oggi di ritenere maggiormente tutelata la libertà religiosa, all'effettivo esercizio della quale è diretta qualunque forma di sostegno alle Chiese; tale *ratio* è comune a tutti gli Stati la cui legislazione preveda forme di finanziamento.

Gli esempi richiamati, peraltro, riguardano disposizioni che assicurano un compenso ai ministri di culto in quanto persone fisiche ed in relazione alla loro attività tipica, concernente l'amministrazione dei sacramenti. Si tratta di una sfera, pertanto, rispetto alla quale il divieto di cui all'art. 87 non può che essere indifferente.

Più controverso alla luce del divieto di aiuti di stato appare invece il sistema cui si è affidato il nostro Paese a seguito della revisione dei Patti Lateranensi. Dalla disciplina dei rapporti finanziari introdotta dagli accordi di Villa Madama, è invero scaturita una innovativa modalità di finanziamento della Chiesa Cattolica italiana. Anche questa misura, il c.d. "otto per mille"[1022], ha formato oggetto di contestazione presso la

---

[1019] Cfr. S. FERRARI, *L'esperienza inglese*, in A. CASIRAGHI (a cura di), Il nuovo regime giuridico dei beni e degli enti ecclesiastici, Milano, 1993, p. 94.

[1020] Per un approfondimento dei regimi vigenti nei singoli Paesi si rinvia a due articolate pubblicazioni: G. ROBBERS (a cura di), Stato e Chiesa nell'Unione Europe*a*, Milano, 1996 e S. FERRARI - W. JR. DURHAM – E.A. SEWELL, *Diritto e religione nell'Europa post-comunista*, Bologna, 2004.

[1021] Scrive C. CARDIA, Il *concordato italiano nella prospettiva europea*, in *Nuova ant.*, 2006, 15: "*Il vero punto di diritto comune europeo, è che non esiste più quella frantumazione dei sistemi di relazioni tra Stato e Chiesa che caratterizzava sino a due decenni addietro gli ordinamenti dei diversi Stati. Ne abbiamo conferma dalla affermazione sempre più diffusa, dentro e fuori i concordati, dei diritti umani e della libertà religiosa, e dalla caduta del principio confessionista laddove, come nei Paesi del nord Europa, ancora esisteva*".

[1022] Sul tema v. G. VEGAS, *L'otto per mille a vent'anni dalla revisione del Concordato Lateranense*, in Quad. dir. pol. ecc., 2004, p. 183; N. FIORITA, *Gli istituti per il sostentamento del clero tra disciplina normativa, prassi applicativa e prospettive di riforma*, in Dir. ecc., 2002, I, p. 642; MARCHESI G., *L'otto per mille alla Chiesa cattolica*, in *Civ. catt.*, 1996, p. 271. Per la manualistica si vedano F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., pp. 341-343; R. BOTTA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., pp. 275-277; C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit. p. 406; VITALI E. – A.G. CHIZZONITI , *Manuale breve di diritto ecclesiastico*, cit., p. 82; La legge n. 222 del 1985 è stata seguita da un regolamento di esecuzione, approvato con D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, il cui art. 22 ha previsto che le amministrazioni competenti provvedessero ad "*emanare le disposizioni di attuazione dell'art. 47, commi secondo e terzo, della legge, in relazione alle diverse modalità previste dalle leggi relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nonché le modalità di versamento delle somme previste dai commi quarto e quinto del medesimo articolo*". Ne sono seguiti sia la legge 29 dicembre 1990, n. 406, sia il D.P.R. 10 marzo 1998, n. 76, entrambi relativi all'utilizzo del "fondo otto per mille" da parte dello Stato. Il contributo più recente sul tema è quello di G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., pp. 174 ss.

Commissione Europea, sia sul presupposto del carattere pubblico dell'intervento, solo in parte rimesso, in concreto, alla scelta del contribuente, sia per la gestione delle risorse, che, attribuite alla Conferenza Episcopale Italiana, è stato paventato essere distribuite strumentalmente, in modo da sostenere talune iniziative a carattere commerciale promosse da enti ecclesiastici in principio estranei allo svolgimento di attività d'impresa.

Prima di affrontare i due profili contestati, occorre brevemente richiamare il contenuto della disposizione. Come è noto, l'art. 47, comma 2 della L. n. 206 del 1985, il cui contenuto risulta duplicato all'interno dell'art. 47, comma 2 della L. 20 maggio 1985, n. 222 prevede che "*a decorrere dall'anno finanziario 1990, una quota pari all'otto per mille dell'Irpef, liquidata dagli uffici sulla base delle dichiarazioni annuali, è destinata in parte a scopi di interesse sociale o umanitario a diretta gestione statale, in parte a scopi di carattere religioso a diretta gestione della Chiesa Cattolica. Le destinazioni (…) vengono stabilite sulla base delle scelte espresse dai contribuenti in sede di dichiarazione annuale dei redditi. In caso di scelte non espresse da parte dei contribuenti, la destinazione si stabilisce in base alle scelte espresse* ".

Questo sistema, in termini del tutto generali, risulta essere, in effetti, comune ad altri Paesi, come la Spagna, il Portogallo e l'Ungheria, che tuttavia si distinguono per la misura dell'aliquota Irpef destinata a tali scopi e per l'aver introdotto, in alternativa ai beneficiari a carattere religioso, anche una serie di enti che non presentano tale natura ma sono comunque impegnati nel sociale. Si realizza in tal modo, un unico canale di sostegno valevole per le confessioni religiose ed il terzo settore. Il mondo delle Onlus, in realtà, è specificamente finanziato dallo stato italiano solo a partire dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266 (art. 1, comma 337), che ha istituito il cinque per mille Irpef in favore degli enti *no profit*[1023].

Quanto al carattere pubblico dell'intervento, giova osservare che il meccanismo operativo sotteso all'otto per mille è in parte disancorato all'indicazione in

---

[1023] Anche su questa innovazione legislativa cfr. G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., p. 185, in cui l'A. sottolinea che la modalità di finanziamento in questione non è alternativa all'otto per mille, e che i beneficiari del cinque per mille ricevono esclusivamente le somme loro destinate dai contribuenti che hanno effettuato la scelta. Sul tema si rinvia inoltre a VITALI E. – A.G. CHIZZONITI, *Manuale breve di diritto ecclesiastico*, cit., 86, nonché, anche per i profili generali, al contributo di A. DI PIETRO, *Il futuro fiscale del no profit tra solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in Non profit, 2006, p. 231.

dichiarazione, poiché anche la quota di chi non ritenga di esprimere una preferenza è comunque ripartita tra i tutti beneficiari potenziali[1024]. Su queste considerazioni è da escludersi, come è stato confermato dalla Corte Costituzionale[1025], che da un lato il sistema si esaurisca nei rapporti tra contribuente e Chiesa Cattolica - realizzando, piuttosto, un nesso tra Stato Italiano e Conferenza Episcopale - e che, dall'altro, tali norme possano essere definite come norme d'imposizione, profilo, quest'ultimo, per il quale il nostro sistema si discosta da quello vigente in Germania, in cui i soggetti che si dichiarino cattolici sono tenuti al pagamento dell'imposta ecclesiastica[1026].

[1024] Scrive G. FELICIANI, nell'*Introduzione* al volume di I. BOLGIANI (a cura di), Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., p. 14: "*Con la propria scelta il contribuente non decide la destinazione dell'otto per mille di quanto personalmente paga a titolo di imposta, ma contribuisce a determinare le destinazioni dell'otto per mille del gettito complessivo dell'imposta stessa*". Come segnala A.G. CHIZZONITI, *L'esperienza spagnola*, nello stesso volume cit., p. 331, il sistema spagnolo, pur prevedendo il diritto del contribuente di indicare in dichiarazione l'eventuale opzione per la destinazione di una quota dell'Irpef a suo carico alla Chiesa Cattolica, dispone che in caso di scelte non espresse, il corrispondente importo sia devoluto ad iniziative di carattere sociale gestite dallo Stato.

[1025] Cfr. Corte Cost., 29 dicembre 1995, ord. n. 539, in www.finanze.it., in cui la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 47, commi secondo e terzo, della l. n. 222 del 1985 per violazione dei principi di riserva di legge e capacità contributiva. La contestazione verteva sul meccanismo di ripartizione dell'otto per mille dei contribuenti che non avessero effettuato alcuna scelta: il contribuente riteneva che la distribuzione sulla base delle scelte espresse fosse censurabile poiché consentiva di destinare una parte dell'imposta pagata da alcuni contribuenti, a fini non pubblici, per volere di coloro che, al contrario, avessero esercitato l'opzione. La Corte, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione precisava che "*Le norme censurate non sono impositive, ma sono esclusivamente dirette a regolare la destinazione delle somme che siano state percepite dall'Erario a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche ed in forza della disciplina di questa*".

[1026] Come si è detto in apertura del presente capitolo, la formulazione dell'art. 20 della Costituzione italiana ha spinto taluni autori (v. G.A. MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione*, cit., p. 83) a ritenere che lo Stato possa, con una legge che sia esecutiva di un accordo con la Santa Sede o con una diversa confessione religiosa, attribuire efficacia civile ad un tributo introdotto dall'autorità ecclesiastica sugli appartenenti alla propria confessione. *Contra* si esprime G. CATALANO, *Il diritto di libertà religiosa*, cit., p. 130, dubitando che in assenza di una revisione costituzionale si possa procedere in tal senso. Secondo G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., pp. 85-87, il canone 222 introduce il diritto nativo della Chiesa di richiedere ai propri fedeli quanto sia necessario "*per il culto divino, per le opere di apostolato e di carità e per l'onesto sostentamento dei ministri*". Sennonché – osserva ancora questo A. – l'obbligo dei fedeli di aderire alla richiesta assume valore esclusivamente morale e non giuridico poiché "*non risultano correlati strumenti concreti per attuare questo dovere (di sovvenire alle necessità della Chiesa)*". La stessa dottrina sottolinea che il potere della Chiesa di percepire imposte e tasse non si presta ad essere considerato come un vero e proprio potere di imposizione - come già affermato da A.C. JEMOLO , *Tasse ecclesiastiche*, in *Nuovo digesto italiano*, XII, Torino, 1940, p. 1328 - o comunque è qualificabile come "*potere sui generis, la cui forza vincolante risiede unicamente nella fede (…) a differenza di quando la Chiesa era (anche) Stato ed aveva un ordinamento fiscale come quello di un qualsiasi altro Stato temporale*". Sotto questo profilo il sistema italiano si discosta notevolmente da quello tedesco, in cui vige una vera e propria imposta ecclesiastica. In Germania, le confessioni religiose sono considerate *offentliche*, vale a dire corporazioni di diritto pubblico, e lo Stato riconosce che esse tutelano il suo mantenimento e il suo perfezionamento. La fonte dell'imposta, che pure si avvale di copertura costituzionale, è la cooperazione tra organi dello Stato e delle confessioni e di essa, infatti, v'è traccia in tutti i concordati siglati dalla Germania, anche dopo la riunificazione; tale cooperazione è

Il carattere pubblico dell'intervento, elemento di cui la dottrina[1027] ha ormai preso atto, è in ogni caso comune ad altre esperienze europee, in cui taluni ordinamenti prevedono forme d'integrazione[1028] del sostegno garantito direttamente dai fedeli attraverso le offerte deducibili[1029]; e tali forme d'intervento sono assicurate anche dalle articolazioni territoriali dello Stato[1030].

Maggiori perplessità si pongono con riguardo alla destinazione delle ingenti risorse derivanti dall'otto per mille, soprattutto per la parte di esse destinata a scopi di carattere religioso a diretta gestione della Chiesa cattolica, per esigenze di culto della popolazione, sostentamento del clero, interventi caritativi a favore della collettività nazionale o di Paesi del terzo mondo (art. 48 l. n. 22 del 1985).

E' soprattutto questo aspetto ad essere posto in evidenza nei *complaints* inviati alla Commissione Europea: il rischio che una parte delle risorse sia attribuita ad enti, proiezione della Chiesa cattolica, la cui attività si sostanzi in attività d'impresa. La mancata allegazione di idonei riscontri atti a documentare questo convincimento, tuttavia, è stata motivata dall'inadeguato *standard* di trasparenza assicurato dalla Conferenza Episcopale Italiana, chiamata a redigere e trasmettere allo Stato un rendiconto annuale, da pubblicarsi anche sul proprio organo ufficiale.

Allo stato delle cose, essendo molto vasta sia la platea dei beneficiari, peraltro non residenti esclusivamente in Italia, ed essendo diversificati sia il contenuto che le modalità di attuazione dei progetti sovvenzionati, risulta fortemente avventato esprimere

---

necessaria più che per la definizione del presupposto – l'appartenenza ad una confessione – per stabilire i casi di estinzione dell'obbligo, fermo restando che lo Stato per un verso è tenuto a tutelare la libertà religiosa, ivi compresa la scelta di non appartenere ad alcuna confessione, per l'altro è chiamato alla riscossione del tributo, strutturato in termini di sovrattassa ad aliquota variabile o come contributo ad importo fisso. La dottrina (cfr. ASTORRI R., *L'esperienza della Repubblica Federale tedesca*, in Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., p. 301) sottolinea che l'imposta tedesca, esprime "*la volontà di controllo sull'amministrazione ecclesiastica, visto che il finanziamento pubblico permette di controllare, se non la vita delle Chiese, il substrato materiale della loro esistenza, senza il quale non sarebbe possibile la loro stessa autonomia*".

[1027] In tal senso P. FLORIS, *La remunerazione del clero*, in Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., p. 264.

[1028] A questo proposito può essere ricordato, a titolo esemplificativo l'impegno assunto dall'Ungheria di integrare in ogni caso le somme destinate alle Chiese dai contribuenti fino allo 0,5 per cento del gettito complessivo Irpef (art. 4, comma 2, parte II, Acc. con la Chiesa Cattolica), una scelta adottata anche in Spagna.

[1029] In Italia, l'art. 10, comma 1, lett. i) del Tuir dispone che siano deducibili, ai fini dell'Irpef, le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di due milioni di lire, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa Cattolica Italiana.

[1030] In territorio tedesco risultano vigenti sottosistemi che obbligano i singoli *Lander* ad assicurare assegni e dotazioni finanziarie a vescovi cattolici.

un giudizio sulla rilevanza delle attribuzioni ai sensi dell'art. 87 del Trattato. Ciò nondimeno, è tuttavia opportuno segnalare che la dottrina ecclesiasticistica più attenta[1031], senza entrare nel merito circa il profilo di aiuti di Stato connesso alla questione, si è interrogata sui vari aspetti della destinazione delle somme, ritenendo che sia il tempo per avviare una pacata riflessione su questo settore della legislazione concordataria. In particolare, è stato sottolineato che il continuo aumento delle risorse rivenienti dall'otto per mille consente di coprire agevolmente i costi del sostentamento del clero, ponendo a disposizione delle altre finalità una ragguardevole frazione della raccolta. Per tale ragione è stato osservato[1032] sia che è lecito porsi un problema qualitativo rispetto ai progetti da finanziare, sia interrogarsi se la crescita del flusso finanziario pubblico non rischi di snaturare la stessa *ratio* normativa, rendendo ingiustificabile il meccanismo delle scelte non espresse, questione che rappresenta forse il vero punto debole della disciplina della l. n. 222 del 1985. A questo orientamento, tuttavia, dottrina parimenti autorevole[1033] obietta che il numero delle confessioni coinvolte per via pattizia al concorso sulla quota dell'otto per mille rende "*improbabile una revisione del sistema di ripartizione delle quote relative alle scelte non espresse*", prospettando, quale unica alternativa praticabile al momento, solo la riduzione dell'area di astensione.

[1031] In tal senso C. CARDIA, *Otto per mille e offerte deducibili*, *in* Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., p. 253.
[1032] Cfr. ancora C. CARDIA, *op. ult.* cit, pp. 246 252.
[1033] G. FELICIANI nell'*Introduzione* al volume di I. BOLGIANI (a cura di), Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, cit., p. 15.

CAPITOLO V

ALTRI CASI DI DISPOSIZIONI TRIBUTARIE ITALIANE SOTTOPOSTE AL VAGLIO DELLA COMMISSIONE EUROPEA

SOMMARIO: I. Le società ex municipalizzate. – 1. Il quadro normativo. – 2. La declaratoria d'incompatibilità con le norme sugli aiuti di Stato. – 3. Sulla natura di aiuto nuovo dell'esenzione triennale dalle imposte sui redditi. - 4. Recupero dell'aiuto e rilevanza dell'adesione ai condoni. – II. Le agevolazioni fiscali riservate alle società cooperative. 1. Premessa. - 2. Società Cooperativa Europea e precedenti in materia di fiscalità delle cooperative. – 3. La tutela della cooperazione in ambito costituzionale. - 4. La non tassazione degli utili destinati a riserva indivisibile. – 5. I ristorni. - 6. Il prestito sociale. III. Le fondazioni bancarie. 1. Il passaggio dalla banca pubblica alle società per azioni. - 2. Le agevolazioni tributarie e l'intervento della Commissione. - 3. La giurisprudenza della Suprema Corte e la sentenza della Corte di Giustizia a seguito di rinvio pregiudiziale. - 4. Aiuti alle banche tra nuove perplessità giurisprudenziali e (eventuale) ritorno alla banca pubblica.

I. Le società ex Municipalizzate.

1. Il quadro normativo.

La materia dei servizi pubblici resi dai Comuni alla collettività ha formato oggetto di un'organica riforma con la legge 8 giugno 1990, n. 142 che ha modificato sia la gestione dei servizi resi dall'ente locale in adempimento delle sue funzioni istituzionali, sia l'erogazione di quelli di natura economica ed imprenditoriale[1034]. In particolare, al fine di migliorarne la qualità, si è ritenuto di approntare uno strumento giuridico alternativo[1035] diretto a coinvolgere i soggetti privati, pur riservando all'ente locale la facoltà di offrire i servizi attraverso la gestione in economia, le aziende speciali, le istituzioni non commerciali o mediante concessione.

Con specifico riguardo alle "società miste", l'art. 22 della suddetta legge ha permesso ai Comuni ed alle Province di costituire società per azioni con i privati cui affidare

[1034] Sul tema si v. M. BASILAVECCHIA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in Rass. trib., 2000, p. 45, ove un confronto tra la disciplina introdotta dal legge del 1990 e il quadro degli assetti derivanti dalla legislazione precedente, risalente al 1903.; N. D'AMATI, *Profili giuridici dei servizi pubblici locali nel nuovo assetto delle autonomie*, in Finanza locale, 1993, p. 374.

[1035] Cfr. F. PAPARELLA, *Aspetti tributari nell'applicazione della Legge Amato ai Comuni*, in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 567.

l'erogazione dei servizi svolti sino a quel momento dalle Aziende Municipalizzate. Ciò al fine di coniugare l'essenzialità del servizio con l'efficienza garantita dal capitale privato e dalla gestione imprenditoriale[1036]. Questa finalità è ancor più evidenziata attraverso la previsione dell'art. 12, comma 1 della l. 23 dicembre 1992, n. 498, con cui, superato il timore di dismettere in favore dei privati un settore tradizionalmente riservato alla pubblica amministrazione ed al fine di conseguire un ulteriore innalzamento del livello dell'offerta, sono ammesse le società a partecipazione pubblica minoritaria. La effettiva implementazione normativa di tale disposizione avviene solo con il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 533, un regolamento seguito dalle modifiche operate dalla l. 15 maggio 1997, n. 127, che ha introdotto la possibilità, per le aziende speciali degli enti locali, di trasformarsi in società per azioni[1037].

L'avvio del processo di privatizzazione dei servizi pubblici locali è stato accompagnato dalla previsione di norme tributarie[1038] di favore, talune a carattere transitorio, altre permanenti, e relative sia alla fase di costituzione delle società municipalizzate, sia a quella delle loro concreta operatività. Si tratta, secondo la dottrina[1039], di disposizioni coerenti con la scelta di coinvolgere, nell'erogazione dei servizi essenziali, i soggetti privati, e necessarie per rendere conveniente il loro intervento.

[1036] In tema cfr. V. VENTURI, *La gestione dei servizi pubblici locali attraverso società miste: problemi di concorrenza*, in Riv. trim. app., 2005, p. 862. Le società miste sono utilizzate anche per la riscossione delle entrate tributarie: cfr. E. RUSSO, *La sussidiarietà orizzontale e le prospettive delle società miste nel settore della riscossione dei tributi erariali locali*, in Riv. trib. loc., 2004, p. 264; G. MAZZUTI, *Le società miste per la gestione delle entrate locali*, in Riv. trib. loc., 2004, p. 292;

[1037] Con la stessa legge è stato previsto che i servizi potessero essere resi oltre che da società per azioni anche da società a responsabilità limitata.

[(1038)] I contributi dottrinari in materia fiscale sono numerosi. Il più recente è quello di R. MICELI, *Società miste e diritto tributario: le questioni aperte*, in Rass. trib., 2006, p. 796, che si occupa di fare il punto su imposte dirette ed indirette, dedicando spazio anche ai tributi locali. Significativi anche i contributi di P. COPPOLA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in Rass. trib., 2000, p. 44; F. TUNDO, *Brevi note intorno alla disciplina delle società «miste» nel disegno di legge 1388-ter*, in Dir. prat. trib., 1999, p. 824; V. FICARI, *Brevi osservazioni sui profili fiscali della privatizzazione dei servizi pubblici locali*, in Boll. trib., 1998, p. 891; M. BASILAVECCHIA, *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in Rass. trib., 1997, p. 563; G. MARONGIU, *Dalle aziende municipalizzate alle costituende società per azioni: riflessioni fiscali*, in Dir. prat. trib., 1995, I, p. 763. Sotto il profilo delle norme sostanziali si segnalano i lavori di S. ZARAMELLA, *Servizi pubblici: società miste*, in Studium iuris, 2003, p. 1388; G. CAIA, *Aziende speciali e società miste nella gestione dei servizi pubblici locali*, in Nuova rass. leg., 1995, p. 172; T. M. GAMALERO, *Società miste per la gestione dei servizi pubblici. Le innovazioni legislative dopo la recente riforma*, in Nuova rass. leg., 1993, p. 518; R. PIGNATONE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 3; G. MARONGIU, *Sul regime fiscale delle municipalizzate*, in Dir. prat. trib., 1992, I, p. 520.

[1039] Cfr. G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, p. 528.

Con riguardo alle disposizioni attinenti la costituzione, l'art. 13*bis* del d.l. 12 gennaio 1991, n. 80, convertito nella l. 15 marzo 1991, n. 80, ha previsto che i trasferimenti di beni mobili o immobili da Comuni, province o da Consorzi tra tali enti, in favore delle società comunali o delle aziende speciali sarebbero stati esenti, senza limiti di valore, da imposta di registro, Invim, bollo, imposte ipotecaria e catastale e da qualunque altra spesa, imposta, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura[1040]. Allo stesso tempo, per le società a prevalente capitale *privato*, l'art. 12, comma 8, della l. 23 dicembre 1992, n. 498, rinviando all'art. 7 della legge Amato, riservava un trattamento tributario non del tutto azzerato ma comunque mite, costituito dall'1 per mille per ciascuna imposta (registro, ipotecaria e catastale) con il limite di dieci milioni di lire[1041].

Con riguardo alle imposte dirette l'art. 3, comma 70 della l. n. 549 del 1995, in combinato disposto con l'art. 66, comma 14 del d.l. n. 331 del 1993, ha previsto nei confronti delle società a capitale prevalentemente pubblico, l'applicazione, per un periodo transitorio di un triennio[1042] e comunque non oltre il 31 dicembre 1999, dello stesso regime fiscale valevole per l'ente conferente, conseguendone, ai sensi dell'art. 74 del Tuir, una esenzione da Irpeg, nota come "moratoria fiscale"[1043]. La disposizione, applicabile anche alle società ad integrale capitale pubblico[1044], non riguarda viceversa,

---

[1040] Come precisato in Min Fin., Risol. 23 aprile 1997, n. 90; Id., risol. 30 luglio 1997, n. 171, tale esenzione si applicava anche all'imposta sul valore aggiunto. Min. Fin., risol. 31 maggio 1999, n. 88 ha precisato che tali trasferimenti non avrebbero generato plusvalenze tassabili ai fini dell'Irpeg.

[1041] Con l'art. 3, comma 69 della l. 28 dicembre 1995, n. 549, è stato precisato che le agevolazioni suddette sarebbero state applicabili non solo al trasferimento di singoli beni ma anche ai conferimenti ed alle retrocessioni di aziende, complessi aziendali e rami di aziende poste in essere nell'ambito di procedure di liquidazione di aziende speciali e aziende municipalizzate, purché vi fosse una effettiva destinazione dei beni alle società miste e queste svolgessero la medesima attività delle conferenti.

[1042] Cfr. E. TERZANI, *Il termine del periodo di moratoria fiscale per i soggetti gestori di servizi pubblici: obblighi ed obbligazioni connesse*, in Fisco, 2000, I-p. 9436. V. FICARI *Brevi osservazioni sui profili fiscali della "privatizzazione" dei servizi pubblici locali*, cit., p. 894.

[1043] Cfr. L.G. MOTTURA, *La moratoria fiscale e le società per azioni a prevalente capitale pubblico locale*, in Fisco, 1996, I-p. 6567.

[1044] L'applicabilità alle società a capitale integralmente pubblico si desume, secondo la giurisprudenza di merito (cfr. Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 17 luglio 2007, n. 439, in Boll trib., 2008, p. 257, con nota di M.V. SERRANÒ, *L'applicabilità delle decisioni della Commissione Europea alle aziende municipalizzate in tema di aiuti di Stato, e* in Giur. trib., 2007, con nota di M. BUSICO, *Onere di indagine a carico dell'Agenzia delle Entrate per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente fruiti da società "ex municipalizzate"*) dalla lettura dell'art. 22 della l. n. 142 del 1990, in cui la interezza della partecipazione al capitale sembra essere stata intesa come un modo d'essere della prevalenza. In questo senso non si potrebbe nemmeno obiettare che la Corte di Giustizia (cfr. ECJ, 19 aprile 2007, causa in causa C-295/05) ha ritenuto legittime, in quanto non lesive della concorrenza, le procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici secondo il sistema "*in house*", purché l'aggiudicataria sia una società integralmente pubblica e che l'ente locale eserciti sulla sua attività un controllo analogo a quello effettuato sulle proprie strutture interne. Sul tema dell'affidamento in house e sul suo rapporto con le

come sottolineato dalla dottrina[1045], le società miste a partecipazione pubblica minoritaria di cui al citato art. 12, comma 1 della l. n. 498 del 1992, sia per l'interpretazione letterale dell'art. 66 del d.l. n. 331 del 1993, che richiama le sole società o aziende speciali e consorzi costituite *ex* artt. 22, 23 e 25 della l. n. 142 del 1990, sia poiché dal contesto normativo si evince che il legislatore considera le due tipologie di società per azioni in maniera autonoma e distinta sotto il profilo fiscale, al punto da rendersi necessaria l'emanazione di una norma espressa; l'art. 3, comma 69 della l. n. 549 del 1995; per estendere alle società miste senza prevalenza di capitale pubblico le agevolazioni previste in materia di imposte indirette dall'art. 13-*bis* del d.l. n. 6 del 1991 nei confronti delle società per azioni a prevalenza di capitale pubblico; sia, da ultimo, perché solo con la riforma delle autonomie locali la società per azioni a capitale minoritario sarà espressamente inclusa nel nuovo art. 22 della citata l. n. 142/1990.

Si è discusso in merito alla natura oggettiva o soggettiva dell'agevolazione.

In proposito, taluni,[1046] ritenendo che l'esenzione da Irpeg avesse quale presupposto la costituzione della società, concludevano che l'esenzione si sarebbe applicata anche se, successivamente alla costituzione, l'ente pubblico avesse ceduto parzialmente o totalmente la partecipazione purché la società avesse continuato a prestare il servizio pubblico.

Secondo la dottrina più autorevole[1047], tuttavia, l'agevolazione aveva carattere soggettivo, per cui l'esenzione sarebbe stata indissolubilmente subordinata sia alla

---

società miste cfr. E. SCOTTI , *Organizzazione pubblica e mercato. Società miste*, in house providing *e partenariato pubblico privato*, in Dir. amm., 2005, p. 915; sulla prospettiva giurisdizionale del tema v. PARISIO V., *Servizi pubblici, giudice amministrativo e* in house providing, in Diritto e società, 2007, p. 367. A ritenere non condivisibile l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato alle società interamente pubbliche è F. BRIGHENTI, *Ex municipalizzate, Comuni e Fisco. Moratoria illegittima, Irpeg da versare: e poi?*, in Fisco, 2005, I-p. 5182.

[1045] Cfr. P. COPPOLA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici*, cit., p. 55. Analogamente V. FICARI *Brevi osservazioni sui profili fiscali della "privatizzazione" dei servizi pubblici locali*, cit., p. 893.

[1046] In questo senso v. L.G. MOTTURA, *La moratoria fiscale e le società per azioni a prevalente capitale pubblico locale*, in Fisco, 1996, I-p. 6567; B. DEI – P.R. SORIGNANI, *L'oggetto della moratoria fiscale delle imprese pubbliche locali*, *Corr. trib*., 1996, p. 234.

[1047] Propendono per la natura soggettiva del beneficio fiscale V. FICARI *Brevi osservazioni sui profili fiscali della "privatizzazione" dei servizi pubblici locali*, cit., p. 894; N. FIORINI, *Quando l'azienda municipalizzata si trasforma in S.p.A. controllata da privati: resta ferma la moratoria fiscale?*, in Rass. trib., 1997, p. 91-92;.

prestazione di un servizio pubblico da parte della società mista, sia al mantenimento di una partecipazione maggioritaria da parte dell'ente locale.

Da ultimo si segnala che la dottrina, vigendo il precedente regime di tassazione dei dividendi, ha approfondito le questioni legate alla tassazione dell'utile in capo ai soci pubblici e privati delle società in questione, negando, in particolare, il riconoscimento del credito d'imposta in favore dell'ente locale azionista[1048].

2. La declaratoria d'incompatibilità con le norme sugli aiuti di Stato.

Il caso relativo alle agevolazioni fiscali riservate alle società miste, ormai definito in sede comunitaria, assume rilevanza sia per la disciplina sostanziale cui si riferisce, sia perché la vicenda ad esso correlata consente di tracciare un quadro completo della dinamica propria della procedura degli aiuti di Stato, dall'adozione della norma sino alla sua censura ed al conseguente recupero del beneficio.

La Commissione Europea, con la decisione 5 giugno 2002, n. 193[1049] dichiara incompatibile con il divieto di aiuti di Stato in ambito comunitario l'esenzione triennale dalle imposte sui redditi. Come sottolineato dalla Commissione, la misura rafforza la posizione concorrenziale delle società per azioni costituite in base alla legge n. 142 del 1990 rispetto a tutte le altre imprese che intendono fornire gli stessi servizi[1050]. In particolare, le imprese che non assumano la veste di S.p.A. e le cui azioni non siano detenute in via maggioritaria da enti locali si trovano in una posizione svantaggiata qualora intendano gareggiare per l'aggiudicazione della fornitura di un servizio in un determinato territorio. Inoltre, le risorse finanziarie addizionali derivanti dal minore esborso d'imposta si prestano a favorire l'espansione delle imprese in questione su altri mercati[1051], producendo effetti distorsivi anche su settori diversi da quello dei servizi

---

[1048] Cfr., per tutti, M. BEGHIN, *La distribuzione di utili da parte delle "società per azioni" e delle "aziende speciali" costituite ex art. 22, legge n. 142/1990: problematiche in tema di credito d'imposta e maggiorazione di conguaglio, in Riv. dir. trib*., 1995, p. 903.

[1049] Per un commento alla Comunicazione della Commissione Europea relativo all'apertura di indagine formale si rinvia all'autorevole S. SCOTTI CAMUZZI, *Sotto processo gli aiuti di Stato alle aziende municipalizzate trasformate in S.p.A.*, in Dir. pubbl. comp. Eur., 2000, p. 265

[1050] Cfr. R. MICELI, *Società miste e diritto tributario*, cit., p. 806.

[1051] Cfr. R. MICELI, *Società miste e diritto tributario*, cit., p. 810, che sottolinea come la legge n. 142 del 1990 abbia adottato una nozione molto ampia di servizio pubblico tale da comprendere attività svolte in via esclusiva nel territorio comunale ed altre attività svolte invece in regime di concorrenza. In tema cfr. anche P. COPPOLA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, cit., p. 45; N. D'AMATI, *Profili giuridici dei servizi pubblici locali nel nuovo assetto delle autonomie*, cit., p. 374.

pubblici locali. Nel caso di specie, la valutazione del profilo dell'incidenza della misura sugli scambi tra gli Stati membri, assume una particolare rilevanza e fa emergere alcune complessità dovute alla operatività delle società miste in un territorio specifico e in sostanziale assenza di concorrenti. Nel settore dei servizi pubblici locali ciascuna società offre il proprio servizio all'interno di un territorio diverso da quello di un altro concorrente, poiché la maggior parte dei servizi può essere fornita in esclusiva su una parte o su tutto il territorio del Comune. La concorrenza, come rileva la Commissione, si esercita anzitutto nel momento in cui imprese italiane o di altri stati membri concorrono per ottenere concessioni o appalti pubblici per fornire i servizi in altri comuni d'Italia o di altri Stati membri. Poiché il commercio di tali servizi non determina uno scambio fisico di beni tra uno Stato membro e l'altro, la concorrenza distorta si esplica nella misura in cui le società beneficiarie dell'esenzione possono eventualmente offrire prezzi più vantaggiosi per le concessioni in diversi comuni, riducendo il mercato per i concorrenti effettivi o potenziali, situati anche in Stati membri diversi, dal momento che quello dei servizi pubblici locali è un mercato aperto a tutte le imprese della Comunità[1052]. In tal modo, le misure contestate non solo danneggiano direttamente i concorrenti di altri Stati che non possono gareggiare con chi, proprio per l'esistenza dell'aiuto, non può offrire prezzi così competitivi, ma agiscono da deterrente rispetto all'esercizio, da parte di operatori stranieri, di attività in questo settore, anche in ragione del fatto che le misure agevolative non si applicano alle società a prevalente capitale privato[1053].

A conclusioni diverse la Commissione giunge con riguardo alla differente norma relativa all'esenzione dalle imposte riservate alle trasformazioni delle aziende speciali e di municipalizzate in società per azioni, ritenendo tali disposizioni giustificate dalla

---

[1052] La Commissione (cfr. punto 73 della Decisione n. 193/2002), in particolare, sottolinea che la capacità della misura in esame di incidere sugli scambi tra gli Stati membri deriva dalla circostanza che alcuni dei settori in cui operano le S.p.A. costituite ai sensi della l. n. 142 del 1990 partecipavano a scambi tra l'Italia e gli Stati membri in quanto esisteva un mercato comunitario e il relativo commercio (prodotti farmaceutici, elettricità e rifiuti). Risulta peraltro che talune società miste, anche in ragione dell'essere state indirettamente rafforzate dalle agevolazioni, hanno diversificato la loro attività, penetrando in settori diversi da quello dei servizi locali.

[1053] Secondo M. BASILAVECCHIA, *S.p.A. miste: profili tributari*, cit. , 20-21, *"(…) è comprensibile che il regime di esclusione da Irpeg del soggetto – il Comune – che costituisce l'azienda si protragga anche per il ciclo di avvio (identificato nel primo triennio) dell'azienda speciale o della società a prevalente capitale pubblico. Diversamente, quando la partecipazione dell'ente pubblico è minoritaria, la società privata è una normale società e non c'è motivo per cui non debba essere assoggettata ad Irpeg fin dall'inizio*".

natura o dalla struttura del sistema e come tali non costituenti aiuto. Tale giustificazione è fondata sul presupposto che la trasformazione non determina la costituzione di una nuova entità economica ma il mutamento della forma giuridica della stessa entità. In particolare, viene sottolineato che poiché il sistema giuridico italiano non prevede norme specifiche per la trasformazione in società per azioni di aziende municipalizzate, la trasformazione avrebbe dovuto essere realizzata mediante la liquidazione del soggetto giuridico esistente e la successiva costituzione di un soggetto nuovo. Su questa base va giustificata la scelta del legislatore di non voler applicare le norme sul trasferimento di attivi, poiché non v'è costituzione di soggetto nuovo ma semplice mutamento della forma giuridica, vicenda neutrale sotto il profilo fiscale anche perché necessitata in relazione alla legislazione degli anni novanta[1054].

3. Sulla natura di aiuto nuovo dell'esenzione triennale dalle imposte sui redditi.

Nel contesto del caso degli aiuti alle società municipalizzate risulta di particolare interesse il profilo attinente alla possibilità di configurare o meno come aiuti esistenti i benefici fiscali censurati nella decisione. In proposito, la qualificazione in termini di aiuto esistente poggerebbe sull'art. 1, *lett. b)* del Regolamento n. 659 del 1999 secondo cui sono considerati esistenti anche quegli aiuti che al momento della loro attuazione non potevano essere considerati tali ma che lo sono divenuti successivamente in ragione dell'evoluzione del mercato comune[1055] e che non siano stati modificati. La disposizione richiamata precisa che quando talune disposizioni divengono aiuti in seguito alla liberalizzazione dell'attività da parte del diritto comunitario, esse non sono più considerate esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione. Sulla base della disposizione in esame, diretta ad introdurre una deroga al regime generale per il quale è esistente solo l'aiuto entrato in vigore prima del Trattato o dell'adesione dello Stato membro, la giurisprudenza si è pronunciata a proposito di aiuti a carattere regionale

[1054] La Commissione ricorda per un verso che l'esenzione dalla tassa sui trasferimenti, peraltro applicata a tutte le ipotesi di trasformazione, a prescindere dalla struttura azionaria della società per azioni risultante dall'operazione, e per l'altro, che la trasformazione non può essere assimilata alla costituzione di una società. La trasformazione era lo strumento attraverso cui una pubblica autorità, quindi l'ente locale, avrebbe potuto disporre di un soggetto chiamato alla fornitura dei servizi pubblici locali sulla base della legislazione di quegli anni.

[1055] Cfr. PIRODDI P., *Gli aiuti esistenti*, in A. SANTA MARIA (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, p. 107; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p. 192.

garantiti a settore non oggetto di liberalizzazione[1056], ritenendo per l'appunto che in tale ipotesi lo Stato membro è tenuto alla eliminazione dell'aiuto senza dover provvedere al recupero. In particolare, con riguardo all'esenzione triennale dalle imposte sui redditi, è stato sostenuto che le norme in esame anziché introdurre un regime di favore avrebbero determinato il venir meno di un assetto tradizionale, dovuto alla considerazione in termini di enti pubblici delle aziende speciali, assimilate viceversa, sin da inizio secolo, agli enti locali. Sotto questo profilo, l'esenzione triennale anziché essere un aiuto nuovo, sarebbe invece una misura esistente e l'art. 3, comma 70 della l. n. 549 del 1995 avrebbe il pregio di limitare la portata temporale dell'esenzione eliminando una norma altrimenti distorsiva della concorrenza.

Questa ricostruzione non è tuttavia accolta dalla Commissione, che sottolinea anzitutto che le società destinatarie delle agevolazioni possono svolgesse attività in qualunque settore economico e che i regimi non contengono alcuna indicazione circa la limitazione degli aiuti a settori non liberalizzati. Con specifico riguardo alla ricostruzione in chiave correttiva della moratoria valevole ai fini delle imposte dirette, la Commissione ritiene di dover risolvere la questione sulla base del precedente Namur Ducroir, nel quale si era pronunciata sulla possibilità di considerare come aiuto nuovo l'aiuto concesso ad un'impresa pubblica che svolgesse attività in un settore "nuovo" e diverso da quello in cui operava inizialmente. Nello svolgere il confronto con il caso richiamato, la Commissione precisa che l'introduzione della moratoria fiscale avviene – oltre che per una legge certamente successiva all'entrata in vigore del Trattato – a qualche anno di distanza dall'entrata in vigore della disciplina sostanziale (1990), dopo essere trascorso un intervallo di tempo nel quale le S.p.A. costituite ai sensi della l. n. 142 non avevano beneficiato di esenzione alcuna dalle imposte sui redditi. In altri termini, per estendere alle S.p.A. in questione lo stesso regime fiscale previsto per gli enti locali, l'Italia ha

---

[1056] Si tratta della nota sentenza Tribunale di primo grado, 15 giugno 2000, nelle cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a T-607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, relative a disposizioni in materia di cabotaggio, settore liberalizzato con il regolamento n. 4059/89 a partire dal 1 luglio 1990, sentenza nella quale è stato statuito che i regimi di aiuti controversi non rientravano, al momento della loro istituzione nel 1981 e nel 1985, per quanto riguarda gli aiuti concessi nel settore del trasporto locale, regionale o nazionale, nel campo di applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato. Ne è conseguito che gli aiuti versati a imprese che effettuano esclusivamente tale tipo di trasporto devono essere qualificati come aiuti esistenti e possono eventualmente formare oggetto solo di una decisione di incompatibilità avente efficacia *ex nunc*. Sul tema cfr. R. BATTAGLIA, *Aiuti istituiti prima dell'apertura del mercato alla concorrenza: non aiuti, aiuti nuovi o aiuti esistenti? il caso delle sovvenzioni regionali agli autotrasportatori del Friuli Venezia Giulia*, in Dir. fall., 2003, p. 2013.

dovuto adottare una legislazione specifica, successiva al Trattato. Inoltre, a differenza di quanto avvenuto nel caso Namur Ducroir[1057], gli scopi ed i settori d'intervento delle municipalizzate non erano stati definiti in termini generali. Le aziende, a differenza delle S.p.A. erano operativamente limitate sia per materia che per area geografica, essendo tenute, a differenza delle S.p.A. alla sola fornitura di taluni servizi pubblici a livello locale.

Su questa base[1058], la qualificazione della moratoria fiscale come aiuto nuovo derivava dalla circostanza che contrariamente alla situazione esistente nel caso Namur Ducroir l'ampliamento dei settori e degli scopi d'intervento scaturiva direttamente dalla legge n. 142 del 1990 e dalla successiva trasformazione delle aziende municipalizzate e speciali in S.p.A.

4. Recupero dell'aiuto e rilevanza dell'adesione ai condoni.

Lo Stato Italiano ha provveduto ad impugnare di fronte alla Corte di Giustizia la decisione della Commissione, chiedendone l'annullamento. Nelle more del giudizio, nell'ambito del quale non è stata tuttavia richiesta la sospensione della decisione, essa non ha perduto il suo carattere di vincolatività, rimanendo obbligata, l'Italia, a procedere al recupero dell'aiuto, comprensivo di interessi.

In ragione di ritardi nell'esecuzione della decisione, la Commissione ha sollecitato l'avvio della procedura di recupero della quale, invero, l'Italia aveva frattanto posto in essere solo una serie di atti "preliminari"[1059] sfociati in un vero e proprio testo

---

[1057] La Corte ha osservato che un normativa precedente l'entrata in vigore del trattato: i) aveva definito lo scopo e i settori d'intervento di OND in termini assai generali (concessione di garanzia alle esportazioni), ii) aveva procurato alcuni vantaggi, e iii) non aveva previsto alcuna limitazione per materia o geografia del campo di attività di OND. In tal situazione OND, che per molti anni aveva limitato la sua attività all'assicurazione di determinati rischi all'esportazione, decise (con il necessario consenso del Governo Belga) di estendere la sua attività assicurativa anche all'esportazione verso i Paesi dell'Europa occidentale. La Corte ha osservato che la questione relativa alla novità o meno dell'aiuto deve essere risolta facendo riferimento alla normativa che istituisce la misura in questione. Essa ha quindi stabilito che la decisione di estendere i rischi all'esportazione coperti da OND che non andava oltre la descrizione iniziale della sfera di attività di OND) non modificava la legislazione che accordava detti vantaggi né per quanto concerne la natura dei medesimi, né per quanto riguarda le attività dell'ente pubblico. Di conseguenza l'aiuto era un aiuto esistente.

[1058] Cfr. Decisione n. 193 del 2002, punto 92.

[1059] Il 12 marzo 2003, il governo italiano ha trasmesso alla Commissione una circolare del 6 dicembre 2002 indirizzata a tutti gli enti locali interessati e contenente un questionario allegato, non trasmesso alla Commissione, diretto a determinare i beneficiari di aiuti da rimborsare. Intanto, con ordinanza della Corte 10 giugno 2003, è stato sospeso il procedimento nella causa C-290/02 fino alla pronuncia della sentenza del Tribunale di decisione delle cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02 e T-309/02 (impugnative

normativo solo alla fine del 2004, quando una bozza di decreto veniva sottoposta all'esame della Commissione. Essa, ritenendo insoddisfacente il testo, proponeva ricorso alla Corte di Giustizia per la declaratoria di inadempimento dello Stato italiano al recupero dell'aiuto.

La bozza del 2004 sfocia nell'art. 27 della l. 18 aprile 2005, n. 62 - tra le norme adottate nel quadro degli adempimenti derivanti da obblighi comunitari - ove si prevede che "il recupero delle minori imposte è eseguito secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione dei tributi". Tale disposizione è successivamente modificata ad opera dell'art. 1, comma 132 della l. 23 dicembre 2005, n. 266, che, confermando l'applicazione di tali procedure di recupero, aventi natura tributaria[1060], le affida al Ministero dell'Interno[1061].

Successivamente, nel corso del 2006, il giudizio di fronte alla Corte di Giustizia si conclude con la declaratoria d'inadempimento dello Stato Italiano[1062] che non ha adottato nei termini previsti i provvedimenti necessari per il recupero degli aiuti presso i

---

proposte da singole società). Con lettera del 31 ottobre 2003, la Commissione ha chiesto al governo italiano di informarla, entro 20 giorni, dell'ammontare complessivo degli aiuti concessi, del numero dei beneficiari, nonché, tra questi ultimi, del numero di quelli che soddisfacevano i criteri di cui al regolamento (CE) della Commissione 12 gennaio 2001, n. 69, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di importanza minore, in modo da escludere eventualmente il recupero in tali casi. A seguito di proroga del termine, in una nota del 15 marzo 2004, il governo italiano ha evidenziato i nomi di dieci società che avevano beneficiato dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito, precisando che esso stava verificando se gli aiuti percepiti da dette società potessero beneficiare del regime *de minimis*.

[1060] In merito alla natura delle somme oggetto di restituzione mediante recupero, nel rinviare alle considerazioni svolte all'interno del capitolo terzo capitolo (par. 4), occorre ricordare che proprio attraverso il procedimento in esame si è sviluppata la riflessione della dottrina. A chi sostiene che l'obbligo restitutorio abbia la stessa natura di quella propria del provvedimento con cui l'aiuto è stato erogato (cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in Rass. trib., 2003, p. 330; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. trib., 2003, p. 2286) si oppone chi ritiene che questa prospettiva determinerebbe una distinzione, nella fase di recupero, tra aiuti fiscali e sovvenzioni (A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione*, in Rass. trib., 2003, p. 2267).

[1061] L'art. 27 della l. 18 aprile 2004, n. 62 prevede il recupero degli importi delle imposte non corrisposte in conseguenza del regime di esenzione fiscale di cui agli artt. 3, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, e 66, comma 14 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, in favore delle S.p.A. a partecipazione pubblica maggioritaria, costituite ai sensi della l. 8 giugno 1990, n. 142. Come ricordato in Ag. Entr., Risol. 29 novembre 2005, n. 169, il provvedimento 1 giugno 2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto che le somme complessivamente dovute, a seguito di notifica dell'avviso di accertamento previsto dal comma 5 dell'art. 27 della l. n. 62 del 2005 avrebbero dovuto essere versate con le modalità di cui al d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241, indicando il nuovo apposito codice tributo. Per un commento sulla norma v. F. BRIGHENTI, *Ex-municipalizzate: sanata con un obolo la moratoria fiscale bocciata dall'Europa*, in Fisco, 2006, I-p. 2105.

[1062] Cfr. Corte di Giustizia, 1 giugno 2006, in causa C-207/05.

beneficiari, né ha informato la Commissione di eventuali impossibilità assolute di recupero. La Corte adotta un orientamento particolarmente restrittivo, argomentando la sua decisione esclusivamente sul rispetto dei termini, limitandosi a sottolineare che la legge comunitaria del 2004 non aveva prodotto alcun risultato. In particolare, poi, si ribadisce che le difficoltà incontrate dall'Italia nell'individuazione dei beneficiari non erano tali da determinare l'impossibilità assoluta del recupero, in coerenza con altri casi di recupero di aiuti illegittimi analizzati dalla Corte[1063].

A seguito della sentenza della Corte, si pone la necessità di approvare disposizioni dirette a garantire un effettivo recupero degli aiuti controversi, ciò che avviene con l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito dalla l. 6 aprile 2007, n. 46.

L'Agenzia delle Entrate, cui è attribuita la competenza in materia, è tenuta a notificare ai beneficiari un'ingiunzione di pagamento[1064], dopo aver liquidato le imposte sulla base delle comunicazioni trasmesse da parte degli enti locali e delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società beneficiarie ai sensi delle norme di cui alla l. n. 62 del 2005, facendo salvi gli aiuti da considerarsi legittimi sulla base delle soglie previste per gli aiuti di importanza minore. Da questo momento si avvia la fase "operativa", nel corso della quale emergeranno le complessità proprie della fase di recupero dell'aiuto fiscale, divenendo, quello delle società ex municipalizzate, un caso sintomatico, al quale l'Italia risponde con un approccio "de jure condendo".

Il primo ostacolo con cui il recupero deve misurarsi riguarda la circostanza di aver fruito, le società interessate, con riferimento ai periodi d'imposta coperti dall'esenzione, delle disposizioni in materia di condoni, introdotte dalla l. 27 dicembre 2002, n. 289. In particolare, come è noto, l'art. 9 di tale provvedimento normativo ha disposto l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di esperire nei confronti del contribuente qualsiasi attività di accertamento in rettifica o d'ufficio con riferimento alle annualità e ai tributi oggetto della definizione, realizzandosi una sostanziale estinzione del rapporto tributario (condono tombale). A questa obiezione, si aggiunge, poi, la preclusione scaturente dall'avvenuto spirare dei termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

[1063] Cfr. Corte di Giustizia, 29 gennaio 1998, in causa C-280/95; Id., 1 aprile 2004, in causa C-99/02. Come rileva F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 476.

[1064] Cfr. Ag. Entr., Risol. 6 marzo 2007, n. 33.

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria sul tema, espressa all'interno della prima giurisprudenza di merito[1065], si sostanzia nel convincimento che l'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di Stato illegittimi costituisce una vicenda diversa rispetto al potere di accertamento in generale, traendo il proprio fondamento in una norma contemplata in una legge speciale, l'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, anziché nel D.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguenza di rimanere insensibile ai termini di decadenza fissati all'interno di tale ultimo *corpus* normativo.

In particolare, si sottolinea che la prevalenza della disciplina comunitaria trova supporto nell'art. 15 del Regolamento n. 659 del 1999, ove si dispone espressamente che i poteri della Commissione per il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni decorrenti dal giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario. La stessa disposizione prevede altresì che qualunque azione intrapresa, in merito all'aiuto, dalla Commissione o da uno Stato membro che agisca per conto di essa, interrompe il periodo limite, con la conseguenza che il termine inizia nuovamente a decorrere. Se il periodo limite scade, l'aiuto è considerato come aiuto esistente. La richiamata giurisprudenza di merito afferma peraltro che tale termine non si applicherebbe solo all'esercizio dell'attività da parte della Commissione, ma anche alla fase successiva, quella del recupero, curata dallo Stato.

Ulteriormente, si afferma che l'accertamento e il recupero di imposte non corrisposte a fronte di misure fiscali agevolative dichiarate illegittime dalla Commissione europea, non è ostacolata dalla eventuale adesione all'istituto del c.d. condono tombale per i periodi di imposta ed i tributi cui si riferisce l'agevolazione. Tale conclusione discende sia dalla circostanza che il recupero è disposto in applicazione di una normativa superiore rispetto a quella condonistica di diritto interno, sia dalla necessità di tutelare un principio comunitario di carattere non prettamente tributario violato con la concessione dell'aiuto, la tutela della concorrenza.

Orbene, questo principio, rispetto al quale è ininfluente anche un'eventuale adesione *generalizzata* al condono, che rischierebbe di "paralizzare" in concreto l'azione di recupero, si desume anche dalla logica ripristinatoria sottesa al recupero stesso. Né è possibile obiettare che il costo dell'adesione al condono per le annualità di riferimento

[1065] Cfr. Comm. trib. prov. Brescia, 6 maggio 2008, n. 25/10/08.

sia in grado, esso stesso, di realizzare tale *restitutio in integrum*[1066]. L'irrilevanza dell'adesione al condono si giova oggi di una espressa disposizione di legge, contenuta all'interno dell'art. 24, comma 1 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella l. 28 gennaio 2009, n. 2[1067], ove si dispone che per il recupero dell'aiuto illegittimo non assume rilevanza l'intervenuta definizione in base agli istituti di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289 e si escludono sia la dilazione di pagamento, sia la tutela cautelare, già sottoposta, in materia di aiuti di Stato, ad un regime particolarmente restrittivo a seguito della introduzione dell'art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992 ad opera dell'art. 2 del d.l. 8 aprile 2008, n. 59.

La giurisprudenza di merito ha preso posizione anche con riguardo alle carenze motivazionali di cui si è verificato essere affetti gli atti d'ingiunzione dell'Agenzia delle Entrate. La Commissione Europea, all'interno della decisione, ha invero provveduto a valutare non un regime di aiuti individuali, ma norme generali valevoli per i soggetti che versassero nelle condizioni previste dalla fattispecie[1068]. In questo senso, sarebbe stato compito dell'Amministrazione motivare espressamente le ingiunzioni alle società, poiché la circostanza che la società sia stata costituita ai sensi della legge n. 142 del

---

[1066] Come rilevato dai commentatori (cfr. G. FURCINITI – E. PALLARIA, *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale: principali problematiche applicative dell'azione di recupero*, in Fisco, 2005, p. I- p. 696, sub par. 3.2.2) l'entità del "costo" da sostenere per l'adesione al condono tombale ai fini delle imposte sui redditi si rivela inadeguata, dal momento che le somme corrisposte risulterebbero ben inferiori rispetto al *quantum* (ammontare dell'imposta non versata aumentata degli interessi) che la normativa comunitaria reputa essenziale per l'integrale ripristino dello status quo ante. Nel caso dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito, supponendo che una società costituita ex lege n.142 del 1990 abbia aderito alla definizione automatica per i periodi di imposta 1997-2001, risulterebbero condonate anche le annualità interessate dall'agevolazione (1997-1999) che beneficerebbero degli effetti preclusivi sull'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Con riferimento a dette annualità, nella migliore delle ipotesi la società avrebbe potuto decidere di calcolare le somme da versare applicando le percentuali previste dalla legge a quelle che sarebbero state le imposte lorde a suo tempo non dichiarate e/o non versate in ragione della esenzione. Sulla base di tale operazione, la somma da versare sarebbe stata di gran lunga inferiore rispetto a quella che la società è tenuta a rifondere in virtù della decisione comunitaria, non potendosi ritenere soddisfatto l'interesse alla *restitutio in integrum*, non essendo gli importi corrisposti all'Erario ai fini del condono equivalenti al vantaggio economico-finanziario a suo tempo ottenuto grazie all'agevolazione.

[1067] Si v. la Relazione illustrativa al d.l. n. 185 del 2008, *Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale*, in Bancadati Fisconline.

[1068] Cfr. il punto 44 della Decisione n. 193 del 2002.

1990 non determina di per sé l'obbligo di recuperare l'imposta, dovuta nei limiti dell'effettiva fruizione dell'agevolazione[1069].

Occorre da ultimo segnalare che la Corte costituzionale[1070] ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, l. 18 aprile 2005, n. 62, e dell'art. 1, d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, in relazione alla presunta violazione degli art. 3, 53, 97 Cost. sul presupposto 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 e che, conseguentemente, lo Stato italiano ha l'obbligo di procedere al recupero delle somme corrispondenti agli aiuti illegali concessi.

II. Le agevolazioni fiscali riservate alle società cooperative.

1. Premessa.

La vicenda relativa all'asserito contrasto della disciplina fiscale applicabile alle società cooperative con le norme comunitarie in materia di aiuti di Stato presenta tratti peculiari sin dal suo avvio. Ed invero, se, in un primo momento, è la Suprema Corte[1071] ad investire la Commissione Europea del compito di fornire informazioni nel quadro delle norme in materia di cooperazione con i giudici nazionali, successivamente è un'associazione di categoria[1072] a depositare un reclamo vero e proprio, a seguito del quale la Commissione provvede ad avviare formalmente l'esame preliminare del

---

[1069] Cfr. art. 1, comma 2, d.l. n. 10 del 2007, a seguito della conversione da parte della legge n. 46 del 2007, in cui si legge: "*L'Agenzia delle Entrate provvede al recupero degli aiuti nella misura della loro effettiva fruizione (…)*".

[1070] Corte Cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36 (relatore il prof. Gallo).

[1071] Si tratta di Cass., sez. trib., ord. 17 febbraio 2006, n. 3525, adottata ai sensi della Comunicazione 95/C/312/97. L'ordinanza è annotata da F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 457, e da A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in Rass. trib., 2006, pp. 932 ss.

[1072] Il reclamo, datato 4 aprile 2006, è stato depositato da Federdistribuzione e riguarda il trattamento fiscale privilegiato assicurato dalla legislazione italiana alle cooperative di consumo. In merito L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 493, *sub* par. 4.

caso[1073]. Come rilevato dalla stessa Cassazione[1074], infatti, la richiesta d'informazioni è rimasta senza seguito, il ché ha motivato la rimessione della stessa questione alla Corte di Giustizia, questa volta *ex* art. 234 del Trattato, mediante il noto strumento del rinvio pregiudiziale, diretto, nel caso di specie, non solo alla valutazione della compatibilità delle norme italiane con l'art. 87, ma anche all'approfondimento di eventuali profili relativi all'abuso del diritto nei casi in cui la scelta della forma cooperativa sia animata esclusivamente dal trattamento fiscale applicabile e non dall'intento di creare una struttura effettivamente mutualistica[1075].

2. Società Cooperativa Europea e precedenti in materia di fiscalità delle cooperative.

Alla premessa attinente alla scansione cronologica degli atti con i quali le istituzioni comunitarie sono state formalmente investite della questione, se ne affianca una seconda, riguardante la duplice protezione riservata alla cooperazione sia dalle norme comunitarie, sia dalla Carta Costituzionale italiana[1076].

Per quanto concerne il primo profilo occorre ricordare che con il Regolamento CEE del Consiglio, 22 luglio 2003, n. 1435, relativo alla società cooperativa Europea, sono stati sintetizzati i principi comuni alla disciplina della cooperazione dei vari Stati membri[1077]. Nell'intento di assicurare pari condizioni di concorrenza e contribuire al proprio

---

[1073] Tale esame preliminare riguarda altresì il separato caso relativo al regime applicabile alle Banche di Credito Cooperativo e alle Banche popolari, sulle quali tuttavia ci si soffermerà limitatamente ai profili di maggiore rilevanza valevoli per le società cooperative in generale. Per un approfondimento della relativa disciplina si rinvia a F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria e imposizione sui redditi*, in Rass. trib., 2007, p. 383.

[1074] Cfr. Cass., 8 febbraio 2008, n. 3033, *sub* par. 2.1 "premesse", in cui si legge: "*Come già esposto nella richiesta d'informazioni rivolta alla Commissione Europea con ordinanza di questa Corte (…) rimasta senza seguito e della quale si trasmette copia (…)*". Il caso è relativo ad una cooperativa operante nel settore dell'allevamento e della vendita di molluschi.

[1075] All'interno dell'ordinanza di rinvio si paventa l'incompatibilità delle agevolazioni fiscali alle cooperative anche con gli artt. 81 e 83 (ma è da considerarsi richiamato l'art. 82 in luogo dell'art. 83) del Trattato CE, relativi, rispettivamente agli accordi tra imprese o decisioni di associazioni tra imprese e all'abuso di posizione dominante.

[1076] Si tratta di profili che la Suprema Corte (ord. n. 3033/2008) non trascura di considerare.

[1077] Sui profili civilistici della Società cooperativa Europea si vedano gli autorevoli G. RACUGNO, *La società cooperativa europea*, in Riv. dir. comm., 2006, I, p. 315, e G. PRESTI, *Le fonti della disciplina e l'organizzazione interna della società cooperativa europea*, in Giur. comm., 2005, I, p. 774. Si v. inoltre E. MAROTO, *La società cooperativa europea*, in Notariato, 2005, p. 108. Per una panoramica dello svolgimento delle riflessioni in sede comunitaria a partire dagli ordinamenti nazionali v. R. DABORMIDA, *Particolarismi nazionali e diritto comunitario: conflitti normativi o possibile armonizzazione nelle società cooperative*, in Giur. comm., 1992, p. 747. Sui profili fiscali legati a questo modello societario cfr. A. SARTI, *Prime riflessioni sugli aspetti civili e fiscali della società cooperativa europea*, in Riv. coop., 2004, p. 70.

sviluppo economico, la Comunità, come precisato all'interno del considerando n. 6) del regolamento, dovrebbe dotare le cooperative - enti comunemente riconosciuti in tutti gli Stati membri - di strumenti giuridici idonei a facilitare lo sviluppo delle loro attività transnazionali. Inoltre, pur dovendosi garantire, come auspicato anche dalle Nazioni Unite, che le cooperative operino in condizioni di parità rispetto alle altre imprese, viene sottolineato (considerando n. 7), che esse sono soggetti disciplinati da regole di funzionamento particolari, diverse rispetto a quelle degli altri operatori economici, che si traducono in limitazioni riguardanti i diritti propri del socio, sia in termini di controllo che di gestione[1078]. Ne risulta, quindi, che le peculiarità proprie delle cooperative sono note alla legislazione comunitaria, la quale ha ritenuto opportuno approntare norme specifiche per questo tipo societario, al fine di valorizzare la funzione mutualistica che esse tradizionalmente svolgono all'interno dei singoli ordinamenti nazionali.

Data la rilevanza del modello cooperativo nel contesto legislativo degli Stati membri è comprensibile che il tema degli aiuti fiscali a tali società abbia già formato oggetto di precedenti casi sottoposti al vaglio della Commissione Europea. Sul punto, merita di essere richiamato, anzitutto, il procedimento di indagine formale, avviato nel 2005 relativo all'art. 60 della Legge regionale Siciliana, 28 dicembre 2004, n. 17 che prevedeva una riduzione di un punto percentuale dell'aliquota Irap per le cooperative a mutualità prevalente, misura dichiarata aiuto di Stato[1079].

Altrettanto rilevante è il caso relativo alle cooperative agricole spagnole cui la legge interna riservava talune norme specifiche riguardanti ad agevolazioni in materia di accise, aliquote ridotte e deduzioni forfetarie per l'imposta sui redditi, agevolazioni per il pagamento dell'Iva e per i trasferimenti di aziende e di terreni agricoli. Erano altresì previste anche norme in materie diverse da quella fiscale.

[1078] Tra i principi in questione rientrano: *i)* l'apertura e la variabilità del capitale sociale; *ii)* le limitazioni alla distribuzione degli utili; *iii)* il controllo affidato al voto capitario; *iv)* la limitazione ai diritti dei membri sul patrimonio durante il permanere del vincolo cooperativo; *v)* destinazione preferenziale degli utili ad obiettivi mutualistici, interni o esterni. Questi principi si traducono in una disciplina che preserva la mutualità. Il considerando n. 10) del regolamento dispone infatti che la società cooperativa Europea dovrebbe avere per oggetto principale il soddisfacimento dei bisogni dei propri membri e/o la promozione delle loro attività economiche e sociali. In questo senso, quando la cooperativa intrattiene rapporti con i suoi membri, il suo interesse è sacrificato in favore di quello dei membri stessi.

[1079] La richiesta d'informazioni è la doc. 2006/C 82/19. Il governo Italiano non ha proposto alcuna osservazione e la misura è stata dichiarata aiuto di Stato il 7 febbraio 2007.

All'interno della decisione che ha definito il caso[1080] - decisione successivamente annullata parzialmente dalla Corte di Giustizia[1081] - la Commissione esprime il convincimento che il regime fiscale delle cooperative – agricole, nella fattispecie – deve essere analizzato nel suo insieme poiché prevede benefici ma anche obblighi specifici e poggia su alcuni "*elementi differenziatori quanto alla struttura*".

In particolare, il beneficio non può essere valutato disgiuntamente dal costo fiscale dei ritorni sul reddito del socio cooperatore nel quadro dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, che ha caratteristiche completamente diverse dal reddito di un'impresa capitalista[1082].

L'attenzione rivolta in sede comunitaria alla forma cooperativa si riscontra ulteriormente nel "*Documento di lavoro dei Servizi della Commissione - Le cooperative nell'Europa imprenditoriale*"[1083], che partendo da un'analisi dell'impresa cooperativa in Europa, nonché dai vantaggi e dagli svantaggi propri di questo modello, si concentra sul contributo che le cooperative possono apportare al perseguimento degli obiettivi comunitari, consentendo di correggere i fallimenti di mercato, unire le piccole attività d'impresa permettendo loro di conservare autonomia, e, soprattutto, assicurare stabilità, essendo in grado di sopravvivere in situazioni nelle quali altri modelli societari incontrerebbero difficoltà. In tal senso, come la Commissione sottolinea nel documento, "*la concessione di benefici in favore delle cooperative si giustifica con il perseguimento di obiettivi non meramente economici nell'interesse di tutte le parti interessate*"[1084].

[1080] Si tratta della Decisione della Commissione, dell'11 dicembre 2002, n. 2003/293/CE, in Gazz. Uff. Com. Eur. n. L 111 del 6 maggio 2003, p. 24.

[1081] Cfr. Tribunale di primo grado, sent. 12 dicembre 2006, T-146/03.

[1082] All'interno della Decisione, punto 146, si legge: "*L'attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali/socio non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il beneficio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'IRPF che si applica al socio cooperatore e dal relativo aumento dell'imposizione fiscale*". Come è stato sottolineato dalla dottrina (L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., p. 496), la Commissione non ha ritenuto di verificare se la misura avesse una finalità compensativa della doppia tassazione. Ed invero, la decisione non contiene alcuna considerazione di carattere economico e quantitativo sulla comparabilità tra vantaggi e svantaggi che l'applicazione del sistema fiscale spagnolo comporta per le cooperative agricole.

[1083] Il documento, del dicembre 2001, è consultabile sul sito http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/coop/social-cmaf_agenda/social-cmaf-cooperatives.htm.

[1084] Cfr. Documento di lavoro dei Servizi della Commissione, cit., p. 14 (par. 2.9.2.).

A seguito delle osservazioni raccolte sul documento in questione, la Commissione ha emesso una "*Comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa*"[1085] al fine di mettere in luce l'importanza dell'imprenditorialità cooperativa e di porre in essere azioni positive. All'interno di tale atto la Commissione spiega di essere stata sensibilizzata da alcuni Stati membri sulla necessità di incentivare l'adesione alle società cooperative, adesione oggi influenzata dalla mancata quotazione delle azioni cooperative e dal loro rimborso al valore nominale, nonché dai limitati rendimenti delle quote e dai vincoli in materia di riserve. Alla luce di questi elementi, la Commissione afferma che "*un trattamento fiscale particolare può essere accettato, ma in tutti gli aspetti della legislazione sulle cooperative andrebbe rispettato il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale*"[1086].

All'attenzione riservata alle cooperative dalla legislazione comunitaria e dagli atti della Commissione Europea si accompagna la tendenza di quasi tutti gli ordinamenti degli Stati membri di riservare a questo modello societario trattamenti tributari di favore[1087].

3. La tutela della cooperazione in ambito costituzionale

Le cooperative sono soggetti protetti tanto nell'ordinamento costituzionale italiano quanto in quello di altri Paesi comunitari[1088]. Come è noto, l'art. 45 Cost. prevede che "*la Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di*

[1085] Il documento è consultabile in http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/coop/social-cmaf_agenda/doc/coop-communication-it.pdf.

[1086] Cfr. Comunicazione sulla promozione delle società cooperative, 13-14, par. 3.2.6.

[1087] In termini generali, per quanto concerne le imposte sui redditi si riscontrano aliquote ridotte rispetto a quelle applicabili alle società di capitali. Ad esempio in Spagna l'aliquota del 20 per cento è comune anche alle Banche Cooperative; la stessa misura è applicata in Portogallo, mentre in Danimarca è previsto il 14,3 per cento su una base imponibile forfetaria. In alcuni Stati, seppur a certe condizioni, sono previste vere e proprie esenzioni, totali o parziali. E' ciò che accade in Germania per le cooperative agricole. In Francia si applica un regime sostanzialmente analogo anche alle cooperative di costruzione, di trasporto fluviale e su strada e a quelle del settore della pesca. La Grecia tassa le cooperative di consumo esclusivamente sugli utili derivanti da rapporti con soggetti terzi.

[1088] Nella costituzione portoghese, l'art. 61 dispone che "*A tutti è riconosciuto il diritto alla libera costituzione di cooperative, purché siano osservati i principi cooperativi. Le cooperative sviluppano liberamente le loro attività nel quadro della legge e possono associarsi in unioni, federazione e confederazioni (…)*". Disposizione analoga si riscontra nella Costituzione greca, il cui art. 12.5 prevede che "*le cooperative agricole e urbane di qualsiasi genere hanno un'amministrazione autonoma, alle condizioni fissate dalla legge e dai loro statuti, sotto la protezione e la tutela dello Stato che è tenuto a vigilare sul loro sviluppo*". Nella costituzione spagnola, l'art. 129.2 dispone che "*i pubblici poteri promuovono efficacemente (…) mediante una legislazione adeguata, le società cooperative*".

mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità"[1089].

Il legislatore della riforma del diritto societario di cui al D. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, e delle nuove norme fiscali di cui alla L. 30 dicembre 2004, n. 311, ha ritenuto di trarre dalla norma costituzionale una distinzione tra cooperative a mutualità prevalente ed altre cooperative, distinzione che troverebbe riscontro, ancor prima che nell'ordinamento, nella realtà cooperativa del nostro tempo, in cui si ritrovano cooperative non più rispondenti ad un "modello originario", caratterizzato da una mutualità quasi esclusiva.

Il criterio della prevalenza della mutualità risulta, secondo la dottrina più autorevole, fortemente limitativo[1090], poiché esso, per quanto, almeno in linea di principio, si sforzi di considerare le dimensioni reali dell'odierno fenomeno cooperativo[1091], rappresenta il frutto di una erronea lettura della norma costituzionale. In particolare, si sottolinea il progressivo affermarsi di realtà cooperative nelle quali l'attività con i soci assume rilievo marginale e si afferma una tendenza al lucro inteso non necessariamente in termini classici come finalità di profitto ma come "risparmio di spesa" che può sussistere anche se la gestione dell'impresa è informata al principio di economicità.

In realtà, la cooperazione, secondo la dottrina[1092], va ancora valutata come *tertium genus* rispetto ad impresa privata e pubblica. Essa si distingue dalla prima sia per essere stata distintamente considerata, sia per il differente rapporto che lega l'una e l'altra

---

[1089] Occorre rilevare che i temi delle agevolazioni alla cooperazione formano oggetto anche di recente giurisprudenza della Corte Costituzionale. Si veda, da ultimo Corte Cost., ord. 12 dicembre 2007, n. 426, in Giur. Cost., 2007, p. 4720, relativa al riconoscimento di un credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate.

[1090] Cfr. G. MARONGIU, *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta". Profili di costituzionalità*, in F. GRAZIANO (a cura di), La riforma del diritto cooperativo, Padova, 2002, p. 49. Secondo tale A., oggi occorre ancora chiedersi se la cooperazione, così come l'artigianato e la piccola impresa, debba assumere una funzione integrativa del sistema economico ovvero possa essere posta sullo stesso piano delle maggiori forze produttive, confrontandosi con l'impresa di grandi dimensioni.

[1091] Sempre ad avviso di G. MARONGIU, *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta"*, cit., p. 53, l'art. 45 è interpretato in modo assolutamente riduttivo nella misura in cui la prevalenza della mutualità e l'assenza del fine di speculazione la qualificano come impresa nella quale la "gestione di servizio" esaurisce la portata del fenomeno, relegandolo, a livello costituzionale, alla funzione di assistenza alle economie deboli che possedeva alle origini (divenendo meritevole di protezione anche sul piano fiscale). Questa marginalità delle origini è stato da tempo abbandonata, e da tempo le cooperative ricoprono un ruolo di primo piano nel nostro sistema economico.

[1092] Così A. FANTOZZI, Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative, in Riv. dir. trib., 1999, p. 423. La disciplina sostanziale rimane comunque modellata sulle società per azioni (v. P.VERRUCOLI, *Cooperative*, in Enc. dir., Milano, 1962, p. 553).

all'interesse generale: la cooperazione possiede una funzione sociale, laddove l'utilità sociale rappresenta, per l'impresa privata, esclusivamente un limite. Allo stesso tempo, tuttavia, le cooperative si distinguono rispetto alle imprese pubbliche, essendo funzionali alla limitazione di possibili nazionalizzazioni fondate su presunti interessi generali[1093].

Ciò posto, si chiarisce che i due elementi che connotano decisamente la disciplina della società cooperativa e che ne hanno determinato il trattamento fiscale "privilegiato" sono costituiti dalla funzione sociale e dalla mutualità, purché correttamente interpretati[1094].

La funzione sociale consisterebbe, secondo tale ricostruzione, nella realizzazione di un'impresa "democraticamente autogestita", come tale idonea a realizzare il principio di libertà – inteso come controllo personale e diretto della fonte di ricchezza – e il principio di uguaglianza, attuando in concreto i precetti di cui agli artt. 1-4 Cost. La mutualità rileva, viceversa, sia nei rapporti tra il partecipante e l'ente, sia sotto il profilo organizzativo, con riguardo alla posizione del partecipante nell'organizzazione[1095].

Alla luce di queste considerazioni, la dottrina[1096] conclude che l'art. 45 Cost., lungi dal voler disegnare una categoria di cooperative meritevoli di maggiore tutela rispetto ad altre non costituzionalmente orientate, è funzionale a distinguere le cooperative – intese come fenomeno unitario - dalle società lucrative[1097]. In questo quadro, le norme fiscali di favore riservate alle prime rappresenterebbero i "mezzi più idonei"[1098] per favorirne

---

[1093] Secondo lo stesso G. MARONGIU, *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta"*, cit., p. 59, ciò sarebbe testimoniato dall'art. 43 Cost., laddove si prevede che, a fini di utilità generale, imprese attinenti a servizi pubblici essenziali possano essere trasferite, oltre che allo Stato e ad enti pubblici, anche a "*comunità di lavoratori e di utenti*".

[1094] Si v. P.VERRUCOLI, *Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti*, in AA VV., La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale, Padova, 1981, p. 177.

[1095] In termini strutturali la mutualità si traduce in un modulo organizzativo che prevede sia la possibilità che chiunque possa concorrere allo svolgimento dell'attività che costituisce oggetto dell'impresa (principio della porta aperta), sia la pariteticità tra le posizioni dei soci, espressa nel voto capitario. Con riferimento alla Legge Basevi è stato sottolineato (cfr. S. SCHIRÒ *Mutualità e scopo di lucro nelle cooperative settoriali*, in G. MARASÀ Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, Padova, 2004, p. 69), che il superamento dei limiti di ripartizione degli utili previsto dall'art. 26 non è condizione sufficiente per escludere la mutualità come requisito essenziale della causa del rapporto cooperativo che è caratterizzato da uno scopo prevalentemente ma non esclusivamente mutualistico (v. Cass. 14 maggio 1992, n. 5735).

[1096] Cfr. ancora G. MARONGIU, *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta"*, cit., p. 75.

[1097] Così F. GALGANO, *Le nuove società di capitali e cooperative*, in F. GALGANO (diretto da), Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. econ., Padova, 2004, vol XXIX, p. 499. Sul punto anche JAEGER P. G. – DENOZZA F. – TOFFOLETTO A., *Appunti di diritto commerciale*, Milano, 2006, p. 594.

[1098] Cfr. Cass., 19 maggio 2006, n. 11818.

l'incremento e rivelerebbero la loro natura di agevolazioni solo se la loro *ratio* risiedesse esclusivamente all'interno dell'art. 45.

In realtà, il differente trattamento fiscale riservato alle società cooperative sembra trovare la sua giustificazione nei principi di uguaglianza e di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.), come emerge dall'esame delle misure contestate.

4. La non tassazione degli utili destinati a riserva indivisibile.

Anteriormente alla riforma del diritto societario, la non tassazione delle riserve rappresentava il risultato di un quadro normativo nel quale l'indivisibilità operava esclusivamente agli effetti tributari.

Essa, in particolare, scaturiva dal combinato disposto dagli artt. 14 del DPR n. 601 del 1973, 26 del D. lgs. 14 dicembre 1947, n. 1577 (Legge Basevi), e 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904. Tale ultima disposizione, tuttora in vigore, dispone che non concorrono alla formazione del reddito delle cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve suddette, purché ne sia esclusa in ogni caso la distribuzione[1099].

Con la riforma operata dal D. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, a quel regime, in precedenza solo fiscale, viene attribuita rilevanza sul piano civilistico[1100], e introducendosi la distinzione tra cooperative a mutualità prevalente ed altre cooperative[1101] si disarticola un modello in origine unitario[1102].

Con particolare riguardo alle riserve indivisibili, è stata inclusa all'interno del codice civile una norma specifica, l'art. 2545*ter*[1103], secondo cui sono indivisibili quelle riserve

---

[1099] In giurisprudenza cfr. Cass., 3 agosto 2007, n. 17110; Id., 13 giugno 2007, n. 13572; Id., 15 marzo 2004, n. 5273. Tra le altre pronunce si segnalano Comm. trib. centr., 17 ottobre 1995, n. 3341 e Comm. trib. reg. Toscana, 17 gennaio 1998, n. 223. Per una sintesi del quadro normativo antecedente alla riforma v. S. ARMELLA, *Le riserve delle società cooperative e l'art. 12 l. n. 904 del 1977*, in Dir. prat. trib., 1996, II, p. 49, a commento di Comm. trib. centr., 2 settembre 1994, n. 2974. Secondo la dottrina prevalente l'art. 12 della l. n. 904 del 1977 è una norma di esclusione; in proposito si v. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, cit., p. 432; F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in TributImpresa, 2004, p. 71.

[1100] Cfr. S. SCHIRÒ, *Lo scopo mutualistico*, in G. MARASÀ (a cura di), Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, Padova, 2004, p. 50.

[1101] Sulla distinzione tra i due modelli v. A. BASSI, La *unitarietà del fenomeno cooperativo dopo la riforma e la posizione dei soci*, in V. UCKMAR – F. GRAZIANO, La disciplina civilistica e fiscale della "nuova società cooperativa, Padova, 2005, p. 40. Si veda anche, nella stessa opera collettanea, G. BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, p. 45.

[1102] E' il pensiero di A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR – F. GRAZIANO, La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa, Padova, 2005, p. 77.

[1103] Cfr. G. OLIVIERI - G. PRESTI - G. VELLA, *Il diritto delle società*, Bologna, 2004, 332; M. BALZANO, *La destinazione dei risultati*, in G. MARASÀ (a cura di), Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto

che, per disposizione di legge o di statuto, non possono essere ripartite tra i soci, neppure in caso di scioglimento della società; esse possono essere destinate alla copertura di perdite solo in caso di esaurimento sia delle altre riserve che la società aveva destinato ad aumento di capitale, sia delle riserve distribuibili in caso di scioglimento. In tale ultima ipotesi esse sono devolute al Fondo per la promozione e lo sviluppo della Cooperazione[1104].

Il successivo art. 2545*quater* c.c. riguarda invece la riserva legale, indivisibile *ex lege*[1105], formata da almeno il trenta per cento degli utili netti annuali.

Sul fronte fiscale, l'art. 12 della l. n. 904 del 1977, norma generale sugli utili destinati a riserva indivisibile, è integrato dall'art. 1, commi 460 ss. della l. 30 dicembre 2004, n. 311[1106], che, fatto salvo quanto disposto dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 6 del d.l. 15 aprile 2002, n. 63[1107], introduce alcuni limiti alla esclusione delle riserve dal reddito delle cooperative.[1108]

I commi 1 e 2 del d.l. n. 63 del 2002, escludono da concorso al reddito imponibile della cooperativa sia la quota di utili destinata a riserva legale (trenta per cento ex art. 2545*quater* c.c.), sia le somme destinate all'aumento del capitale sociale. Di conseguenza, i limiti di cui al comma 460 si applicano alle riserve volontarie in relazione al settore di attività.

Per le cooperative a mutualità prevalente operanti nel settore agricolo e della piccola pesca la *lett. a)* del comma 460 esclude l'operatività dell'art. 12 per una quota pari al 20

---

societario, Padova, 2004, p. 199; G. PETRELLI, *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*, Studio n. 5307/I/2004, par. 9), in www.notariato.it; PACIELLO A., *Le società cooperative*, in *AA. VV., Diritto delle società di capitali – Manuale breve*, Milano, 2003, p. 470.

[1104] Nel caso di operazioni di fusione le riserve vanno invece tassate. Si v., in proposito, Min. Fin., Circ. 30 ottobre 2000, n. 195; Id., Risol. 23 maggio 1997, n. 126.

[1105] In tal senso A. BASSI, *Le società cooperative*, V. BUONOCORE (a cura di), La riforma del diritto societario, Torino, 2003, p. 244.

[1106] In precedenza, i limiti alla esclusione dal reddito delle cooperative degli utili accantonati a riserva indivisibile era disciplinata dall'art. 6, comma 5 del d.l. 15 aprile 2002, n. 63, convertito dalla l. 15 giugno 2002, n. 112. Su tale regime si v. Ag. Entr., circ. 18 giugno 2002, n. 53, *sub* par. 4.

[1107] Occorre precisare che l'art. 6, comma 4 d.l. n. 63/2002 ha introdotto un regime transitorio per l'esclusione delle riserve dalla base imponibile delle cooperative, regime valevole per i due periodi d'imposta successivi al 2001.

[1108] Sul tema cfr. F. MARRONE – STEVANATO D. – GIOVANNINI A., *L'esenzione Ires per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza dell'indistribuibilità degli utili o un'intreccio delle due?*, in Dial. dir. trib., 2006, p. 839; S. CAPOLUPO, *Novità in materia di tassazione delle cooperative*, in Fisco, 2005, I-p. 2022; V. GALLO, *Società cooperative: evoluzione della legislazione fiscale. Art. 1, comma 460, della L. 31 dicembre 2004, n. 311*, in *Fisco*, 2005, I- p. 131; P. BRESCIANI, *Finanziaria 2005: la nuova disciplina fiscale a regime del settore cooperativo*, in Fisco, 2005, p. 558. L'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito alla novella normativa con la Circolare 15 luglio 2005, n. 34, par. 5.

per cento degli utili. Tale soglia di esclusione - *lett. b)* dello stesso comma - giunge al 30 per cento per le cooperative, sempre a mutualità prevalente[1109], operanti in altri settori. Ad opera dell'art. 82, comma 28 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla l. 6 agosto 2008, n. 133, è stato poi introdotta nell'art. 1, comma 460 l. n. 311/04, la lett. *b-bis)*, elevando al 55 per cento la soglia di non applicazione dell'art. 12 l. n. 904/77 per le cooperative di consumo e loro consorzi[1110].

Per le cooperative a mutualità *non* prevalente, viceversa, a prescindere dal settore di attività, l'applicabilità dell'art. 12 l. n. 904/77 continua ad essere invece limitata al 30 per cento degli utili netti annuali[1111].

La *ratio* delle norme relative alle riserve indivisibili possiede ad un tempo, ad avviso della dottrina[1112], natura civilistica e fiscale. La creazione di riserve, invero, è diretta alla patrimonializzazione delle cooperative, seppur a fronte del sacrificio dei soci, e il trattamento fiscale correlato si spiega con l'esigenza di evitare che il prelievo impedisca la realizzazione delle finalità ritenute meritevoli di tutela da parte del legislatore[1113]. La coerenza di questo sistema è confermata dalla circostanza che la promozione della cooperazione, ai sensi dell'art. 45 Cost., è comunque subordinata agli opportuni controlli che ne assicurano una funzione sociale effettiva, intesa come combinazione tra mutualità e assenza di fini di speculazione privata. In questo quadro, la scelta operata

---

[1109] Occorre richiamare l'attenzione sulla circostanza che il comma 460 è formulato nel senso di escludere l'applicazione dell'art. 12 per le quote percentuali indicate nel medesimo comma. In altri termini, l'art. 12 non introduce limiti alla esclusione delle riserve. Su questa base, volendo procedere ad un brevissimo esempio relativo ad una cooperativa a mutualità prevalente non operante nel settore agricolo o della pesca, se 100 è l'utile cooperativo al netto della quota di utili già destinata a riserva legale (30 per cento ex art. 2545*quater* c.c.) ed esclusa dal reddito ex art. 7, comma 1 d.l. n. 63/2002, sarà possibile escludere dal reddito una quota di utili pari anche al 70 per cento. In tal modo l'imponibile potrà ridursi anche solo al 30 per cento.

[1110] Occorre peraltro considerare che la dottrina (cfr. F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria e imposizione sui redditi*, cit. 392) ritiene che sul piano operativo le cooperative di consumo seguano la stessa logica delle banche di credito cooperativo.

[1111] Per le cooperative a mutualità non prevalente, al contrario che negli altri casi (cfr. nota che precede), il comma 464 è formulato in modo da limitare l'efficacia dell'art. 12 al massimo al 30 per cento.

[1112] Cfr. A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., pp. 947-948.

[1113] A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative,* cit., pp. 84-85, osserva: "*Grazie all'art. 12 della legge n. 904, era stato superato l'ostacolo alla piena realizzazione della finalità di rafforzamento patrimoniale, rappresentato dall'incidenza del prelievo fiscale, allora duplice, con Irpeg e Ilor, sugli utili da destinare a riserve indivisibili. L'intassabilità, dichiarata, del finanziamento delle riserve indivisibili non concretava quindi un intento agevolativo*." Si v. anche PALADINI R. – SANTORO A., *Il ruolo economico delle riserve indivisibili,* in in V. UCKMAR – F. GRAZIANO, La disciplina civilistica e fiscale della "nuova società cooperativa, cit., p. 153.

dal legislatore fiscale non si presta a violare l'art. 53 Cost.[1114], che non censura una valutazione diversificata della capacità contributiva di due soggetti aventi in principio diversa capacità economica, purché tale differente valutazione discenda da interessi costituzionalmente tutelati e da ragioni estranee alla struttura del prelievo[1115]. Orbene, come è stato sottolineato da autorevole dottrina[1116], dal momento in cui la riforma societaria si è appropriata della finalità di tutela del rafforzamento patrimoniale prima affidata all'art. 12, tale norma ha mantenuto la propria *ratio* incentivante[1117], ma essendo la disciplina sostanziale affidata ad altre disposizioni - quelle del codice – l'art. 12 è divenuto "semplicemente" strumento di riconoscimento fiscale della mutualità.

Ciò posto, occorre chiedersi se un sistema così delineato – anche alla luce gli argomenti svolti in favore della sua costituzionalità - possa essere considerato rilevante nel quadro delle norme sugli aiuti di Stato.

In proposito, taluno[1118] ritiene dirimente l'esistenza della tutela comunitaria della società cooperativa, affidata, come visto, al Regolamento n. 1435 del 2003, suscettibile, in quanto tale, di diretta applicazione. In particolare, si osserva che tale fonte non solo conferma che la Società Cooperativa Europea ha come oggetto principale quello di soddisfare i bisogni e promuovere le attività economiche dei soci (art. 3, par. 1), ma attribuisce anche rilevanza all'indivisibilità delle riserve. In merito, l'art. 65, facendo salve le disposizioni obbligatorie previste dalla legislazione nazionale, dispone che almeno il 15 per cento dell'avanzo di bilancio debba essere destinato a riserva legale e che i soci uscenti non possano vantare alcun diritto su tali somme. La tutela attribuita alla patrimonializzazione della cooperativa e l'applicazione, alla Società Cooperativa Europea, delle norme fiscali dello Stato in cui ha la società ha la propria sede sono in tal

---

[1114] Cfr. ancora G. MARONGIU, *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta"*, cit., p. 75.

[1115] In tal modo, come sottolinea F. MOSCHETTI, *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Ital., sez. comm., I., 1987, p. 85, quella che appare come una deroga nell'ambito di un singolo tributo, può essere considerata come regime ordinario se osservato nell'ambito dell'intero sistema tributario, alla luce dei precetti costituzionali.

[1116] E' il pensiero di A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR – F. GRAZIANO, *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova società cooperativa*, cit., p. 85.

[1117] Si tratta di una funzione assolta già prima della riforma come scriveva lo stesso A. DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità*, in G. SCHIANO DI PEPE – F. GRAZIANO, La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, Padova, 1997, p. 271. Si veda anche A. URICCHIO, *Il principio di "mutualità" nella cooperazione tra disciplina civilistica e fiscale*, in *Dir. prat. trib*., 1987, pp. 1141 ss.

[1118] Cfr. A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., p. 953.

modo ritenute sufficienti per superare il dubbio in merito alla violazione dell'art. 87 del Trattato Europeo.

Questi elementi, certamente indicativi di un *favor* cooperativo comunitario ma non esaustivi sul piano della struttura dell'imposizione, risultano di maggiore pregnanza ove collocati nell'ambito di una riflessione più articolata, che tenda a dimostrare come l'esclusione da imposta degli utili accantonati a riserva indivisibile non costituisca aiuto di stato in quanto misura giustificata dalla natura del sistema dell'imposta sul reddito.

A tal proposito, secondo la dottrina più attenta[1119], richiamando le riflessioni degli studiosi più autorevoli[1120] in punto di costituzionalità della fiscalità cooperativa, occorre confrontare la posizione del socio di una società cooperativa e quella del socio di una società lucrativa. Il primo, al contrario del secondo, non potrà in nessun modo appropriarsi degli utili accantonati a riserva[1121], con la conseguenza che l'azione o la quota del socio cooperatore non manifesterà mai un *capital gain* al momento della cessione: a prescindere dal patrimonio accumulato dalla cooperativa, al socio spetterà esclusivamente la quota di pertinenza del capitale sociale. Per comprendere appieno quali siano le ragioni per ritenere che la non tassazione dell'utile accantonato sia una forma di compensazione del sacrificio del socio per la mancata percezione dell'utile stesso[1122], occorre soffermarsi ulteriormente sul rapporto società-socio, onde precisare in quale misura esso rilevi ai fini della tassazione dell'utile societario[1123].

Con la medesima l. n. 904 del 1977 – con cui è stato fissato il principio della non tassazione delle riserve indivisibili – è stato strutturato un sistema per il quale l'imposta assolta dalla società sugli utili da essa prodotti costituiva un "acconto d'imposta" su un reddito la cui effettiva tassazione sarebbe avvenuta in capo al socio, mediante concorso al suo reddito imponibile e applicando le sue aliquote d'imposta. Per neutralizzare l'imposizione applicata in capo alla società, veniva riconosciuto al socio un credito d'imposta che sarebbe stato portato in compensazione delle imposte da questo dovute

---

[1119] Cfr. L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., p. 497.

[1120] Cfr. F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della L. n. 904/1977*, cit., p. 278.

[1121] Neppure in caso di scioglimento del rapporto sociale, nel qual caso essi sono destinati al Fondo mutualistico per lo sviluppo della cooperazione.

[1122] In tal senso cfr. V. UCKMAR, *Prefazione*, in SCHIANO DI PEPE G., F. GRAZIANO (a cura di), La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari, cit., p. IX-X.

[1123] Sotto questo profilo, è significativo che anche l'ordinanza di rimessione della Suprema Corte (n. 3033/2008, par. 2.1), nell'individuare la norma oggetto di censura ai fini delle imposte dirette si riferisce anche a quello valevole, in capo ai soci ai fini dell'Irpef, il ché vale sia per le riserve che per i ristorni.

sull'utile, in modo da escludere che la tassazione in capo alla società avesse carattere definitivo. In un tale quadro normativo, se non si fosse consentito di escludere dal reddito imponibile della cooperativa l'utile accantonato a riserva, ciò avrebbe comportato l'applicazione, su di esso, di una tassazione a titolo definitivo; la mancata distribuzione dell'utile non avrebbe infatti consentito la tassazione in capo al socio e la fruizione del credito d'imposta.

Di conseguenza, l'esclusione, dal reddito della cooperativa, dell'utile accantonato rappresentava il corollario di un sistema in cui le norme fiscali della cooperazione andavano considerate "*come <<perequative>> o preclusive di doppie imposizioni economiche piuttosto che come agevolative*"[1124].

Tale conclusione vale ancora oggi[1125], perché, pur venuto meno il sistema del credito d'imposta, la tassazione dell'utile trova nella distribuzione un segmento fondamentale per il relativo trattamento tributario. Ed invero, la tassazione dell'utile in capo alla società è compensata, in capo al socio, da un regime di sostanziale esclusione da imposta[1126]. Anche in questo caso, se l'utile fosse tassato in capo alla cooperativa, la mancata distribuzione impedirebbe di completarne il trattamento fiscale, che si chiude con la esclusione in capo al socio. Pertanto, ancora una volta, l'utile non distribuito è escluso da imposizione in capo alla cooperativa non in vista della volontà di attribuire un beneficio o un vantaggio a quest'ultima, ma per la necessità di allineare la tassazione delle cooperative alle società lucrative. Cosicché sarebbe fuorviante obiettare che l'impresa capitalistica che non distribuisce gli utili viene tassata; in tal caso, infatti la quota o l'azione che rappresenta la partecipazione del socio subisce un incremento di valore[1127].

[1124] Cfr. F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della L. n. 904/1977*, cit., p. 278.

[1125] Cfr. L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, cit., 499. Secondo la stessa A., la misura fiscale in questione difetterebbe del carattere di selettività, "*considerando che essa assegna un regime fiscale proprio al particolare tipo sociale, tenendo conto proprio dei profili di non comparabilità di tale tipo con quello delle società lucrative*". A conclusioni analoghe giunge G. PETRELLI, La *disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, Studio n. 71/2004/T, par. 5), in www.notariato.it. Giova ricordare che l'ordinanza della Cassazione n. 3033/2008 è comunque relativa ad annualità precedenti la riforma del trattamento fiscale dei dividendi

[1126] Tale profilo risulta in modo più evidente qualora il percettore sia un soggetto Ires, caso nel quale il dividendo è quasi integralmente escluso dal reddito del percettore. Negli altri casi il regime fiscale dei dividendi risulta abbastanza articolato, prevedendosi in alcuni casi la ritenuta a titolo d'imposta, in altri il concorso di esso alla formazione del reddito con l'applicazione dell'Irpef.

[1127] Cfr. F. GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della L. n. 904/1977*, cit., p. 287.

In questo quadro, l'esistenza di un modello comunitario di cooperativa, pur non legittimando gli Stati membri ad introdurre privilegi per le imprese che adottino tale tipo societario, giustifica l'adozione di misure che consentano di ristabilire posizioni paritarie sul mercato, affinché le cooperative, obbligate a conformarsi a tale modello, non siano ostacolate in questo intento dall'incidenza fiscale nazionale[1128].

Non è tuttavia da trascurare che se il legislatore ha progressivamente ridimensionato, nel corso degli ultimi anni la fiscalità delle cooperative - segnatamente elevando la soglia di esclusione delle riserve indivisibili – ciò potrebbe essere avvenuto, come è stato osservato[1129], perché non si è ritenuto di condividere appieno la tesi della natura non agevolativa delle disposizioni in questione.

Sul punto, occorre comunque rilevare che, in una certa misura, le modifiche introdotte con la l. n. 311 del 2004 e con la L. 133 del 2008[1130] presentano intenti ed ambiti applicativi differenziati.

La prima ha inciso in termini quantitativi sull'art. 12 della l. n. 904/1977 proponendo una distinzione diretta a favorire le cooperative agricole e della piccola pesca rispetto a tutte le altre a mutualità prevalente.

La seconda emendazione, quella più recente, si pone nello stesso solco ma sembra possedere una *ratio* "correttiva". A tal proposito è significativo che la nuova norma riguardi solo le cooperative di consumo sulle quali si è maggiormente concentrata l'attenzione in sede comunitaria e che,a seguito della novella normativa sono assoggettate ad un trattamento più penalizzante.

Seppur l'introduzione di nuove soglie per l'esclusione dal reddito degli utili accantonati a riserva sembri muoversi nella direzione della "proporzionalità" indicata dalla Suprema Corte come criterio discretivo di tutela da accordarsi alle cooperative, è da segnalare che il rimettere alla Corte di Giustizia il giudizio di proporzionalità della normativa in contestazione potrebbe esulare dalle competenze della Corte, poiché questa sarebbe

---

[1128] Cfr. A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, cit., p. 88.

[1129] F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, cit., p. 467, sottolinea sia che "*In realtà, per quanto riguarda la disciplina sostanziale delle agevolazioni, non è stato realizzato il riordino previsto dall'art. 6, 4° comma del d.l. n. 63 del 2002, ma, appunto, un primo ridimensionamento (…)*", sia che (468-469) se il legislatore avesse condiviso la natura di norma di esclusione, e non di agevolazione, dell'art. 12 della l. n. 904, avrebbe provveduto a mantenerla in vita nella sua piena estensione.

[1130] In tema cfr. G. PROVAGGI, *Minori agevolazioni per le cooperative*, in Corr. trib., 2008, p. 2419.

chiamata ad entrare nel merito[1131] delle scelte concrete attraverso cui l'ordinamento ritiene di tutelare la cooperazione.

In ogni caso il legislatore conferma, seppur indirettamente, la volontà di conservare un sistema che continua a trovare nella prevalenza della mutualità il delta della propria portata applicativa, prescindendo dalla dimensione della cooperativa. Una distinzione tra piccole e medie imprese cooperative potrebbe invece trovare una base normativa solida in ambito comunitario anche in materia di aiuti di Stato e consentirebbe di introdurre norme di maggior favore per le realtà di minori dimensioni, più vicine, oltremodo, a quel modello originario di cooperativa che il nostro ordinamento costituzionale intendeva proteggere.

Ciò posto rimane sospeso l'interrogativo posto dalla Suprema Corte in merito alla effettività del regime dei controlli sulle cooperative nella misura in cui essi non paiono essere in grado di escludere che le somme accantonate siano destinate ad investimenti in attività diverse ed estranee rispetto a quelle svolte dalla cooperativa[1132]. Tale profilo economico va sottolineato, secondo la Cassazione, poiché il minor reddito conseguito dai soci si traduce in un incremento patrimoniale che determina una loro maggiore potenzialità operativa, specie nell'accesso al credito bancario[1133].

5. I ristorni

L'art. 12 del D.P.R. n. 601 del 1973 prevede che le cooperative ed i loro consorzi possano dedurre dal proprio reddito le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e dei servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati[1134]. Tali somme, in alternativa, possono essere imputate ad incremento delle quote sociali[1135].

[1131] Come testualmente affermato dalla Suprema Corte, la ECJ dovrebbe verificare se il regime in contestazione: a) sia idoneo a realizzare il fine; b) sia necessario; c) sia proporzionato, e cioè non sia possibile conseguire il fine mediante una misura di tipo o intensità minore.

[1132] Sottolinea infatti la Cassazione, all'interno dell'ordinanza n. 3033/2008 "*Occorre in proposito, riflettere sui seguenti elementi: quanto all'impiego del capitale accumulato e solo parzialmente tassato, esso, nelle grandi compagini cooperativistiche, è stabilito esclusivamente dagli amministratori, il che consente alla cooperativa di partecipare ad ogni differente genere di attività, estraneo o indifferente, rispetto agli interessi dei soci/consumatori (es. attività immobiliare, edilizia, investimenti all'estero, acquisto di società ecc.)*".

[1133] Cfr. Cass., ord. n. 3033/2008, par. 2.3.3.

[1134] Secondo quanto statuito da Cass., 8 settembre 1999, n. 9513, in Foro it., 2000, I, pp. 3280 ss. i ristorni costituiscono una modalità di ripartizione dl vantaggio mutualistico, derivante dai rapporti di scambio intrattenuti dai soci con la cooperativa, traducendosi in un rimborso ai soci di parte del prezzo pagato per i

I ristorni possono essere attribuiti in via diretta o indiretta[1136].

Come spiegato dall'Amministrazione Finanziaria nel suo ultimo intervento interpretativo[1137], l'attribuzione diretta comporta, nella cooperativa di consumo, la possibilità per il socio di acquistare ad un prezzo inferiore i beni e i servizi; il socio, parimenti, percepisce una retribuzione maggiore nel caso di una cooperativa di produzione e lavoro. Cosicché, poiché la cooperativa ottiene meno ricavi (nel primo caso) o sostiene maggiori costi (nel secondo), essa consegue un minor reddito.

L'attribuzione indiretta, viceversa, si verifica qualora la cooperativa cede i beni o presta i servizi a prezzo di mercato o corrisponde al socio una retribuzione ordinaria, e successivamente, alla chiusura dell'esercizio, provvede a versare la differenza sotto forma di ristorno, conseguendone, per la società un minor reddito e per il socio un incremento patrimoniale.

Molto interessante, anche al fine di verificare l'asserito carattere agevolativo del ristorno, è il dibattito sulla sua natura giuridica. In merito, se per taluno i ristorni rappresentano una quota dell'utile di esercizio derivante dalla gestione con i soci e riconosciuti ai medesimi in proporzione agli scambi mutualistici intercorsi con la cooperativa nel corso dell'anno[1138], altri autori, non solo tributaristi, ritengono di poterlo qualificare come debito della cooperativa nei confronti del socio[1139]. Questi ultimi[1140], tuttavia, rilevano che nella prassi di alcune cooperative i ristorni vengono effettivamente

---

beni e i servizi acquistati ovvero in una integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio cooperatore.

[1135] In origine l'art. 12 riguardava solo i ristorni erogati dalle cooperative di consumo a fronte dell'acquisto di beni da parte dei soci. A seguito delle modifiche apportate dall'art. 6, comma 23, della l. n. 388 del 2000, essa assume una portata più ampia e si applica ad ogni tipo di cooperativa. Sul trattamento fiscale dei ristorni si v., in dottrina, F. MENTI, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in Dir. prat. trib., 2003, I, p. 630; L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in Rass. trib., 2002, p. 1903.

[1136] In tema di ristorni sotto il profilo civilistico si v. l'esauriente contributo di A. ROSSI , *Mutualità e ristorni nella nuova disciplina delle cooperative*, in Riv. dir. civ., 2004, II, p. 759; P. GALLO, *La disciplina dei ristorni nelle cooperative*, in Foro it., 2000, p. 3280; G. FAUCEGLIA, *Note in tema di disciplina dei ristorni nelle società cooperative, in Giur comm*, 2000, p. 322.

[1137] Cfr. Ag. Entr., Circ. 9 aprile 2008, n. 35, p. 1.

[1138] In tal senso CUSA E., *I ristorni nella nuova disciplina delle società cooperative*, in *La riforma del diritto cooperativo*, cit., 15. A tale nozione si poteva riconoscere valenza giuridica poiché era stata desunta dai principi cooperativi, i quali costituiscono, ad avviso dell'A., un uso *secundum legem* in forza dell'art. 9, lett. a) della legge Basevi.

[1139] In tal senso si esprimono sia L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 1923, che A. ROSSI , *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo, in Riv. dir. civ.*, 2001,II, p. 506.

[1140] L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 1924.

contabilizzati come una quota di utile[1141]. In termini economici, nel caso di attribuzione indiretta al termine del periodo d'imposta, il ristorno sembra invero assumere la natura di provento attribuito al socio. Tuttavia, più che apparire quale dividendo[1142], sembra maggiormente assimilabile, specie nelle cooperative di consumo, ad uno sconto, seppur ad effetti differiti.

Come sottolineato dall'Amministrazione Finanziaria[1143], dal coordinamento del regime dei ristorni con le disposizioni in materia di esclusione dal reddito degli utili accantonati a riserva indivisibile, disciplina su cui ci siamo già soffermati, emerge che con la riforma operata dalla l. n. 311 del 2004, il trattamento fiscale dell'attribuzione di tali somme non ha subito modifiche, e ciò sembra emergere anche con riguardo alle modalità di contabilizzazione[1144].

I ristorni sono deducibili - anche dal valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP – nell'esercizio con riferimento al quale sono maturati gli elementi di reddito presi a base di commisurazione dei ristorni.

Occorre peraltro precisare che qualora la cooperativa ritenga di destinare il ristorno alla riserva indivisibile, anziché attribuirlo al socio o imputarlo a capitale, l'art. 12 non è applicabile.

Dalle condizioni necessarie affinché la cooperativa possa effettuare ristorni si distinguono quelle cui rimane subordinata la loro deducibilità.

[1141] Per le banche di credito cooperativo la contabilizzazione dei ristorni tra gli utili è imposta dall'autorità di vigilanza.

[1142] GRUMETTO G., *La società cooperativa alla luce della riforma*, in F. GALGANO – GHENGHINI R. (a cura di), Tratt. dir. comm. dir. pubbl. econ., cit., p. 1150 sottolinea che i ristorni hanno in comune con gli utili la caratteristica di essere rappresentati da somme di denaro periodicamente distribuite tra i soci, ma ne differiscono poiché gli utili vengono ripartiti in base alla misura della partecipazione al capitale sociale, mentre i ristorni in relazione al numero dei rapporti intrattenuti dal socio con la società. Inoltre viene evidenziato come la riforma del diritto societario non abbia risolto il problema della differenziazione delle due tipologie di proventi. Nel vigore dell'art. 2536 ante riforma G. BONFANTE, Le imprese cooperative, in A. SCIALOJA – G. BRANCA, *Commentario cod. civ*., *Artt. 2511-2545* c.c., Bologna, 2002, 132, sosteneva che nella dizione "utili netti" fossero compresi anche i ristorni; in particolare, si osservava come qualora non si fossero compresi nella nozione di "eccedenza attiva" sia gli utili che i ristorni non si sarebbe potuto procedere agli accantonamenti obbligatori a riserva. E' significativo, peraltro, che la stessa dottrina trovasse nell'art. 12 del D.P.R. n. 601 del 1973 uno dei principali argomenti – la deduzione dei ristorni – per spiegare la loro natura di costi.

[1143] Cfr. Ag. Entr., Circ. n. 35/2008, cit., 2 in cui si precisa che le considerazioni espresse in Ag. Entr., Circ. 18 giugno 2002, n. 53, in merito alle modalità di deduzione dei ristorni restano applicabili anche alla luce del comma 460 della Finanziaria 2005.

[1144] L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, prima precisato nella Circ. n. 53 del 2002, è oggi sostanzialmente ripreso nella Circ. n. 35/2008.

Per una cooperativa è possibile effettuare ristorni solo se risulta in utile l'attività svolta con i soci e ciò che può essere retrocesso è l'avanzo documentato di gestione generato esclusivamente con le transazioni intercorse con i soci (non anche quelle con i terzi). Inoltre, la qualità di socio è necessaria per il diritto al ristorno, ma l'ammontare spettante ai soci non è commisurato alle quote di partecipazione al capitale sociale, bensì alle transazioni effettivamente intercorse tra il singolo socio e la cooperativa. Quanto invece alle condizioni alle quali la cooperativa può procedere alla deduzione dei ristorni – condizioni che l'art. 12 del D.P.R. n. 601 del 1973 non disciplina – è stato osservato che la disposizione in esame richiede la ripartizione delle somme. Pertanto, oltre alla determinazione, da parte degli amministratori, della quota di utile di esercizio che corrisponde al vantaggio mutualistico, si richiede la delibera assembleare.

Ciò nondimeno, la integrale deducibilità dei ristorni ai fini della determinazione dell'utile netto, anche per l'individuazione della quota da destinare alla riserva indivisibile, conferma che esso è trattato fiscalmente come costo[1145]. La correttezza di questa impostazione dovrebbe essere confermata – per ragioni di simmetria nell'imposizione - dalla tassazione del ristorno in capo al socio.

Sul punto occorre distinguere a seconda della tipologia della cooperativa e della circostanza che il ristorno sia erogato al socio o sia imputato al capitale[1146].

Se il ristorno viene erogato al socio, sia attraverso la corresponsione di denaro, sia mediante l'attribuzione di strumenti finanziari, il regime di tassazione ad esso applicabile è quello previsto in relazione alle diverse tipologie reddituali tenendo conto dell'attività svolta dal socio e dal rapporto da questi intrattenuto con la cooperativa[1147]. Viceversa, ai sensi dell'art. 6, comma 2 della L. n. 63 del 2002 se il ristorno è imputato a capitale, esso non concorre alla formazione del reddito imponibile dei soci né al valore

---

[1145] L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 1924.

[1146] Secondo la dottrina (PACIELLO A., *Le società cooperative*, cit., 472*)*, sebbene questa alternativa sia coerente con la disciplina dell'imputazione del risultato mutualistico coincidente con quella dei dividendi, non può sottacersi "*la carica dirompente, rispetto all'interesse mutualistico, insita nel consentire che il vantaggio del socio cooperatore possa essere assoggettato alle regole capitalistiche dell'investimento. Né vale a giustificare tale scelta la pur condivisibile esigenza di incentivare la formazione di una struttura finanziaria solida*".

[1147] Cfr. Ag. Entr., Circ. n. 53/2002, 4-5, par. 2. Ai sensi dell'art. 50 del Tuir sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca.

della produzione netta, per cui non è soggetto ad imposizione in capo alla cooperativa né ai fini delle imposte sui redditi né dell'Irap.

La norma in questione, richiamando l'art. 7, comma 3 della l. 31 gennaio 1992, n. 59, prevede la tassazione del provento al momento del rimborso del capitale. La restituzione di tali somme è assimilata alla distribuzione di utili con la conseguente applicazione dell'art. 27 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Come è stato osservato[1148], la disciplina in esame non si traduce esclusivamente in una mera sospensione da imposta, ma incide sulla modalità di tassazione del provento che, in realtà, non è assoggettato a tassazione in ogni caso ma solo nella misura in cui esso costituisca reddito imponibile. Per tale ragione, secondo la dottrina, per escludere la natura agevolativa della modalità d'imposizione del ristorno imputato a capitale, occorrerebbe tassare il provento prima di imprimergli tale destinazione[1149]; ed invero, la qualificazione del ristorno come utile – ciò che accade in caso di previa imputazione a capitale – non dovrebbe consentire la deduzione delle somme in capo alla cooperativa.

In alternativa alla rilevazione di questa incoerenza, si può considerare agevolato il socio, nella misura in cui la percezione di un ristorno che sia prima transitato per il capitale sociale determina un regime impositivo di maggior favore rispetto a quello altrimenti applicabile in caso di distribuzione immediata.

Orbene, se la rilevanza di questi temi ai fini della normativa in materia di aiuto di Stato presuppone l'individuazione di un beneficiario e di una agevolazione, non può trascurarsi che in questo caso entrambi i soggetti appaiono destinatari di un vantaggio. Ed invero, la società consegue un risparmio d'imposta dovuto alla deduzione del ristorno, ed il socio subisce una tassazione inferiore al momento del rimborso poiché esso non concorrerà a formare il reddito del percettore ma sarà trattato come un dividendo.

Se si volesse applicare anche in questo caso, come per le riserve indivisibili, un "principio d'integrazione" tra la società e il socio, principio che produca effetti tributari, se ne dovrebbe concludere che il provento andrebbe sì tassato in capo al socio (al momento della distribuzione), e che la non tassazione in capo alla società dovrebbe avvenire solo ove non fosse possibile tassare il socio stesso.

[1148] L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 1925.
[1149] L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., p. 1925.

In altri termini, anche per i ristorni imputati a capitale dovrebbe valere il principio per il quale la tassazione in capo al socio è ridotta poiché s'intende attenuare un'imposizione già avvenuta in capo alla società, ciò che nella fattispecie non accade, in quanto l'art. 12 consente la deduzione delle somme. Tale disposizione, pertanto, sembra essere censurabile nell'ottica comunitaria per questo secondo segmento normativo, relativo all'imputazione a capitale, che non si giova dell'esimente del rafforzamento patrimoniale tipica delle cooperative.

Da ultimo occorre riservare alcune considerazioni ai ristorni nelle cooperative di consumo, nelle quali il socio è usualmente una persona fisica i cui rapporti con la cooperativa non trovano titolo nell'attività imprenditoriale o professionale eventualmente esercitata.

La distribuzione di ristorni al termine del periodo d'imposta (forma indiretta) nei confronti di tali soggetti non produce reddito tassabile in capo al socio. In questo caso, introducendosi un'eccezione al principio generale secondo cui il passaggio di ricchezza da un soggetto ad un altro per il tramite dell'impresa è fiscalmente rilevante[1150], è da ritenersi verificata solo una "temporanea permanenza"[1151] della ricchezza presso l'impresa. In alternativa, senza che mutino gli effetti, potrebbe ritenersi che il ristorno realizza una reintegrazione patrimoniale, poiché attraverso di esso si "restituisce" al socio consumatore quella frazione del suo reddito (già tassato) che sin da principio non avrebbe dovuto essere destinato al consumo. Secondo l'Amministrazione finanziaria ciò accade anche nell'ipotesi in cui il ristorno di pertinenza dei soggetti persone fisiche sia stato in precedenza imputato a capitale[1152].

6. Il prestito sociale.

[1150] Cfr. F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria e imposizione sui redditi*, cit., p. 396.

[1151] Cfr., ancora, F. PEPE, *Le banche cooperative tra riforma societaria e imposizione sui redditi*, cit., p. 397, in cui si cita FAUQUET G., *Il settore cooperativo*, Milano, 1948, p. 76, il quale già sosteneva che i ristorni fossero una sistemazione provvisoria di ricchezza presso la cooperativa.

[1152] Cfr. Ag. Entr., Circ. n. 53/2002, 4-5, par. 2. La dottrina (L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., 1926-27) segnala altresì che dalla natura di costi dei ristorni per la cooperativa e, corrispondentemente, di ricavi o compensi o di minori costi per il socio percettore discende che i ristorni, ove ne sussistano i requisiti soggettivi e oggettivi, devono essere assoggettati ad Iva da parte del socio (ovvero possono costituire oggetto di una variazione in diminuzione da parte della cooperativa ove costituenti un minor prezzo di beni ceduti o servizi prestasti, con l'emissione di fattura ai soci). E ciò dovrebbe valere anche nel caso di imputazione a capitale in quanto a fini Iva non sussiste una norma analoga all'art. 6, comma 2 del d.l. n. 63/2002 per le imposte sui redditi e l'Irap.

La dottrina più autorevole considera il prestito sociale una prassi che trova il proprio fondamento nella endemica sottocapitalizzazione delle cooperative[1153], consuetudine divenuta modalità tipica di finanziamento delle società[1154].

La disciplina di legge ha carattere tributario (art. 13 D.P.R. n. 601 del 1973), ad eccezione dei limiti fissati per l'ammontare dei prestiti e per la misura degli interessi da corrispondere ai mutuatari, e di norma la materia è regolata dallo statuto della cooperativa, fermo restando che la qualità di socio rappresenta il presupposto per l'instaurazione del rapporto.

Il tema del prestito sociale non risulta particolarmente indagato in dottrina, eccettuandosi le questioni inerenti la tutela della minoranza nei casi in cui gli statuti prevedano la facoltà dell'assemblea di obbligare i soci ad effettuare finanziamenti a specifiche condizioni.

In sede comunitaria, la censura rivolta al prestito sociale concerne il regime fiscale previsto per gli interessi corrisposti al socio. Tali proventi, a seguito della modifica dell'art. 6, comma 3 del d.l. n. 63 del 2002 operata dall'art. 82, comma 27, del d.l. n. 112 del 2008, sono tassati con una ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento. L'incremento dell'aliquota, in precedenza prevista nella misura del 12,50 per cento[1155], attenua ma non elide il trattamento agevolato riservato alla remunerazione dei finanziamenti alle cooperative rispetto a quello previsto per gli interessi su depositi e conti correnti bancari o postali, tuttora imposti con una ritenuta a titolo d'imposta del 27 per cento ai sensi dell'art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il differente trattamento fiscale è stato fino ad oggi motivato[1156] dalle peculiarità del prestito sociale. Ed invero, fermo restando che la cooperativa può destinare le somme esclusivamente al conseguimento dell'oggetto sociale, sono previste soglie massime di

---

[1153] In tal senso si esprime V. BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997, pp. 302-303, che rileva come la regolamentazione dell'istituto, avvenuta con il D.P.R. n. 601 del 1973, sia intervenuta quando lo strumento era già una radicata consuetudine. Tale "ritardo" si spiega considerando che il prestito sociale è un prestito privo di caratterizzazioni particolari fatto dal socio alla società, che come tale non necessiterebbe di una apposita disciplina positiva. Di "endemica sottocapitalizzazione" discute anche G. PETRELLI, *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*, cit., sub par. 7.

[1154] Cfr. A. MENTI, I *finanziamenti dei soci persone fisiche alle società cooperative e loro consorzi*, in Boll. trib., 1983, II, p. 64.

[1155] La ritenuta a titolo d'imposta era inizialmente prevista nella misura del 10 per cento ai sensi dell'art. 20, ottavo comma, del d.l. 8 aprile 1974, n. 95, convertito dalla legge 7 giugno 1974, n. 216. L'aliquota viene elevata al 12,50% ad opera dell'art. 23 della l. 27 febbraio 1985, n. 49.

[1156] Cfr. Ag. Entr., Circ. n. 53 del 2002, cit., p. 6.

prestito riferite al singolo socio in relazione al settore in cui opera la cooperativa, nonché una misura massima dell'interesse riconosciuto al socio.

Tali limiti, tuttavia, non sembrano sufficienti per escludere che la Corte di Giustizia, nel pronunciarsi su tale disposizione, ne sancisca la natura di aiuto di Stato, poiché il prestito sociale si pone come alternativa vantaggiosa rispetto ad altri strumenti di impiego del denaro a scopo d'investimento, rendendo ingiustificato il più favorevole trattamento. In passato, del resto, erano state formulate obiezioni a questa forma di finanziamento delle cooperative poiché esse, nella sostanza, si traducevano in una raccolta del risparmio tra il pubblico del tutto analoga a quella effettuata dalle banche[1157], neppure assistita dalla garanzia data dall'esistenza di un regime di vigilanza.

Sotto il profilo esclusivamente fiscale la portata del correttivo adottato con il d.l. n. 112 d.l. 2008 è assolutamente ininfluente, poiché esso sembra rientrare in un'opera di rimodulazione *per saltum* delle aliquote previste per le rendite[1158].

III. Le fondazioni bancarie.

1. Il passaggio dalla banca pubblica alle società per azioni.

La riforma degli enti creditizi dell'inizio degli anni novanta ed il correlato passaggio dalla banca pubblica alle società per azioni trova la sua *ratio* nella necessità di separare la gestione imprenditoriale della banca da quella propria dell'ente pubblico, superando le problematiche relative alla mancanza di una dialettica interna tra gestione e controllo

---

[1157] Questa preoccupazione è viva nella ricostruzione operata, nell'ordinanza in commento, dalla Suprema Corte, che osserva come il problema dei controlli venga posto anche "*dall'attività surrettiziamente creditizia che le grandi Cooperative di consumo svolgono col chiedere al socio /consumatore un prestito in cambio di una carta di adesione (gratuita), prestito rimunerato con interessi asseritamente superiori al normale, ma che comporta comunque, per chi lo ottiene, lo svolgimento di attività bancaria senza le necessarie autorizzazioni e in concorrenza con le banche ordinarie*".

[1158] Come è noto, nei progetti di riordino ed armonizzazione delle aliquote delle rendite finanziarie – da ultimo proposte con il disegno di legge n. 1762 del 2006 – l'aliquota del 20 per cento avrebbe dovuto essere applicata sulla quasi totalità degli strumenti d'investimento. Abbandonata l'idea di una riforma generale della materia, l'aliquota in questione è stata prevista sia per i proventi derivanti dalla partecipazione in società d'investimento immobiliare quotate (le SIIQ), la cui disciplina è stata introdotta con la l. 27 dicembre 2006 n. 296 (art. 1, commi 119 ss.), che per i proventi derivanti dalla sottoscrizione di quote di fondi immobiliari, *ex* art. 82, comma 21 del d.l. n. 112 del 2008, la stessa norma, pertanto, che ha introdotto la medesima aliquota per il prestito sociale. Non può pertanto escludersi che in futuro si allinei a questa misura la tassazione dei prestiti obbligazionari, degli interessi sui depositi e conti correnti e dei proventi dei fondi comuni d'investimento. Il tema è assolutamente incerto anche per i dividendi, il cui trattamento fiscale è stato modificato ad opera del D.M. 2 aprile 2008, intervenuto, tuttavia, solo con riguardo alla soglia d'imponibilità prevista per i dividendi derivanti da partecipazioni qualificate, passata dal 40 al 49,72 per cento in ragione della intervenuta diminuzione dell'aliquota Ires.

ed alla assenza di una disciplina trasparente dei bilanci. In particolare, la distinzione tra le due anime dell'ente pubblico creditizio, quella dell'opera pia e dell'imprenditore bancario, non avrebbe potuto essere realizzata, come sottolinea la dottrina più autorevole[1159], se non attraverso la creazione di due enti distinti, uno dei quali potesse prendere parte ai processi di concentrazione senza subire i vincoli propri della proprietà pubblica.

La riforma, come è noto, si realizza con la l. 30 luglio 1990, n. 218, che disegnando un quadro generale del nuovo sistema, delega il Governo a stabilire le relative modalità di attuazione[1160]. Con il D. lgs. 20 novembre 1990, n. 356 si prevede che la riorganizzazione delle banche pubbliche può avvenire sia attraverso la trasformazione in società per azioni, operazione possibile solo per gli enti aventi un fondo di dotazione a struttura associativa, sia attraverso il conferimento dell'azienda bancaria in una S.p.A. già esistente o appositamente costituita eventualmente anche per atto unilaterale, scelta consentita sia per gli enti aventi struttura di fondazione sia per quelli "associativi".

Emerge quindi la figura dell' "ente pubblico conferente"[1161], noto come fondazione bancaria, che dopo aver conferito la propria azienda non è più un ente creditizio[1162] ma solo un soggetto chiamato istituzionalmente a gestire, nel quadro di finalità d'interesse pubblico o utilità sociale[1163], una partecipazione in una società bancaria in tutto assimilabile ad un'ordinaria S.p.A. salve talune disposizioni, tra cui quelle sul mantenimento del controllo[1164].

[1159] Cfr. R. COSTI, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007, p. 281.

[1160] I contributi sulla riforma della banca pubblica sono numerosi. Tra quelli di maggiore interesse si vedano M. RISPOLI FARINA, *Dall'ente pubblico alla società per azioni*, Napoli, 1993; AA. VV., *La ristrutturazione delle banche pubbliche*, Milano, 1991. Non mancano gli interventi critici in materia, tra cui F. MERUSI, *Dalla banca pubblica alla società per azioni (fantasia medioevale semiseria ad uso di un viaggiatore persiano)*, in Banca, borsa, tit. cred., 1990, I, p. 1, scritto durante la gestazione del provvedimento Amato, nonché, dello stesso autore, *Tre obiettivi per un cannone: la c.d. privatizzazione delle banche pubbliche in Italia*, in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1991, I, p. 444.

[1161] Sugli enti conferenti cfr. F. GALGANO, *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, in Contr. impr., 1996, p. 811; G. PONZANELLI, *Nuove regole giuridiche per le fondazioni bancarie*, in Risparmio, 1996, p. 777; G. BERTI, *Fondazioni bancarie*, in Jus, 1995, p. 3.

[1162] Cfr. ancora, R. COSTI, *L'ordinamento bancario*, cit., p. 289, il quale sottolinea che l'ente conferente avrebbe potuto successivamente cedere la partecipazione, divenendo soggetto estraneo al sistema creditizio salvo per taluni aspetti attinenti principalmente alla vigilanza, affidata al Ministero del Tesoro, sulla complessiva attività dell'ente, all'estinzione dell'ente stesso ed alla liquidazione del patrimonio.

[1163] Cfr. art. 12, comma 1, lett. a) D. lgs. n. 356 del 1990.

[1164] Ed invero, profilo che rileva per l'indagine che qui ci occupa, è significativo che la dismissione delle partecipazione potesse essere autorizzata in presenza di specifiche condizioni, tra le quali la necessità di rafforzare il sistema creditizio italiano e consentirne l'affermazione sul piano internazionale.

Sotto il profilo fiscale questo processo è accompagnato da norme dirette ad agevolarne la realizzazione[1165]: l'art. 7, comma 2 della l. 30 luglio 1990 n. 218 [1166], in particolare, stabilisce che la società conferente non avrebbe realizzato alcuna plusvalenza a seguito del conferimento, rimandando la tassazione al successivo realizzo, salvo l'iscrizione in bilancio di valori maggiori, in tal caso imponibili in capo all'ente conferente entro certi limiti[1167]. Sulla base dell'art. 12 della l. n. 356 del 1990 si prevede che gli enti avrebbero potuto compiere tutte le operazioni commerciali, finanziarie ed immobiliari necessarie per il perseguimento delle proprie finalità ed amministrare la partecipazione senza esercitare direttamente attività bancaria. Una quota di utili derivanti dal possesso della partecipazione era necessariamente destinata a riserva in vista della sottoscrizione di aumenti di capitale della controllata o per l'acquisto di titoli di Stato o garantiti dallo Stato.

I profili problematici emersi nel corso degli anni novanta, tuttavia, attengono non tanto alla materia fiscale quanto al potere pubblico sugli assetti proprietari delle società bancarie, alla natura pubblica delle fondazioni ed al forte collegamento esistente tra banca e fondazione tale da impedire a quest'ultima di concentrarsi sulle proprie finalità a carattere sociale. Si avvia pertanto un processo, diretto a "*liberare le banche dalle fondazioni e le fondazioni dalle banche*"[1168] che passando attraverso la legge 30 luglio 1994, n. 474 – funzionale ad accelerare la procedura di dismissione delle partecipazioni da parte delle fondazioni - e la direttiva del Ministero del Tesoro del 18 novembre

---

[1165] Per una approfondita disamina della disciplina fiscale introdotta dalla legge Amato si il recente contributo di G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, cit., pp. 59 ss.; veda F. PAPARELLA, *Profili tributari delle operazioni societarie disciplinate dalla «legge Amato»*, Milano, 1993, pp. 33 e *ss*. Si v. anche M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, p. 208.; A. FANTOZZI, *Prime esperienze tributarie nell'applicazione della legge Amato*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 457; R.LUPI, *Conferimenti in natura senza regole, tra salti d'imposte e doppie imposizioni*, in Rass. trib., 1995, pp. 1232-1233; ID., *Neutralità dei conferimenti in natura e doppia imposizione*, in Riv. dir. trib., 1991, p. 617; E. NUZZO, *Plusvalenze da concentrazione (a proposito di recenti proposte di legge in tema di fusioni e conferimenti)*, in Rass. trib., 1990, p. 359.

[1166] Come esposto nei precedenti paragrafi, l'art. 12, comma 8 della l. n. 498 del 1992 e le disposizioni di cui all'art. 7, primo e secondo comma della l. del 1990 n. 218, si applicavano anche ai conferimenti "di azienda, di complessi aziendali o di rami di essi effettuati dai Comuni e Province", ai fini della costituzione di società per azioni ai sensi del primo comma della stessa legge. Tale rinvio, peraltro, aveva creato non poche perplessità in dottrina anche e soprattutto in materia di imposte dirette. Si rinvia pertanto anche alla bibliografia ivi indicata.

[1167] Cfr. 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 Rass. trib., 2000, p. 817.

[1168] L'espressione è di R. COSTI, *L'ordinamento bancario*, cit., p. 293.

1994[1169], approda alla legge delega 23 dicembre 1998, n. 461[1170] e al successivo D. lgs., 17 maggio 1999, n. 153[1171]. Con tali provvedimenti normativi, introducendosi un primo periodo transitorio di quattro anni per dismettere la partecipazione[1172], si definisce la natura non lucrativa delle fondazioni, che perseguendo scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico divengono, come sottolineato dalla più autorevole dottrina,[1173] meritevolmente destinatarie di agevolazioni fiscali.

2. Le agevolazioni tributarie e l'intervento della Commissione.

Sulla base delle complessive disposizioni in materia di fondazioni bancarie contenute in tutti i provvedimenti cui sinora si è fatta menzione, è possibile, secondo la dottrina[1174], distinguere almeno tre diverse fasi del processo di ristrutturazione in ciascuna delle quali il regime agevolativo si atteggia con modalità diverse.

Anzitutto, per quanto concerne il periodo compreso tra il conferimento dell'azienda bancaria e l'adeguamento degli statuti alle previsioni del titolo I del D. Lgs. n. 153 del 1999, le fondazioni di origine bancaria possono essere qualificate, secondo i giuristi più autorevoli[1175], come enti pubblici non economici i quali, senza finalità di lucro soggettivo, possono svolgere attività d'impresa dirette al perseguimento degli scopi di pubblica utilità loro assegnati dalla legge. Esse, quale oggetto della loro attività, amministrano la partecipazione nella società per azioni conferitaria dell'azienda bancaria e non possono esercitare direttamente attività bancaria o detenere partecipazioni di controllo nel capitale d'imprese bancarie o finanziarie diverse dalla s.p.a. conferitaria. Inoltre, ai sensi dell'art. 12 del D. Lgs. n. 356 del 1990, perseguono

---

[1169] Si tratta della c.d. direttiva Dini, diretta ad individuare i criteri e le procedure per la dismissione delle partecipazioni.

[1170] Per una riflessione puntuale sulle disposizioni della legge delega cfr. V. UCKMAR, *Rilievi critici sul disegno di legge per le fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1998, I, p. 764; V. FICARI, *Il regime fiscale delle fondazioni bancarie e lo schema di legge delega*, in Rass. trib., 1998, p. 913.

[1171] Si veda, V. FICARI, *La disciplina fiscale delle attività delle fondazioni bancarie*, in Riv. dir. trib., 1999, I, p. 775.

[1172] A tale periodo transitorio ne seguono altri. Si veda la nota 160.

[1173] Cfr. V. UCKMAR, *Rilievi critici sul disegno di legge per le fondazioni bancarie*, cit., p. 765, ove l'A., sulla base di un'ampia e dettagliata esegesi delle norme, segnala che "*Ammesse le agevolazioni, è assolutamente necessario, come non mai, che le norme siano chiare e precise in modo che il proposito del Legislatore non sia vanificato dall'Amministrazione*".

[1174] Cfr. 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*, cit., p. 817.

[1175] Cfr. F. GALLO, *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 538.

fini di interesse pubblico e di utilità sociale preminentemente nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte e della sanità, mantenendo eventualmente le originarie finalità di assistenza e di tutela delle categorie sociali più deboli. Sotto il profilo fiscale, esse assumono la veste di enti commerciali o non commerciali a seconda che svolgano prevalentemente attività non aventi carattere di commercialità oppure le operazioni finanziarie, commerciali, immobiliari e mobiliari loro consentite dall'art. 12.

E' in questo quadro che si pone il problema di considerare come attività commerciale sia l'attività di amministrazione della partecipazione nella s.p.a. bancaria sia la gestione di quote di minoranza in altre banche e società finanziarie. Orbene, con riguardo all'attività di amministrazione della partecipazione nella società conferitaria, si è ritenuto[1176] che essa configuri una mera attività di godimento non a carattere imprenditoriale del tutto analoga a quella di qualunque altra fondazione che amministri il proprio patrimonio in vista del raggiungimento degli scopi statutari. Lo stesso principio è destinato a valere in relazione al possesso e all'amministrazione di partecipazioni di minoranza al capitale di altre imprese bancarie e finanziarie, attività di carattere "conservativo".

Quali enti di natura non commerciale, le fondazioni di origine bancaria, pur svolgendo eventualmente ed in via secondaria operazioni commerciali e finanziarie, sono soggette ad un trattamento fiscale di sostanziale favore che ruota sostanzialmente intorno a due disposizioni, l'una relativa alla soggezione a ritenuta dei dividendi distribuiti dalla società conferitaria, l'altra riguardante una riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg[1177].

[1176] Cfr. F. GALLO, *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia*, cit., p. 546; E. NUZZO, *Fondazioni bancarie: possesso di partecipazione di maggioranza ed attività commerciale, in Rass. trib*., 1997, p. 1042 che annota Comm. trib. prov. Firenze, sez. XI, 10 luglio 1997, n. 216, così come D'AMBRA, *Sul diritto delle fondazioni bancarie a ridurre a metà l'Irpeg*, in Dir. prat. trib., 1998, II, p. 1171. In particolare Nuzzo censura le argomentazioni contraddittorie. Come rileva l'A., infatti, mentre da un lato la Commissione afferma debba escludersi che le fondazioni possano essere considerati come enti pubblici economici poiché non esercitano attività imprenditoriali, dall'altro ne conclude che l'attività da loro svolta deve essere considerata "*senza dubbio oggettivamente commerciale*". Nello stesso senso degli autori citati v. anche P. ROSSI , *Sull'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 alle Casse di risparmio conferenti le aziende bancarie, in Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 53; G. PIZZONIA, *Sulla qualificazione fiscale degli enti pubblici conferenti nella c.d. legge Amato, in Riv. dir. fin. sc. fin*., 1996, p. 110.

[1177] In realtà, secondo quanto sostenuto in dottrina, il trattamento fiscale privilegiato spetterebbe a questi enti anche qualora essi si trovassero a svolgere attività commerciale in via esclusiva o prevalente, poiché essi perseguono per legge finalità non lucrative. In tal senso cfr. sia P. ROSSI , *Sull'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 alle Casse di risparmio conferenti le aziende bancarie*, cit., p. 59, sia D'ANNUNZIO M.T., *Agevolazioni Irpeg ed enti "no profit"*, in Dir. prat. trib., 1995, II, p. 1353.

Le problematiche di diritto comunitario postesi in relazione alla disciplina degli aiuti di stato concernono direttamente il primo di questi segmenti normativi, pur se il secondo, come si dirà tra breve, rappresenta il presupposto per la fruizione dell'esenzione da ritenuta.

Con riguardo al trattamento dei dividendi, le disposizioni rilevanti sono contenute nella l. 29 dicembre 1962, n. 1745, provvedimento legislativo diretto a disciplinare le ritenute applicabili ai dividendi distribuiti da società per azioni per i quali, in linea generale, si prevede una ritenuta d'acconto[1178]. L'art. 10 della l. n. 1745 del 1962 prevede tuttavia che ai dividendi spettanti alle organizzazioni di persone o di beni non soggette all'imposta sulle società, in ragione della loro esenzione da tale imposta, nonché ai soggetti tassabili in base al bilancio ma esenti dall'imposta sulle società, si applichi, in luogo della ritenuta a titolo di acconto prevista dall'art. 1 della medesima legge, una ritenuta a titolo di imposta del 30 per cento.

L'art. 10-*bis*, viceversa, norma che rileva direttamente ai fini della nostra indagine, esonera dalla ritenuta di cui all'art. 10 i dividendi spettanti a persone giuridiche pubbliche o a fondazioni, esenti dall'imposta sulle società, che hanno esclusivamente scopi di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica.

Accanto alle norme relative all'esenzione dalle ritenute sui dividendi, e quale presupposto delle medesime, si colloca l'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, diretto ad introdurre una riduzione della metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche a favore di enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza, istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali, nonché degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione.

In merito all'applicabilità dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 alle fondazioni bancarie anteriormente alla novella di cui al D. lgs. n. 153 del 1999, si era espresso

[1178] inizialmente tale ritenuta è del 10 per cento e successivamente ridotta al 5 per cento per effetto del d.l. 21 febbraio 1967, n. 22, convertito in legge 21 aprile 1967, n. 209

negativamente il Consiglio di Stato[1179], si registrava una dottrina positivamente orientata[1180] ed una giurisprudenza non unanime[1181].

L'applicabilità di tale disposizione alle fondazioni bancarie, rimasta dubbia nel vigore del D. lgs. n. 356 del 1990, sarà espressamente disposta con la delega di fine anni novanta, quando tra i criteri direttivi fissati dall'art. 3 della l. n. 461 del 1998, si farà riferimento all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973. La riduzione Irpeg trova spazio all'interno dell'art. 12, comma 2, del decreto delegato, ove si dispone che essa si applichi sia alle fondazioni di cui all'art. 12, comma 1, sia a quelle fondazioni non aventi natura di enti commerciali e che abbiano perseguito prevalentemente fini di interesse pubblico e di utilità sociale nei settori rilevanti. Come evidenziato dalla dottrina, la norma, riferendosi ad un momento temporale anteriore alla sua entrata in vigore, avrebbe natura interpretativa[1182] o tautologica[1183] e, come tale produrebbe un immediato riflesso sulla risoluzione delle controversie ancora pendenti[1184].

[1179] Secondo il Consiglio di Stato (cfr. Cons. Stato, sez. III, 24 ottobre 1995, n. 103, in Rass. trib., 1997, p. 425) le fondazioni bancarie non rientrano tra i destinatari dell'art. 6, poiché non riconducibili in nessuna delle categorie di soggetti passivi in essa contemplate. In particolare, si sostiene che l'attività di possesso e amministrazione della partecipazione nella conferitaria o di partecipazioni minoritarie in altre società esaurisce sostanzialmente l'attività svolta da tali fondazioni cui l'art. 6 non può estendersi trattandosi di norma agevolativa. A questo orientamento si uniforma successivamente anche Min. Fin., Circ. 4 ottobre 1996, n. 238, che sottolinea soprattutto l'impossibilità di interpretare estensivamente la disposizione. Dedica alcune riflessioni al parere del Consiglio di Stato P. CHINETTI, *Enti non commerciali: presupposti per l'applicazione dell'Irpeg ridotta nelle fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1999, I, pp. 1500-1501.

[1180] In tal senso FICARI, V., *La necessità di distinguere tra oggetto e scopo nella tassazione agevolata degli utili distribuiti alla fondazione bancaria*, in Rass. trib., 1998, p. 90; E. NUZZO, *Agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi conseguiti*, in Rass. trib., 1997, p. 429; P. ROSSI , *Sull'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 6 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 alle Casse di risparmio conferenti le aziende bancarie*, cit., p. 63; V. MERCURIO, *Appunti in tema di fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1997, p. 912; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in Riv. dir. trib., 1995, p. 344; F. GALLO, *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia*, cit., pp. 546-47;

[1181] Per una rassegna della giurisprudenza in materia v. A.M. PROTO., *Beneficiari della riduzione Irpeg e fondazioni bancarie*, in Rass. trib., 1999, p. 613. Tra le pronunce in senso favorevole cfr. Comm. trib. prov. Trieste, sez. III, 26 gennaio 1998, n. 682, in Dir. prat. trib., 1998, II, p. 1150, con nota di V. D'AMBRA, *Sul diritto delle fondazioni bancarie a ridurre a metà l'Irpeg*, cit., p. 1168, e *in Corr. trib*., 1998, p. 841; Comm. trib. prov. Ascoli Piceno, sez. II, 28 ottobre 1998, n. 425; Comm. trib. prov. Perugia, sez. III, 20 ottobre 1998, n. 450; Comm. trib. prov. Venezia, 17 giugno 1997, n. 83. Per l'inapplicabilità dell'art. 10-bis, fondata sulla coincidenza tra i destinatari di tale norma e quelli dell'art. 6 v. Comm. trib. prov. Firenze, sez. IX, 10 luglio 1997, n. 216, in Dir. prat. trib., 1998, II, p. 1154, con la stessa nota di V. D'AMBRA, *Sul diritto delle fondazioni bancarie a ridurre a metà l'Irpeg*, cit.; Comm. trib. prov. Milano, sez. XXVI, 24 febbraio 1998, n. 43.

[1182] In tal senso V. FICARI, *Aspetti fiscali del regime giuridico delle fondazioni*, in AA. VV., Le fondazioni bancarie, Roma, 1999, p. 166.

[1183] 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*, cit., p. 823, nota 22. In particolare, questo A., sostiene che laddove il D. Lgs. n. 356

Con l'art. 12 del D. Lgs. n. 153 del 1999 le fondazioni sono qualificate come "*persone giuridiche private senza scopo di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale. Perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto nei rispettivi statuti*". Su questa base, accanto alla gestione della partecipazione nella s.p.a. conferitaria, le fondazioni possono svolgere un'attività d'impresa strumentale al perseguimento degli scopi istituzionali direttamente o mediante la partecipazione anche di controllo in un ente che eserciti tale attività, purché essa si esplichi nei c.d. "settori rilevanti" della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte, della conservazione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali e dei beni ambientali, della sanità e dell'assistenza alle categorie sociali deboli. Il divieto al perseguimento di fini di lucro soggettivo si esprime nella preclusione rispetto alla distribuzione di utili, sotto qualsiasi forma, o di quote del patrimonio e nell'obbligo di devolvere il proprio reddito secondo criteri legali. In presenza dell'adeguamento degli statuti ai principi fissati dalla legge, le fondazioni sono considerate come enti non commerciali ed in loro favore è espressamente riconosciuta l'agevolazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973[1185] e sono estese le disposizioni dettate con riferimento alle Onlus in tema di trattamento fiscale degli atti a titolo gratuito compiuti in loro favore.

La terza fase individuata dalla dottrina[1186] coincide con la scadenza del quarto anno successivo all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 153 del 1999, termine entro cui in

---

condiziona il beneficio alla circostanza che l'ente non sia commerciale lascia irrisolta la questione sulla quale si era formato il contenzioso con l'Amministrazione finanziaria in merito alla natura commerciale dell'attività di gestione della partecipazione nella s.p.a. bancaria. Inoltre, egli sottolinea che per riconoscere un significato alla disposizione in esame essa deve essere interpretata nel senso che laddove la fondazione, nel perseguire i fini di pubblica utilità di cui all'art. 12, si sia limitata ad amministrare la suddetta partecipazione svolgendo solo collateralmente le attività commerciali, finanziarie, mobiliari ed immobiliari, essa abbia diritto di fruire della agevolazione ex art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973.

[1184] In tal senso V. MERCURIO, *Brevi note sul regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1999, p. 1227.

[1185] E' significativo, come sottolinea V. UCKMAR, *Rilievi critici sul disegno di legge per le fondazioni bancarie*, cit., p. 767, il superamento, con il provvedimento normativo in questione, del parere espresso dal Consiglio di Stato. Le disposizioni prevedono comunque che la riduzione alla metà dell'Irpeg non si applica ai redditi fondiari degli immobili diversi da quelli strumentali per le attività direttamente esercitate dalle fondazioni o dalle imprese da esse partecipate. V. FICARI, *Aspetti fiscali del regime giuridico delle fondazioni*, cit., p. 172, non condivide questa scelta.

[1186] Cfr. 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*, cit. p. 826-27.

principio le fondazioni erano tenute a procedere alla dismissione della partecipazione nella società bancaria.

In termini generali, ove abbia a ciò provveduto e non risulti titolare di diritti reali su beni immobili diversi da quelli strumentali per le attività direttamente esercitate dalla stessa o da imprese strumentali, essa mantiene la qualifica di ente non commerciale e può usufruire della riduzione alla metà dell'Irpeg *ex* art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, purché continui ad operare nei settori rilevanti senza finalità di lucro soggettivo[1187]. In caso contrario, qualora la fondazione avesse mantenuto la partecipazione, essa non sarebbe stata più considerata come ente non commerciale, né avrebbe beneficiato della riduzione dell'aliquota Irpeg[1188].

Sennonché, nell'arco del quadriennio rilevante ai fini del passaggio dalle fondazioni bancarie alle fondazioni *tout court*, interviene la Commissione Europea che con una lettera del 24 marzo 1999 invita il Governo italiano a fornire chiarimenti sulle norme in questione ed avvia un procedimento di indagine preliminare che porterà in breve tempo alla richiesta di sospensione dell'applicazione delle medesime[1189].

Al termine della sua valutazione la Commissione ha deciso[1190] per l'inapplicabilità del regime di aiuti di Stato per carenza del requisito soggettivo, sul presupposto dell'impossibilità di considerare le fondazioni bancarie come "imprese" ai sensi dell'art. 87 del Trattato. Tale conclusione è stata argomentata dalla Commissione sulla base della giurisprudenza comunitaria in materia di Iva[1191], secondo la quale il mero acquisto di quote sociali e la loro detenzione non possono essere considerate come attività economiche. Dalla mera detenzione di partecipazioni, che non costituisce un'ipotesi di

---

[1187] Inoltre essa, a queste condizioni, si presta ad essere qualificata come Onlus (cfr. V. FICARI, *Aspetti fiscali del regime giuridico delle fondazioni*, cit., p. 177).

[1188] Secondo 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*, cit., p. 827, la norma è asistematica e possiede una evidente connotazione sanzionatoria che tuttavia non giustifica la scelta di privare *ex lege* un ente della qualifica soggettiva rilevante ai fini fiscali per il solo fatto di non aver proceduto ad una attività impostagli dalla legge per motivi che nulla hanno a che vedere con lo svolgimento o meno di un'attività commerciale. In tal modo, una fondazione bancaria che non avesse dimesso il pacchetto azionario di controllo sarebbe stata oggetto di parificazione con un ente commerciale pur non svolgendo nei fatti un'attività imprenditoriale, con il rischio di configurare una degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

[1189] Cfr. 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*, cit., p. 814.

[1190] Cfr. Commissione Europea, Decisione 22 agosto 2002, n. 2003/146CE.

[1191] Cfr. Corte di Giustizia, 20 giugno 1991, in causa C-60/90; Id., 22 giugno 1993, causa C-333/91.

sfruttamento di un bene volto ad ottenere un risultato economico stabile, poiché il dividendo discende dalla titolarità della partecipazione stessa, si distingue l'ipotesi nella quale il socio eserciti direttamente o indirettamente un'influenza nella gestione dell'impresa. Tale profilo, secondo la Commissione, è estraneo alle fondazioni bancarie, poiché esse non perseguono fini di lucro e si limitano a *detenere* la partecipazione, essendo l'utilità sociale il loro tratto caratterizzante.

3. La giurisprudenza della Suprema Corte e la sentenza della Corte di Giustizia a seguito di rinvio pregiudiziale.

La decisione della Commissione Europea interviene in un contesto nel quale la giurisprudenza della Suprema Corte presenta posizioni discordanti in merito alla qualificazione delle fondazioni quali enti commerciali o non commerciali.

In proposito, la prima giurisprudenza di legittimità sul tema[1192], sulla scorta del parere del Consiglio di Stato ha ritenuto di dover sottolineare che il regime fiscale di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 opera in un ambito differente rispetto all'art. 10-bis della l. n. 1745 del 1962. Secondo questa ricostruzione, le due disposizioni sono dirette a soddisfare esigenze tributarie diverse, dal momento che la prima riguarda direttamente l'ente e l'Irpeg da esso dovuta, mentre la seconda attiene alla disciplina della riscossione, mediante ritenuta, dell'obbligazione tributaria gravante sul socio in relazione alla percezione dei dividendi. In particolare, si sottolinea come non vi possa essere alcun collegamento tra la riduzione alla metà dell'Irpeg e il beneficio di cui all'art. 10-*bis*. Inoltre, tale indirizzo interpretativo si sofferma sull'attività delle fondazioni, le quali, per quanto perseguano scopi di utilità sociale, possono, ai sensi delle disposizione del D. lgs. n. 356 del 1990, "amministrare" le partecipazioni nelle società bancarie, ciò che comporta una gestione della partecipazione e il conseguente svolgimento di un'attività commerciale, che rientra pertanto nel loro oggetto, impedendo di configurare le fondazioni come soggetti che svolgano in via esclusiva attività di interesse generale.

[1192] Cfr. Cass., 20 novembre 2001, n. 14574, in Dir. prat. trib., 2002, II, p. 933, con nota di V. MERCURIO, *I primi orientamenti della Corte di Cassazione sul regime scale delle fondazioni bancarie* e in Boll. trib., 2002, p. 388, con nota di V. FICARI, *Sul fatale errore della Cassazione nell'individuazione dell'utilità sociale dello scopo e della non commercialità dell'attività di godimento di partecipazione da parte delle fondazioni bancarie*. Cfr.anche F. AMATUCCI, *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazione per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, cit., sub par. 1.

Secondo un diverso e successivo indirizzo interpretativo[1193], occorre attribuire rilevanza alle disposizioni contenute nello statuto dell'ente per verificare, anzitutto, quali siano gli scopi da esso perseguiti. Ciò posto, è da ritenersi che la gestione delle sue partecipazioni nei soggetti conferitari e, nel senso che degli altri suoi beni è lo strumento per il perseguimento dei suoi scopi istituzionali. Il rapporto tra la gestione delle partecipazioni e i fini di utilità sociale non si configura come rapporto tra attività principale attività accessorie, ma tra *attività strumentale* e *attività essenziali*. In tal senso, come ogni altra fondazione, anche quella bancaria necessita di un patrimonio cui attingere risorse per perseguire efficacemente gli scopi che le sono propri. Tale patrimonio, nella fattispecie, è rappresentato dalla partecipazione azionaria, che viene "gestita" solo nella misura in cui si esercitano i connessi diritti amministrativi e patrimoniali. Del resto, come è stato osservato[1194], le norme del 1990, nell'assegnare alle fondazioni, peraltro per un periodo di tempo limitato, l'amministrazione della partecipazione, hanno tuttavia escluso sia lo svolgimento di attività bancaria diretta da parte degli enti conferenti, sia il possesso di partecipazioni di controllo in altre società. Su questa base, la Suprema Corte, propendendo per la natura non commerciale dell'attività esercitata, ha concluso per l'applicabilità in favore delle fondazioni sia dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, sia dell'art. 10-*bis* della l. n. 1745 del 1962.

La giurisprudenza della Corte si sviluppa, peraltro, in un arco temporale durante il quale sono adottati nuovi provvedimenti normativi diretti a prolungare il periodo transitorio, rimandando il momento entro cui le fondazioni sono tenute a cedere le partecipazioni nelle società bancarie[1195]. In detto periodo, peraltro, emerge, anche alla luce del

---

[1193] Cfr. Cass., 9 maggio 2002, n. 6607, in Rass. trib., 2002, p. 1031, con nota di P. RUSSO – P. LAROMA JEZZI, *Il* revirement *della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, nonché in Dir. prat. trib., 2002, p. 940 annotata dallo stesso V. MERCURIO, *I primi orientamenti della Corte di Cassazione sul regime scale delle fondazioni bancarie*, cit.; Id., p. 17 dicembre 2003, n. 19365; Id., 18 dicembre 2003, n. 19445. In particolare, come ricorda la dottrina (cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. SALVINI, Aiuti di Stato in materia fiscale, cit., p. 437), nella sentenza n. 19365 del 2003, la Cassazione ha sottolineato che le attività afferenti la proprietà azionaria non sono considerate commerciali in quanto essa genera una fonte di reddito "tipica e statica" che non scaturisce dall'azione di un'organizzazione produttiva di beni e servizi ma dalla naturale redditività dei titoli posseduti. Ciò accade, in particolare, quando tale attività di gestione si configura in termini del tutto conservativi.

[1194] cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, cit., p. 438.

[1195] L'art. 11, comma 12, l. 28 dicembre 2001, n. 448 e, successivamente l'art. 4 del d.l. 24 giugno 2003, n. 143, convertito con legge 1 agosto 2003, n. 212, dispongono che l'obbligo di dismissione sia rimandato al 31 dicembre 2005 e di fatto alla fine del 2008, considerando equivalente alla dismissione l'affidamento della partecipazione ad una società di gestione del risparmio. L'obbligo viene peraltro eliminato

contrasto giurisprudenziale interno alla Suprema Corte, l'insoddisfazione della giurisprudenza di legittimità rispetto alla decisione della Commissione. Per tale ragione, la Cassazione, nel corso del 2004[1196], provvede a rimettere la stessa questione alla Corte di Giustizia onde affidare alla Corte comunitaria la verifica della compatibilità della disciplina tributaria delle fondazioni bancarie con le norme sugli aiuti di Stato e la conseguente censura dei vizi di legittimità della decisione della Commissione[1197].

Il cammino della legislazione, tuttavia, prosegue in parallelo, poiché, dopo la rimessione, l'art. 12, comma 2 del D. lgs. n. 153 del 1999, viene espressamente abrogato dall'art. 2, comma 4, *lett. a)* del d.l. 12 luglio 2004, n. 168, convertito con la l. 30 luglio 2004, n. 191.

La dottrina[1198] ritiene di non aver compreso il motivo dell'abrogazione, posto che il collegamento tra le due disposizioni appariva necessario per il fatto d'essere, l'art. 6, una norma incompleta; inoltre, si sottolinea il dubbio sulla compatibilità del combinato disposto degli artt. 6 e 12 con le disposizioni in materia di attività commerciale ai fini delle imposte sui redditi sul presupposto della necessità di verificare se essa, in ottica derogatoria, abbia introdotto per le sole fondazioni nuovi parametri ai fini

---

definitivamente per le fondazioni con determinati requisiti di patrimonio netto. Fermo restando che, di fatto, le fondazioni non possiedono più partecipazioni di controllo, esse, qualora ne siano ancora titolari, non possono esercitare il diritto di voto, giusta la previsione dell'art. 7 della l. 28 dicembre 2005, n. 262.

[1196] Cfr. Cass., sez. trib., ord. 30 aprile 2004, n. 8319, in Riv. dir. trib., 2004, II, p. 591, con nota di L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*; in Rass. trib., 2004, p. 1055, con nota di P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*; in Corr. trib., 2004, p. 2377 con nota di G. PROVAGGI, *Rinviata alla Corte di Giustizia la decisione sulla natura delle fondazioni bancarie*, nonché in Dir. prat. trib., 2004, II, p. 1097, con nota di N. DE RENZI-SONNINO L., *La Cassazione rinvia la questione del regime fiscale delle fondazioni bancarie alla Corte di Giustizia CE*, *ivi*, p. 1113, in cui l'A. affronta diffusamente anche le problematiche di natura procedimentale relative alla definitività della decisione della Commissione Europea. In particolare, l'A. critica la scelta della Suprema Corte di sottoporre al vaglio della Corte di Giustizia l'art. 10-*bis* della l. n. 1745 del 1962, disposizione che "*(…) riguarda solo profili di tipo procedurale, dal momento che concerne l'applicazione o meno della ritenuta a titolo di acconto, ferma rimanendo, ovviamente, la debenza dell'imposta nella misura prevista dalla legge, in alcun modo incisa dal regime della ritenuta a titolo di acconto*". L'A. insiste in modo particolare su tale aspetto, su cui pesa, tuttavia, la natura sostanzialmente anticipatoria propria della tassazione mediante ritenuta che, ove non applicabile, consentirebbe il differimento del carico impositivo. Anche su questo punto si rinvia a M.A. GALEOTTI FLORI, *Fondazioni bancarie: la ritenuta sui dividendi distribuiti dalla società conferitaria dell'azienda bancaria è a titolo di acconto e non a titolo d'imposta, come erroneamente ritenuto dalla Cassazione (ordinanza n. 8319/2004)*, in Fisco, 2004, I-p. 4438.

[1197] Con riguardo alla censura proposta in relazione alla decisione n. 2003/146/CE, i giudici di legittimità lamentano che la Commissione abbia mutuato in modo acritico la nozione di impresa da quella valevole ai fini dell'Iva.

[1198] Cfr. F. AMATUCCI, *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in Rass. trib., 2006, p. 135; P. RUSSO – P. LAROMA JEZZI, *Il* revirement *della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie*, cit., p. 1034.

dell'applicazione dell'agevolazione[1199]. In realtà, secondo la dottrina, a seguito dell'abrogazione dell'art. 12, comma 2, l'applicabilità dell'art. 6 alle fondazioni bancarie è legato alla natura non commerciale dell'ente. Tale natura, da ritenersi sussistente qualora la fondazione svolga un'attività d'impresa strumentale allo scopo perseguito, verrebbe meno qualora l'esercizio d'impresa, per quanto strumentale, rappresenti l'oggetto principale dell'attività svolta.

In altri termini, per gli enti non commerciali è ammesso lo svolgimento di un'attività commerciale purché questa rimanga strumentale e secondaria agli scopi fondamentali dell'ente e non ne snaturi lo spirito. In questo senso "*la strumentalità dovrebbe infatti essere considerata indice di non principalità dell'attività commerciale*"[1200].

Nella pronuncia della Corte di Giustizia a seguito del rinvio *ex* art. 234 del Trattato[1201], i giudici comunitari ritengono di confermare la decisione della Commissione, ribadendo anzitutto che nell'ambito del diritto della concorrenza costituisce impresa qualunque attività economica, intesa come attività di offerta di beni o di servizi sul mercato[1202], a prescindere dal suo status giuridico e dalle modalità del suo finanziamento[1203]. In genere, l'attività economica è svolta direttamente sul mercato ma non è escluso che essa sia il prodotto di una unità economica formata da un soggetto che opera direttamente sul mercato e da un soggetto che lo controlla[1204]. Tuttavia, il mero possesso di partecipazioni, anche di controllo, non è in grado, da solo, di configurare un'attività economica quando il suo contenuto si sostanzi esclusivamente nell'esercizio dei diritti connessi alla qualità di socio e nella percezione dei dividendi; se, viceversa, il soggetto controllante eserciti tale controllo partecipando direttamente o indirettamente alla

---

[1199] Sul punto la dottrina più autorevole (cfr. F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, in Rass. trib., 2004, p. 1164) ha ribadito che un ente va considerato commerciale solo se l'attività d'impresa ne costituisce l'oggetto esclusivo o principale e va considerato non commerciale nel caso inverso. La circostanza che talora il riconoscimento dell'agevolazione sia legato alla natura non commerciale dell'ente non comporta che vi sia, sotto il profilo fiscale, un collegamento tra lo scopo di utilità sociale e non commercialità dell'attività.

[1200] Così si esprime F. AMATUCCI, *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie*, cit., p. 135-36.

[1201] Cfr. Corte di Giustizia, 10 gennaio 2006, in causa C-222/04, in Riv. dir. trib., 2006, II, con nota di TENORE M., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, 57. L'A. sottolinea che i giudici comunitari hanno attribuito rilievo preminente alla definizione di impresa ed all'analisi del regime di esonero dalla ritenuta alla fonte.

[1202] Cfr. Corte di Giustizia, 18 giugno 1998, in causa C-35/96, punto 36; Id., 12 settembre 2000, nelle cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 75.

[1203] Cfr. Corte di Giustizia, 23 aprile 1991, in causa C-41/90 punto 21; Id., 16 marzo 2004, nelle cause riunite C- 264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, punto 46.

[1204] P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 1095.

gestione della controllata, si può affermare esso costituisca impresa ai sensi dell'art. 87 del Trattato, In tal modo è stato ribadito che la nozione d'impresa valevole ai fini dell'Iva rileva anche nel diverso ambito degli aiuti di Stato[1205].

Come sottolineato dalla dottrina[1206], la Corte mostra tuttavia la consapevolezza che le fondazioni avrebbero potuto comunque esercitare un'ingerenza sulle banche conferitarie, sia in ragione delle norme sulle cariche amministrative[1207], sia per l'obbligo di destinare una determinata quota dei proventi derivanti dalla partecipazione nella società bancaria ad una riserva finalizzata alla sottoscrizione degli aumenti di capitale della stessa, sul presupposto che la destinazione di tale riserva avrebbe di fatto realizzato un ruolo di impulso e di sostegno finanziario della società partecipata. L'esistenza di tali disposizioni dovrà tuttavia essere accompagnata, nel caso concreto, da altri elementi in grado di provare che effettivamente la fondazione non si limita alla detenzione della partecipazione ma provvede ad una gestione attiva di essa[1208].

Particolarmente rilevante risulta altresì la riflessione della Corte in ordine al ruolo che le fondazioni bancarie rivestono nei settori socialmente rilevanti, tema su cui i giudici propongono una distinzione tra l'ipotesi nella quale la fondazione si limiti al versamento di contributi ad enti terzi privi di finalità lucrative, ed il diverso caso in cui essa svolga direttamente le attività in questione[1209]. In proposito, richiamando quanto già affermato dalla Commissione nella sua decisione, viene statuito che le erogazioni in favore di enti senza fini di lucro non consentono di considerare la fondazione come impresa, poiché trattasi di attività di carattere sociale non svolta all'interno di un mercato in concorrenza con altri operatori. Qualora viceversa la fondazione offra direttamente beni o servizi in concorrenza con altri soggetti, ancorché senza scopo di lucro, essa si presta ad essere considerata come "*impresa*", secondo il significato che il

---

[1205] Come ricorda TENORE M., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, cit., 69, in realtà, ai fini dell'Iva rispetto alla possibilità di qualificare come prestazione di servizi l'attività di coordinamento svolta dalla controllante, è stato statuita la necessità di prevedere un corrispettivo per l'attività svolta (cfr. Corte di Giustizia, 14 novembre 2000, in causa C-142/99).

[1206] Cfr. T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle fondazioni bancarie*, in Rass. trib., 2006, p. 1098, *sub* par. 4.

[1207] I membri del comitato di gestione delle Fondazioni potevano essere eletti nel consiglio di amministrazione della società bancaria, come pure alcuni membri dell'organo di controllo nel collegio sindacale.

[1208] Cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, cit., p. 444.

[1209] Cfr., per tutti, F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, cit., p. 444.

termine assume nella normativa comunitaria e con gli effetti che ne conseguono[1210]. Su questa base, confermando che la configurazione dell'ente conferente come impresa dipende da una valutazione di fatto della situazione delle fondazioni, la Corte comunitaria affida al giudice nazionale il compito di valutare in concreto se la fondazione si sia limitata a detenere la partecipazione o se viceversa sia intervenuta direttamente o indirettamente nella gestione della società bancaria.

Come è stato osservato dalla dottrina[1211], è significativo che la Corte abbia disatteso molte delle considerazioni svolte dalla Corte nell'ordinanza di rimessione. Anzitutto, con riguardo al presunto carattere decisivo della genesi delle fondazioni bancarie o della permanenza della partecipazione di controllo in capo ad esse, occorre segnalare come si sia attribuita rilevanza, viceversa, alla circostanza che il controllo si traduca in un'ingerenza nella banca e se la fondazione presti eventuali servizi nei confronti della controllata.

Analogamente, viene considerata inconferente sia la circostanza che i dividendi scaturenti dalla partecipazione costituivano la prima e sostanzialmente unica risorsa per il finanziamento dell'attività della fondazione, sia l'argomento che le fondazioni potessero nominare taluni componenti del consiglio di amministrazione della banca conferitaria; tale ultima prerogativa rientrerebbe nel normale esercizio dei diritti propri del socio azionista[1212].

A seguito della pronuncia pregiudiziale, le sezioni Unite della Cassazione[1213] hanno affermato che il fine istituzionale delle fondazioni bancarie era da ricercarsi nelle norme

---

[1210] P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, cit., p. 1095.

[1211] T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle fondazioni bancarie*, cit., p. 1106.

[1212] T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle fondazioni bancarie*, cit., ricorda che la riforma del diritto societario, che ha introdotto all'art. 2364 c.c. il principio per cui la gestione dell'impresa sociale è materia nella quale gli amministratori non sono vincolati dalle delibere assembleari e possono, pertanto, legittimamente respingere ogni ingerenza dell'assemblea e disattenderne ogni direttiva o istruzione. Questa conclusione, che oggi è stabilita in modo espresso dal novellato art. 2364 c.c., era stata già adottata dalla dottrina *giuscommercialistica* maggioritaria. Cfr., sul punto P. ABBADESSA, *L'assemblea nella S.p.A.: competenza e procedimento*, in Giur. comm., 2004, p. 542; F. GALGANO, *Trattato di diritto commerciale*, Padova 1984, p. 197. Tra l'assemblea e gli amministratori si stabilisce così una divisione di competenze cui consegue l'inefficacia delle delibere assembleari che invadono la sfera di competenza degli amministratori.

[1213] Si tratta di Cass., sez. Unite, 29 dicembre 2006, n. 27619 Cfr. F. RACIOPPI, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, cit., p. 445, il quale sostiene che "*La Corte di Cassazione ha "imitato", quindi, la Corte di Giustizia nel promuovere con riserva la misura agevolativa in causa deludendo ogni attesa di una ferma posizione da parte dei supremi giudici*".

che hanno consentito agli enti pubblici di conferire le aziende e detenere le partecipazioni; tale collegamento funzionale non sarebbe venuto meno né con la dismissione della partecipazione originaria, né con l'utilizzazione del ricavato per l'acquisto di partecipazioni diverse, né destinando le risorse a fini culturali e sociali.

La gestione di partecipazioni di controllo sull'impresa bancaria, o il possesso di partecipazioni in società bancarie e finanziarie che a loro volta controllano l'impresa bancaria, o l'acquisizione e la gestione di partecipazioni di altre imprese, da parte delle fondazioni bancarie attraverso una propria struttura organizzata, è idonea a far ritenere tali soggetti come imprese, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza, salva la dimostrazione - il cui onere grava sul soggetto che invoca l'agevolazione, che tale attività, considerati i fini statutari, gli eventuali accordi parasociali aventi ad oggetto l'esercizio del diritto di voto o danti luogo ad un'influenza dominante, anche congiunta, sulla gestione della banca conferitaria o di altre imprese, e anche il complesso delle attività effettivamente espletate nel periodo d'imposta, abbia un ruolo non prevalente o strumentale rispetto alla provvista di risorse destinate all'esercizio di attività sociali, di beneficenza o culturali.

In ogni caso, secondo la Suprema Corte, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione di cui all'art. 10-*bis* della l. 29 dicembre 1962, n. 1745, introdotto dall'art. 6 del d.l. 21 febbraio 1967, n. 22, occorre che l'ente abbia svolto esclusivamente tali attività.

Di conseguenza, qualora l'agevolazione sia stata fruita da fondazioni che in base ai predetti principi debbano essere considerate imprese, essa costituisce aiuto di Stato, di talché il giudice deve disapplicare le norme nazionali e dichiarare non spettante l'agevolazione.

La fissazione del principio di diritto da parte delle Sezioni Unite non ha tuttavia posto fine ai differenti orientamenti interni alla Corte di Cassazione. Se, in linea di principio, sembra prevalere un indirizzo restrittivo coerente con la natura agevolativa delle disposizioni in esame, è pur vero che esso richiede che la fondazione svolga esclusivamente attività in ambito sociale e che non solo non si ingerisca effettivamente nell'amministrazione della banca, ma che nemmeno abbia questa possibilità[1214]. Per tale ragione, per beneficiare dell'agevolazione sono richiesti sia la dismissione della

[1214] Cfr. Cass., 30 marzo 2007, n. 7883; Id., 12 marzo 2007, n. 5740;

partecipazione, sia la destinazione del ricavato ad attività non profit[1215]. In questo quadro, la Suprema Corte ha precisato quale sia lo spazio di applicabilità anche della disposizione relativa all'esenzione dei dividendi, stabilendo che le disposizioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 e 10-*bis* della l. n. 1745 del 1962, vantano presupposti di applicabilità autonomi e distinti. Nella specie, la norma di esenzione dall'applicazione della ritenuta richiede sia il perseguimento delle finalità esclusive di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica, sia la qualità di persona giuridica pubblica o fondazione del percettore[1216].

L'Amministrazione finanziaria[1217], ai fini della prosecuzione del contenzioso sulla materia, ha fatto seguito alla pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione, precisando quale sia, a suo avviso, il contenuto dell'onere probatorio gravante sulla fondazione sia al fine di considerarla in possesso dei requisiti per le agevolazioni[1218], sia allo scopo di escluderne la natura imprenditoriale[1219].

[1215] Cass., 31 luglio 2007, nn. 16924 e 16927;

[1216] Cfr. Cass. 10 settembre 2007, nn. 18978, 18979, 18980 e 18981; Id., 17 settembre 2007, n. 19305.

[1217] Cfr. Ag. Entr., Circ. 17 dicembre 2007, n. 69, in *www. finanze.it.*

[1218] Cfr. Ag. Entr., Circ. n. 69 del 2007, cit., 15-17. Con riguardo all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, la fondazione deve dimostrare di essere un soggetto ricompreso in una delle specifiche categorie di enti indicate dal primo comma dela norma. In particolare rilevano la lett. a) (enti ed istituti di assistenza sociale .., enti di assistenza e beneficenza) e la lett. b), (istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, .., fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali). Per quanto attiene all'art. 10-bis della legge n. 1745 del 1962, occorre dimostrare di essere tra i soggetti destinatari dell'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 e possedere lo scopo esclusivo "*di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica*".

[1219] Cfr. Ag. Entr., Circ. 17 dicembre 2007, n. 69, 17-19. La fondazione è tenuta ad esibire la documentazione (in specie, lo statuto, nella versione anteriore al D.Lgs. n. 153 del 1999; il bilancio; gli estratti dei libri contabili; le deliberazioni assembleari; le certificazioni dell'organo di controllo della fondazione o delle società partecipate) che consenta di escludere le seguenti circostanze: *i)* il possesso della maggioranza delle azioni nella società bancaria conferitaria che assicuri l'ingerenza negli indirizzi operativi dell'azienda bancaria; *ii)* l'eventuale partecipazione ad accordi parasociali e, specialmente, a patti di sindacato sull'esercizio del diritto di voto, attraverso cui l'azionista anche non maggioritario può svolgere una determinante influenza sulla gestione sociale (ad esempio, sulla nomina degli amministratori o sugli assetti proprietari); *iii)* l'esistenza di un obbligo statutario di mantenimento della maggioranza assoluta delle azioni con diritto di voto nella società conferitaria; *iv)* l'acquisto - conseguente alla cessione o ad altra operazione che abbia fatto perdere alla fondazione il controllo, diretto o indiretto, della maggioranza delle azioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società conferitaria - di un'altra partecipazione, sempre di controllo, in un'altra banca; v) l'esercizio dei poteri di azionista in modo da assicurare che una parte dei componenti del consiglio di amministrazione della società per azioni sia costituito da membri del proprio consiglio di amministrazione; *vi)* la compravendita di partecipazioni di minoranza al capitale di imprese bancarie e finanziarie diverse da quella conferitaria. Tale attività, infatti, potrebbe essere configurata come *trading*, ossia compravendita di partecipazioni a scopo speculativo, e rafforzare l'idea di una gestione professionale - ossia non occasionale - dei pacchetti azionari delle banche e finanziarie partecipate; *vii)* la destinazione di una percentuale elevata dell'utile, anzichè a finalità di utilità sociale, ad accantonamento a riserva per la sottoscrizione di aumenti di capitale

4. Aiuti alle banche tra nuove perplessità giurisprudenziali e (eventuale) ritorno alla banca pubblica.

Nonostante la pronuncia delle Sezioni Unite delle Corte successiva alla decisione della Corte di Giustizia, ed in ragione della ancora non unanimi pronunce che ne sono seguite, la sezione tributaria della Cassazione ha provveduto a rimettere al Primo Presidente l'eventuale nuova assegnazione alle Sezioni Unite[1220] della questione attinente al trattamento fiscale delle fondazioni bancarie, sulla considerazione che la giurisprudenza di legittimità ancora controverte *"(…) sia in ordine all'applicabilità dei benefici fiscali nel sistema previgente all'emanazione del D. lgs. n. 153 del 1999, sia con riguardo ai poteri istruttori delle parti*". Le Sezioni Unite[1221], adottando un approccio sostanziale, hanno negato che le fondazioni bancarie possano essere ricondotte ai soggetti ammessi a beneficiare delle agevolazioni ex art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, poiché la loro funzione era quella di transitare le banche pubbliche ad un regime di concorrenza, circostanza sufficiente per escludere qualunque ulteriore indagine sulla natura sociale dell'attività da esse svolta.

Ciò posto, è significativo che mentre a distanza di quasi venti anni dalla legge Amato risulti ancora *sub iudice* l'applicabilità delle discusse agevolazioni che avrebbero dovuto accompagnare il passaggio dalla banca pubblica alle società per azioni, la legislazione dei Stati membri si sia nuovamente orientata in direzione contraria, approntando strumenti normativi per consentire agli Stati di rientrare nel capitale delle banche in vista del contenimento degli squilibri che hanno interessato i mercati finanziari negli

---

della banca conferitaria; *viii)* la cumulabilità tra incarichi rivestiti negli enti conferenti e funzioni esercitate nelle imprese bancarie; *ix)* l'utilizzo dei proventi, derivanti dall'eventuale dismissione - anche totale - delle partecipazioni di origine nella banca conferitaria, per acquisire altre partecipazioni in imprese, anche non bancarie (cfr. Cass. n. 16927 del 2007). L'amministrazione finanziaria, peraltro, segnala che il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte della fondazione può essere rilevato in ogni fase del giudizio poiché non si tratta di un'eccezione in senso proprio, ma di una mera specificazione concernente la mancanza dei presupposti normativi per fruire dell'agevolazione. L'amministrazione richiama sul punto la giurisprudenza della Cassazione (cfr. Cass., n. 7883 del 2007) ove si sottolinea che "Sul piano processuale, l'effetto preclusivo derivante dal provvedimento di diniego può essere evitato solo se l'ente fornisca, a sostegno del ricorso, la prova di tutti i presupposti dell'agevolazione, senza che l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di muovere in proposito specifiche contestazioni, essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalla verifica di tali presupposti".

[1220] Cfr. Cass., sez. trib., ord. 17 dicembre 2007, n. 26491.

[1221] Cfr. Cass., sez. Unite., 22 gennaio 2009, n. 1593.

ultimi mesi e dei rischi che il *default* di singole banche potesse contagiare gli altri attori del mercato e, soprattutto, l'economia reale.

Su questa base, come è noto, sono stati adottati in sede Ecofin[1222] provvedimenti urgenti che trovano la loro *ratio* nella necessità di assicurare la stabilità del sistema bancario nell'interesse dei risparmiatori, ponendo rilevanti quesiti in ordine alla applicazione delle disposizioni in materia di aiuti di Stato, seppur non nella materia tributaria. In proposito, il documento richiamato rende noto che la Commissione, in ragione della assoluta necessità di salvaguardare l'intero sistema bancario anche nell'interesse delle imprese ha mostrato disponibilità ad applicare in modo flessibile la normativa rilevante, fornendo *guidelines*[1223] di compatibilità con l'art. 87 dei provvedimenti di ricapitalizzazione delle banche da parte degli Stati e di garanzia dei depositi dei risparmiatori[1224].

Tra i principi fissati dallo stesso vertice Ecofin rientrano la temporaneità dell'intervento, la salvaguardia dei contribuenti, il cambio del *management* delle banche in crisi e la perdita di benefici acquisiti in ragione della carica, e, soprattutto, per che interessa in questa sede, la tutela dell'interesse legittimo delle imprese non in difficoltà al mantenimento di un regime di concorrenza, mediante le norme sugli aiuti di Stato, soprattutto in quelle ipotesi in cui le banche in crisi svolgano attività in più Stati membri[1225].

A seguito del vertice Ecofin il Governo ha emanato il d.l. 9 ottobre 2008, n. 155, convertito con la legge 4 dicembre 2008, n. 190, autorizzando, ai sensi dell'art. 1, il Ministero dell'Economia e delle Finanze a sottoscrivere o garantire aumenti di capitale deliberati da banche italiane che presentano una situazione di inadeguatezza

---

[1222] Cfr. Council of the European Union, *Conclusions on immediate response to financial turmoil*, Ecofin Council of 7 October 2008, atto n. 13930/08, in www.consilium.europa.eu.

[1223] Si v. la Comunicazione della Commissione, 13 ottobre 2008 in materia di *Application of State aid rules to measures taken in relation to financial institutions in the context of the current global financial crisis*, nonché la successiva Comunicazione, 5 dicembre 2008, *The ricapitalization of financial institutions in the current financial crisis: limitation of aid to the minimum necessary and safeguards against undue distorsions of competition*. I documenti sono entrambi pubblicati in http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation.

[1224] Cfr. Council of the European Union, *Conclusions on immediate response to financial turmoil*, cit., p. 3 ove "*We welcome the Commission's continued commitment to act quickly and apply flexibility in state aid decisions, within the framework of the single market and state aid regime. The Council welcomes the Commission's commitment to shortly issue guidance setting out the broad framework within which state aid compatibility of recapitalisation and guarantee schemes, and cases of application of such schemes, could be rapidly assessed*."

[1225] Council of the European Union, *Conclusions on immediate response to financial turmoil*, cit., p. 2.

patrimoniale accertata dalla Banca d'Italia – o soggette ad amministrazione straordinaria *ex* art. 70 del D. lgs. 1 settembre 1993, n. 385 - e purché la banca interessata abbia avviato un programma di stabilizzazione e rafforzamento. Le azioni detenute dal Ministero sono azioni privilegiate nella distribuzione dei dividendi e la loro cessione è considerata "eventuale" *ex* art. 1, comma 3 del decreto[1226].

Oltre alla sottoscrizione di azioni privilegiate, il Ministero può rilasciare la garanzia statale in favore della Banca d'Italia per i prestiti da questa erogati in favore di banche italiane o di succursali italiane di banche estere per fronteggiare gravi crisi di liquidità[1227]. Il provvedimento del Governo si colloca, in quest'ottica di interesse generale e non nella volontà di "ritornare nelle banche"[1228].

Esso è stato seguito dall'adozione di un piano d'azione europeo[1229] con cui il Consiglio ha fatto propri i principi fissati in sede Ecofin e ha dichiarato come indispensabili gli interventi diretti a garantire condizioni di liquidità appropriate per le istituzioni finanziarie facilitando il finanziamento delle banche attualmente limitato, a fornire capitali aggiuntivi affinché le banche possano continuare a finanziare adeguatamente l'economia[1230] evitando il fallimento[1231], e ad assicurare l'adozione temporanea di

---

[1226] Cfr. G. TREMONTI, *Informativa urgente del Governo sugli sviluppi della crisi finanziaria in atto*, in http://testo.camera.it/resoconti, 5 ove il Ministro spiega che "*se ci sarà bisogno d'interventi, essi saranno operati in base al decreto legge citato (…) approvato non nella logica dell'azione, ma solo nella logica della precauzione*".

[1227] Accanto a questa garanzia in favore delle banche, si prevede, all'art. 4, la garanzia statale a favore dei depositanti di banche italiane valevole per un periodo di 36 mesi.

[1228] Cfr. G. TREMONTI, *Informativa urgente del Governo sugli sviluppi della crisi finanziaria in atto*, cit., p. 4.

[1229] Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, *Dichiarazione su un piano d'azione europeo concertato dei Paesi della zona euro*, 14 ottobre 2008, atto n. 14239/08, in www.consilum.europa.eu.

[1230] Sotto questo profilo, Consiglio dell'Unione Europea, *Dichiarazione su un piano d'azione europeo concertato dei Paesi della zona euro*, cit., p. 5, dispone che: "*(…). Ciascuno Stato membro metterà a disposizione delle istituzioni finanziarie capitali di primo livello, ad esempio tramite l'acquisizione di azioni privilegiate o altri strumenti, compresi i titoli con effetto non dilutivo. (…) I Governo si impegnano a fornire capitali, ove necessario, in volume sufficiente, favorendo nel contempo, con tutti i mezzi possibili, la ricerca di capitali privati. Le istituzioni finanziarie dovranno essere obbligate ad accettare ulteriori vincoli, in particolare al fine di impedire possibili abusi di tali dispositivi a discapito delle istituzioni che non dovessero beneficiarne*".

[1231] Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, *Dichiarazione su un piano d'azione europeo concertato dei Paesi della zona euro*, p. 5, ove: "*(…) I Governi confermano il loro impegno a sostenere il sistema finanziario, e pertanto ad evitare il fallimento di istituzioni finanziarie rilevanti, ricorrendo a tutti i mezzi appropriati, compresa la ricapitalizzazione. In tali interventi veglieremo in maniera particolare al rispetto degli interessi dei contribuenti e faremo in modo che gli attuali azionisti e dirigenti assumano la loro parte di responsabilità in questi interventi. La ricapitalizzazione d'urgenza di una data istituzione dovrà essere seguita da un piano di ristrutturazione adeguato (…)*".

regole contabili maggiormente confacenti alla gravità del contesto[1232]. Per tale ragione, si sottolinea "*(…) la necessità che la Commissione continui ad agire rapidamente e a dar prova di flessibilità nelle decisioni in materia di aiuti di Stato, mantenendo nel contempo saldi i principi del mercato unico e del regime di aiuti di Stato*"[1233].

Tali principi sono stati fatti propri anche all'interno delle conclusioni della Presidenza del Consiglio Europeo[1234] che ha accolto favorevolmente il Piano di azione e la disponibilità della Commissione ad un'apertura sulla disciplina degli aiuti di Stato in ragione dell'obiettiva eccezionalità degli equilibri finanziari dei mercati[1235].

[1232] Cfr. ancora Consiglio dell'Unione Europea, *Dichiarazione su un piano d'azione europeo concertato dei Paesi della zona euro*, p. 6, in cui si legge: "*(…) Tenuto conto dell'eccezionalità della situazione attuale, le istituzioni finanziarie così come le istituzioni non finanziarie dovranno poter contabilizzare, per quanto necessario, i loro attivi sulla base dei loro modelli di valutazione dei rischi di inadempimento piuttosto che in funzione dei valori di mercato immediati, che potrebbero non essere più pertinenti in mercati non liquidi*".

[1233] Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, *Dichiarazione su un piano d'azione europeo concertato dei Paesi della zona euro*, p. 3.

[1234] Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, Conclusioni della Presidenza, 15-16 ottobre 2008, atto n. 14368/08, 2, punti 3 e 5, in www.consilium.europa.eu.

[1235] E' significativa la rapidità con cui si è manifestata questa apertura. Come rileva G. TREMONTI, *Informativa urgente del Governo sugli sviluppi della crisi finanziaria in atto*, cit., p. 3, *"(…) L'essenza del passaggio che avviene tra lunedì e materdì è questa: ancora domenica gli aiuti di Stato fatti per salvare le banche erano vietati; da lunedì e martedì gli aiuti di Stato per salvare le banche sono permessi. Si è passati dalla logica del divieto alla logica del permesso, naturalmente preservando gli elementi della concorrenza, della struttura a livello coerente e conforme al mercato, ma fondamentalmente vi è stata la decisione comune della Commissione e del Consiglio di procedere nella logica degli interventi*".

Conclusioni

Gli aiuti di Stato a carattere tributario rappresentano un sottoinsieme della più ampia disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese, rispetto alla quale non si pongono in un rapporto di "derivazione" ma di alternatività morfologica.

Questa considerazione di fondo poggia sul dato letterale dell'art. 87 del Trattato, laddove esso si riferisce ad aiuti "sotto qualsiasi forma", e se da un lato rappresenta un solido pilastro della materia - in tal modo aperta anche all'orizzonte fiscale - ne costituisce, al tempo stesso, la garanzia di uniformità della disciplina.

E' con questo dato, a mio avviso, che devono misurarsi i tentativi della dottrina e della giurisprudenza degli ultimi anni diretti ad emancipare gli aiuti a carattere tributario dagli aiuti di Stato in senso ampio. Questi sforzi hanno contribuito alla crescita dell'interesse verso la materia ed al suo approfondimento, facendone emergere le criticità dogmatiche ed applicative; la sua strutturazione, anziché fondarsi sulla certezza delle categorie formali, continua ad essere interpretata in una prospettiva sostanziale orientata agli effetti prodotti dalla singola misura sul piano della concorrenza.

Questa chiave di lettura è richiesta dal mantenimento, in capo agli Stati membri, delle loro prerogative di potestà impositiva, foriere di asimmetrie tra norma interna e comunitaria e di plurimi regimi agevolativi. Rispetto a tali fenomeni, la Commissione europea non può che adottare, per necessità, un approccio economico, che consenta di prescindere dalle modalità tecniche di attuazione di un sostegno all'impresa, superandole per la necessità di tutelare il mercato e, con esso, la stessa esistenza della Comunità.

In questo senso, la prassi e della giurisprudenza comunitaria mostrano una progressiva affermazione del principio opposto rispetto a quello precisato in apertura del presente lavoro e consistente nella mancata ricorrenza, all'interno del Trattato, di un divieto in senso proprio, in favore di un meno pregnante criterio di incompatibilità degli aiuti.

Tale formulazione sembra infatti smentita nella realtà delle cose, dal momento che l'art. 87 del Trattato è divenuto, nel corso degli ultimi anni, uno strumento di controllo indiretto delle politiche economiche nazionali e delle sottese scelte di carattere fiscale. Ed è pure significativo che tale "ingerenza" non riguarda solo le disposizioni tributarie – ciò che di per sé giustifica perplessità – ma, loro tramite, può influenzare gli assetti

costituzionali degli Stati membri, nella misura in cui questi si trovino a dover ripensare la ripartizione della potestà impositiva tra organi centrali e periferici.

Sotto questo profilo, è ben noto che nella stesura della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale italiano, si è tenuto conto dei principi statuiti dalla giurisprudenza in materia di selettività territoriale, da un lato ribadendo il necessario rispetto del diritto comunitario – obbligo già gravante sul legislatore nazionale e regionale ai sensi dell'art. 117 Cost. -, dall'altro utilizzando i parametri della Corte di Giustizia, salvi i limiti propri della nostra struttura costituzionale, per attribuire alle regioni la prerogativa di introdurre agevolazioni rispetto alle imposte nazionali o per consentire che le regioni stesse possano rimettere agli enti locali la facoltà di effettuare variazioni di aliquote sui tributi introdotti con leggi regionali.

A ciò si aggiunga che la Commissione, che negli anni era progressivamente intervenuta con propria *soft law* in un numero di settori sempre crescente, dagli anni novanta è responsabilizzata direttamente dai regolamenti del Consiglio, che le consentono di stabilire anche le deroghe al regime dell'obbligo di notifica, come avvenuto anche con il regolamento n. 800 del 2008, diretto all'introduzione di una disciplina organica della *General block exemption regulation*.

Come conferma la presa d'atto da ultimo manifestata dalla nostra Corte Costituzionale (ord. n. 36 del 2008), questo stato di cose ha generato negli ultimi anni la consapevolezza che al tema degli aiuti è necessario volgersi oggi con un approccio nuovo che abbandoni ogni strenuo tentativo di riportare la materia sul piano del diritto interno, dal momento che, come si è visto, nemmeno il giudicato o la decadenza dei termini per l'accertamento rappresentano un ostacolo insormontabile.

In proposito, non sembra essere un caso che gli aiuti di Stato si siano posti con maggiore evidenza all'attenzione della dottrina nel corso dell'ultimo decennio, in concomitanza con le prime significative operazioni di recupero, che per i loro effetti hanno sollecitato una riflessione non solo e non tanto sulla prevalenza del diritto comunitario su quello interno, ma sullo stesso valore dell'art. 87, il cui precetto è destinato immediatamente al legislatore. Quest'ultimo deve soggiacervi con riguardo ai contenuti delle proprie scelte ed alla loro attuazione in termini temporali, profilo che mal si accorda con la tendenza, propria soprattutto della legislazione fiscale, di modificare con frequenza i provvedimenti adottati, al punto da rendere inconciliabile

l'attesa del completamento delle procedure conseguenti all'obbligo di notifica ex art. 88 del Trattato Ce con il carattere temporaneo delle agevolazioni tributarie.

L'incremento del livello di controllo da parte della Commissione che ha generato questa presa d'atto sul piano interno, scaturisce dal sostanziale raggiungimento di un livello accettabile di concorrenza nell'ambito del mercato comune, potendosi ritenere quest'ultimo "completato" (Comunicazione C- 394/03). Dal momento che la creazione di un mercato comune rappresentava l'obiettivo della nascita della Comunità Europea, la stessa disciplina degli aiuti di Stato, lungi dal perdere il proprio senso, che rimane inalterato "a regime", ha rinnovato il proprio significato nell'ottica del consolidamento del mercato stesso e della certezza giuridica della disciplina medesima. Sotto questo profilo, la paventata maturità del sistema parrebbe consentire di porre l'ordinamento comunitario su un piano sostanzialmente analogo a quello Statunitense, nel quale, la disciplina degli aiuti di Stato non è diretta alla creazione di un mercato comune, poiché esso già esiste, ma, al contrario, ad evitare la concorrenza fiscale dannosa, intento primario, in ambito europeo, del codice di condotta. I temi sono quindi destinati a fondersi, poiché le agevolazioni fiscali incidono sia sulla scelta delle imprese di localizzare la propria attività in un dato territorio, sia sulla posizione del contribuente, poiché gli aiuti di Stato sono comunque finanziati mediante tributi.

Il cammino della disciplina verso la sua definitiva maturità sta misurandosi, tuttavia, con la constatazione per la quale ad un elevato livello di concorrenza all'interno del mercato comune non ne corrisponde uno altrettanto significativo in ambito extraeuropeo. In questo senso, la suddetta esigenza di consolidamento del sistema sul piano comunitario deve conciliarsi con gli effetti prodotti, sul mercato comune, dei fallimenti – o comunque delle crisi – dei mercati esterni.

Paradigmatico, in proposito, appare quanto avvenuto in ambito bancario e finanziario, dal momento che proprio gli aiuti di Stato, seppur non a carattere tributario, hanno rappresentato l'unica alternativa praticabile, da parte degli Stati membri, rispetto al profilarsi della crisi. Vi è quindi un tema, finora affrontato con un approccio non organico, che riguarda i limiti e i termini attraverso cui gli aiuti, a talune condizioni, possono assolvere una funzione "correttiva" alla quale, in ultima analisi, gli Stati membri non intendono rinunciare, seppur a fronte di una preventiva condivisione degli interventi.

Al rapporto tra mercati esteri e mercato comune segue poi il rapporto tra questo ed il contesto nazionale. In proposito è significativo che i provvedimenti diretti a consentire il ritorno dello Stato nel capitale delle banche sono stati approvati quando ancora non si è esaurita, nel contesto italiano, la vicenda delle agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie, a suo tempo destinatarie di un trattamento di favore proprio in ragione della necessità di consentire il transito del sistema bancario dalla banca pubblica ad un maturo regime concorrenziale.

Questi elementi dissonanti non pongono in discussione le direttrici principali della disciplina degli aiuti, ma, rafforzandone la portata precettiva, favoriscono, specie nei casi di maggiore gravità, l'adozione di scelte condivise attuate dalla Commissione.

Allo stesso tempo, essi testimoniano la necessità di un approccio globale al tema degli aiuti di Stato, che favorisca "l'esportazione" del principio nella consapevolezza che altri Paesi presentano un diverso *background* normativo ed economico.

In questa direzione si pongono sia l'accordo per l'istituzione dell'Area Economica Europea, sia quelli scaturiti dalla Conferenza di Barcellona del 1995 e diretti alla creazione di un'area di libero scambio che coinvolga i Paesi che si affacciano sul Mediterraneo, realizzando un parteneriato tra questi e la Comunità al fine di incrementare lo sviluppo socioeconomico della regione. Tali accordi, in coerenza con il Trattato Ce, contengono disposizioni dirette a considerare incompatibile con la loro efficacia qualunque forma di aiuto pubblico alle imprese o alle loro produzioni.

In tal modo, il divieto di aiuti di Stato diventa patrimonio comune di Paesi terzi, anche decisamente meno sviluppati, che condividono l'aspirazione alla creazione di un regime di concorrenza che non mortifichi le imprese, ma ne esalti le potenzialità.

Questi accordi dimostrano che l'esperienza europea sulla disciplina degli aiuti è un modello idoneo alle esigenze delle nuove economie ed è in grado di approntare soluzioni eventualmente flessibili alle temporanee difficoltà del mercato. In proposito, non è un caso che la Comunità, al verificarsi della crisi finanziaria degli Stati Uniti, abbia avuto gli strumenti normativi per condividere il loro approccio di base, autorizzando la nazionalizzazione *tout court* delle banche o consentendo agli Stati membri di adottare provvedimenti diretti all'eventuale ritorno di questi ultimi nel loro capitale.

Queste scelte, negli Stati Uniti, non hanno generato questioni particolari sotto il profilo istituzionale, dal momento che essi non possiedono un'autorità deputata al controllo del sostegno alle imprese da parte degli Stati membri. Il loro ordinamento federale, come abbiamo visto, non contiene una disposizione come l'art. 87 del Trattato Ce, per cui l'individuazione di un analogo principio è stato dedotto dall'art. 1, *section* 8, *clause* 3) della Costituzione americana, che attribuisce in via esclusiva al Congresso la competenza ad emanare norme dirette a regolamentare sia il commercio tra gli Stati dell'Unione, sia con i Paesi terzi. In via interpretativa, i giuristi statunitensi hanno elaborato la dottrina della c.d. *negative commerce clause*, secondo cui la disposizione richiamata impedisce ai singoli Stati di adottare provvedimenti normativi, anche a carattere fiscale, che producano alterazioni del commercio interstatale.

Trattandosi di principio dedotto in via ermeneutica esso è suscettibile di eccezioni che, giustificate con la necessità di tutelare la sicurezza, la salute o altre esigenze socialmente apprezzabili, garantiscono, in concreto, ai singoli Stati, la possibilità di giungere talora a "negoziare" le condizioni, anche di carattere fiscale, alle quali subordinare i nuovi insediamenti produttivi.

L'AEE, gli accordi del parteneraiato Euro-Mediterraneo e gli ultimi orientamenti sulla limitazione degli effetti della crisi finanziaria proveniente dagli U.S.A., pur comprovando la potenzialità estensiva della disciplina degli aiuti, sembrano porre in secondo piano il ruolo della WTO, che, viceversa, proprio in quanto diretta alla promozione ed all'incremento del commercio in termini globali andrebbe maggiormente coinvolta e rafforzata nelle proprie prerogative, soprattutto per la materia fiscale, dal momento che nel suo ambito è affermata la proibizione della *discriminatory taxation*, della *protective taxation* e, in generale, dei *fiscal subsidies*, incrementando i poteri di controllo sui sostegni alle imprese e l'incisività dei poteri degli organi competenti, sul modello della Commissione.

Quest'ultima ha certamente assunto un ruolo costruttivo nella disciplina degli aiuti, non limitandosi a vigilare sulla mera funzione deterrente propria dell'art. 87. Ed invero, la prassi comunitaria, attraverso il progressivo vaglio delle misure nazionali – in vigore o preliminarmente notificate - starebbe contribuendo, insieme alla giurisprudenza, alla creazione di una nozione comunitaria di agevolazione fiscale, di cui di volta in volta verrebbero tracciati i contorni di compatibilità. Questa asserzione di origine dottrinale,

suffragata almeno in parte dalla Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, deve comunque misurarsi con una serie di variabili che influenzano a priori la valutazione della misura. In particolare si fa riferimento a quegli ordinamenti nei quali il legislatore mostra un approccio frammentario nei confronti delle disposizioni fiscali per le connaturate ragioni di gettito o per l'esigenza solo contingente di sostenere lo sviluppo di un settore. Analogamente, vi è la tendenza degli Stati membri a giustificare le misure agevolative sulla base di disposizioni costituzionali, ciò che viene fatto valere sia per le misure fiscali destinate agli enti ecclesiastici – specie ove si consideri che l'art. 7 è posto tra i principi non modificabili della Costituzione – sia per la fiscalità cooperativa, per la quale il dato costituzionale è comune ad altri Stati membri, ferma restando la tutela comunitaria.

In termini concreti, all'aspirazione verso un modello comunitario di agevolazione fiscale sembra essere preferito lo sforzo verso una uniforme disciplina della compatibilità, in grado di coprire tutte le forme di aiuti di Stato, prescindendo dalla modalità tecnica della relativa attribuzione.

Ciò appare ancor più vero ove si consideri che su questa premessa il legislatore ha inizialmente sottratto il recupero degli aiuti fiscali indebitamente percepiti alle disposizioni in materia di accertamento e riscossione delle imposte.

Oggi il ricorso alla disciplina speciale non è più necessario, poiché si è definitivamente preso atto – sia con la sentenza Lucchini che con l'ordinanza. n. 36 del 2009 della Corte Costituzionale – che non è possibile frapporre ostacoli all'effettiva ricostituzione dello *status quo ante* l'applicazione della norma agevolativa.

Su questa base, è stato lo stesso legislatore, da ultimo con l'art. 24, l. n. 2 del 2009, ad escludere espressamente la rilevanza dell'adesione ai condoni, nonché l'impossibilità di richiedere la rateazione delle somme. Separata considerazione merita invece la questione relativa alla tutela cautelare, nella misura in cui i dubbi di costituzionalità sollevati con l'introduzione dell'art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992 – in ragione della previsione di un sistema di tutela cautelare *ad hoc* – sono oggi ancor più fondati, nella misura in cui tale tutela è espressamente esclusa dallo stesso art. 24, l. n. 2 del 2009.

Questi elementi confermano la necessità di svolgere una riflessione sulle modalità di disciplina interna del recupero degli aiuti, prevedendo norme generali valevoli a

prescindere dal loro carattere tributario. Ove ciò dovesse avvenire si confermerebbe ancora una volta che la categoria degli aiuti di Stato di natura tributaria è solo una declinazione del più comprensivo *genus* di "aiuto" contemplato dal Trattato, la cui particolare connotazione, pur richiedendo la predisposizione di specifici parametri ad ausilio dell'indagine in sede amministrativa comunitaria, non giustifica la specialità delle procedure, nemmeno, come visto, nella fase di esecuzione della decisione negativa.

Esaurite le considerazioni conclusive sugli aspetti generali della materia, vorrei svolgere brevemente alcune riflessioni sulla parte speciale di questo lavoro, quella relativa alle agevolazioni fiscali riservate agli enti costituenti emanazione della Chiesa.

In proposito, mi sembra che la vicenda, soprattutto con riguardo al suo segmento principale, l'I.c.i., sia sorta sulla base di un equivoco di fondo, che pure non ha impedito l'analisi delle misure contestate in relazione all'art. 87 del Trattato. Esso consisterebbe, a mio avviso, nell'aver coinvolto la Commissione Europea su una questione che avrebbe potuto essere affrontata anzitutto sul piano interno. Ciò, non perché le disposizioni della cui compatibilità si dubita sono giustificate sotto il profilo costituzionale ovvero attengono ai rapporti internazionali esistenti tra l'Italia e la Santa Sede, ma soprattutto poiché, fatta salva (anche) l'eventuale violazione dell'art. 87, il fenomeno potrebbe avrebbe ingenerato la sottrazione ad imposizione di fattispecie da ritenersi viceversa imponibili.

Il dubbio è stato alimentato, come visto, dagli elementi su cui ruota l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, *lett. i)* del D. lgs. n. 504 del 1992, attinenti alla natura non commerciale del soggetto utilizzatore, al possesso diretto dell'immobile, alla destinazione esclusiva degli spazi (soprattutto), e al contenuto delle singole attività indicate nella disposizione, tutti profili in relazione ai quali la giurisprudenza e la stessa prassi hanno manifestato orientamenti discordanti nel corso degli anni, pur argomentando in relazione alla specificità del caso concreto.

La consapevolezza che queste incertezze dovessero essere ricomposte ha spinto l'Amministrazione finanziaria (Dip. Fin., circ. n. 2 del 2009) ad emettere un orientamento diretto ad individuare nel dettaglio le condizioni per fruire dell'esenzione, precisando, con un approccio molto restrittivo giustificato dalla natura agevolativa della norma, i profili soggettivi, oggettivi e le stesse caratteristiche delle attività protette, onde

riservare l'agevolazione alle attività non commerciali, svolte secondo modalità non esclusivamente commerciali, su immobili direttamente posseduti e destinati esclusivamente, in termini di sfruttamento degli spazi, alle attività protette.

Non v'è dubbio che uno degli aspetti su cui la valutazione circa la natura di aiuto di Stato dell'esenzione in esame incontra maggiori difficoltà riguarda la verifica degli effetti distorsivi prodotti dalla misura, con specifico riferimento alla sua idoneità ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri ed alla stessa esistenza di un "mercato religioso". Sul tema è destinata a pesare la progressiva propensione, comune a molti ordinamenti, di consentire lo svolgimento delle *socially protected activities* ricorrendo a forme organizzative proprie del mondo della produzione, sul presupposto di una possibile ma discutibile estensione, all'ambito delle scelte spirituali, della legge della domanda e dell'offerta.

Il naturale corollario di questa tendenza è rappresentato dalla necessità di sottoporre le iniziative a carattere religioso ad un regime di concorrenza, precludendone il finanziamento ai pubblici poteri, anche qualora ciò avvenga sulla base di una indicazione, effettuata dal contribuente, che tuttavia non sottenda una correlazione diretta tra capacità contributiva del privato ed entità della destinazione, come nel caso dell'otto per mille.

Tale sistema, valevole anche per le confessioni diverse da quella cattolica, è stato introdotto con la finalità di tutelare, sulla base di un criterio solidaristico, la libertà religiosa, garantendo un sostegno alle attività caritatevoli. Su questa base, emerge ancora una volta che probabilmente, anziché contestare la disposizione in questione per violazione dell'art. 87 del Trattato Ce, sarebbe stato opportuno operare sul piano interno, al fine di incoraggiare controlli più puntuali per assicurare l'effettiva destinazione di tali risorse a progetti ed iniziative senza carattere d'impresa e prive di finalità commerciali.

Non sembra viceversa attagliarsi alla storia del nostro sistema, l'alternativa costituita dall'introduzione di una vera e propria imposta ecclesiastica, quale quella tedesca, gravante direttamente sui fedeli, soluzione che eliminerebbe ogni dubbio sulla fonte statale delle risorse. Questa forma di "autofinanziamento" tralascia infatti di considerare un fattore determinante: vi sono settori che meritano di essere sostenuti con risorse di

tutti i contribuenti, poiché nessun soggetto privato sarebbe disposto a finanziare l'erogazione di servizi ad esigua redditività.

In questi ambiti opera una molteplicità di enti, di matrice confessionale o espressione della società civile, imprese sociali e Onlus, che realizzano in concreto il principio di sussidiarietà.

Questo tipo di approccio è valorizzato all'interno del Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato (2005-2009), documento programmatico nel quale si esortano gli Stati a rivolgere il sostegno pubblico verso attività che i mercati non sono disposti a finanziare o che contribuiscono alla crescita. Ed invero, come sottolineato dal commissario alla concorrenza Kroes, il miglioramento della competitività dell'industria europea, la creazione di posti di lavoro a lungo termine, nonché la razionalizzare delle procedure sono obiettivi da perseguire secondo criteri di efficienza e di equità, sia per assicurare che le risorse destinate agli aiuti, poiché provengono dai contribuenti, siano indirizzate verso settori di rilevanza sociale come la salute, l'educazione e l'assistenza sociale, sia per determinare una maggiore responsabilità degli Stati membri nel garantire che le imprese possano competere su un piano paritario, salvaguardando il "modello Europeo" orientato alla tutela delle diversità culturali, alla coesione regionale e alla valorizzazione del capitale umano.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., *La ristrutturazione delle banche pubbliche*, Milano, 1991.

AA. VV., *Le fondazioni bancarie*, Roma, 1999.

ABBADESSA P., *L'assemblea nella S.p.A.: competenza e procedimento*, in Giur. comm., 2004, p. 542.

ACQUAFRESCA G., *Concorrenza sleale e violazione dell'art. 93, par. 3 del Trattato CE*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1995, p. 833.

ADONNINO P., *Il principio di divieto di discriminazione nella fiscalità internazionale*, in Dir. prat. trib., 1999, I, p. 173.

ALTIERI E., *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in Rass. trib., 2003, p. 2339.

ALTOBELLI M., *Le esenzioni nell'Ici in particolare quelle disciplinate dalla lettera i) dell'art. 7 del Lgs. n. del 1992*, in Trib. Loc. reg., 2007, p. 493.

AMATUCCI A., *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria*, in Riv. dir. trib. int., 2005, p. 81.

AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in Enc. giur. Treccani, 2002.

AMATUCCI F., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in Rass. trib., 2006, p. 134.

AMATUCCI F., *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*., in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 291.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1996.

AMATUCCI F., *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in Rass. trib., 2008, p. 1291.

AMMASSARI P., *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della Comunità Economica Europea*, Milano, 1996.

AMYAS D'ANIELLO F., *L'armonizzazione delle imposte sul reddito delle società: il parere del Comitato economico e sociale europeo*, in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 230.

ANCIS L., *Interventi a favore della cantieristica navale, autonomia finanziaria regionale e disciplina comunitaria sugli aiuti di stato*, in Dir. trasp., 2007, p. 434

ANDREOLI F., *Il rapporto dell'Ocse sulla concorrenza fiscale dannosa*, in Riv. dir. trib., 1999, IV, p. 7.

ANTONIADIS A., *The EFTA surveillance Authority's practice in the field of State Aid*, in Eur. State aid L. Quart., 2002, p. 157.

ANTONINI L., *L'Alta Commissione e l'esigenza del Federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2006, I, p. 1233.

ANTONUCCI M., *Gli aiuti di Stato e il regolamento Cons. C.E. 22 marzo 1999, n. 659*, in Cons. Stato, 2003, p. 826.

ARDOLINO D., *Il caso Adria-Wien: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di stato può risultare inutile e, talvolta, finanche dannosa* in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 92.

ARMELLA S., *Le riserve delle società cooperative e l'art. 12 l. n. 904 del 1977*, in Dir. prat. trib., II, 1996, p. 49.

ARNAUDO L., *Aiuti di Stato, tariffe e concorrenza: tra competenze chiuse e questioni aperte*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2000, p. 1368.

AULENTA M., *Il recupero degli aiuti di Stato*, Bari, p. 2007.

BAIR B.C., *The dormant commerce clause and State-Mandated Preference laws in public contracting: developing a more substantive application of the Market-Participant exception*, in Mich. L. Rev., 1994-95, p. 56.

BALDASSARRE A., *Osservazioni sulla revisione delle esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi*, in Dir. prat. trib., 1991, I, p. 1402.

BALLANCIN A., *La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in Rass. trib., 2006, p. 1982.

BALLARINO T.-BELLODI L., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997.

BALZANO M., *La destinazione dei risultati*, in MARASÀ G., Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, Padova, 2004.

BARASSI M., *L'imposizione sul reddito degli enti non commerciali*, Milano, 1996.

BARATTA R., *Sul principio di non discriminazione in tema di aiuti all'industria siderurgica*, nota a Corte di Giustizia, 24 febbraio 1987 in Giust. civ., 1988, p. 2456.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni (dir. trib.)*, in Enc. dir., Milano, 2001, p. 56.

BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. trib., 2002, p. 434.

BASILAVECCHIA M., *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in Rass. trib., 1999, p.1354.

BASILAVECCHIA, M. *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in Rass. trib., 1997, p. 563.

BASSI A., La *unitarietà del fenomeno cooperativo dopo la riforma e la posizione dei soci*, in UCKMAR V. – GRAZIANO F., La disciplina civilistica e fiscale della "nuova società cooperativa, Padova, 2005.

BASTIANON S., *L'arbitralità delle controversie antitrust tra diritto nazionale e diritto comunitario,* in Foro it., 1999, IV, p. 470.

BATTAGLIA R., *Aiuti istituiti prima dell'apertura del mercato alla concorrenza: non aiuti, aiuti nuovi o aiuti esistenti? il caso delle sovvenzioni regionali agli autotrasportatori del Friuli Venezia Giulia*, in Dir. fall., 2003, p. 2013.

BEGHIN M., *La distribuzione di utili da parte delle "società per azioni" e delle "aziende speciali" costituite ex art. 22, legge n. 142/1990: problematiche in tema di credito d'imposta e maggiorazione di conguaglio,* in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 899.

BELLAMY C.- CHILD G., *European Community law of competition,* London, 2001.

BELLODI L. – BALLARINO T., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario,* Napoli, 1997.

BELOTTI G., *Il nuovo regolamento comunitario di procedura degli aiuti di Stato*, in Dir. com. sc. int., 1999, p. 535.

BENVENUTI F., *Disegno dell'amministrazione italiana,* Padova, 1996.

BERGHOFER M., *The new de minimis regulation,* in Eur. State aid law quart., 2007, p. 17.

BERLINGÒ S., *Enti e beni religiosi in Italia,* Bologna, 1992.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967.

BERNINI G.- BORTOLOTTI F., *Le regole di concorrenza nel trattato CEE e CECA*, Torino, 1971.

BERTI G., *Fondazioni bancarie,* in Jus, 1995, p. 993.

BERTI G., *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994.

BESTAGNO F., *Il controllo comunitario degli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, in Dir. comm. int., 1999, p. 339.

BIAVATI P., *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di giustizia CE*; in Rass. trib., 2007, p. 1579.

BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"*, in Giur. cost., 2004, p. 550.

BIZIOLI G., *Le fonti di diritto comunitario (tributario)*, in SACCHETTO C. – ALEMANNO L. (coordinato da), Materiali di diritto tributario internazionale, Torino, 2002, p. 33.

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.)*, Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, II, p. 16.

BIZIOLI G.-SACCHETTO C., *La rilevanza dell'elemento soggettivo nell'esenzione per finalità sociali dall'imposta comunale sugli immobili*, in *Fin. loc*., 2005, p. 102.

BLUMANN P.C., *Régime des aides d'Etat: jurisprudence récente de la Cour de Justice*, in Rev. mar. comm. Un. Eur., 1992, p. 730.

BONELLI F., *La privatizzazione dell'impresa pubblica*, Milano, 1996.

BONFANTE G., *La cooperativa a mutualità prevalente*, 45. in UCKMAR V. – GRAZIANO F., La disciplina civilistica e fiscale della "nuova società cooperativa, Padova, 2005.

BONFANTE G., *Le imprese cooperative*, in SCIALOJA A. – BRANCA G., Commentario cod. civ., Artt. 2511-2545 c.c., Bologna, 2002.

BORIA P., *Autonomia normativa e autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2008, p. 489.

BORIA P., *Il principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2005, p. 475.

BORRACCHINI P., *Ancora su alcune incoerenze interpretative del GATT*, in Dir. com. sc. int., 1988, p. 113.

BORTONE E., *Evoluzione della disciplina del GATT con particolare riferimento all'Uruguay Round*, in Dir. com. sc. int., 1987, p. 535.

BOSCO S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in Dir. com. sc. int., 2001, p. 529.

BOURRINET J., *L'explication èconomique de la genése des Communautés européennes*, in LASOK D.- SOLDATOS P. (a cura di), Les Communautés européennes en fonctionnement, Bruxelles, 1981.

BRANCACCIO L., *Il controllo degli aiuti di Stato in forma fiscale*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2003, p. 1253.

BRESCIANI P., *Finanziaria 2005: la nuova disciplina fiscale a regime del settore cooperativo*, in Fisco, 2005, p. 558.

BRICENO BERRÙ J. E., *Il regime comune degli investimenti esteri nell'Accordo Nord-Americano di Libero Scambio (NAFTA)*, in Dir. com. sc. int., 1996, p. 823.

BRICENO BERRÙ J.E., *Breve rassegna sugli accordi d'integrazione economica in America latina: dal mercato comune del sud al North American Free Trade Agreement*, in Dir. comm. int., 1993, p. 971.

BRICENO BERRÙ J.E., *I processi di integrazione economica in America latina alla luce delle concezioni giuridiche contemporanee*, in Dir. com. sc. int., 1999, p. 391.

BRICENO BERRÙ J.E., *La Uniòn Europea y el Mercosur: Comparaciòn entre àreas econòmicas integradas con especial referenzia a los actos restrictivos de la competencia entre empresas*, in Dir. comm. int., 2003, p. 755.

BRIGHENTI F., *Ex municipalizzate, Comuni e Fisco. Moratoria illegittima, Irpeg da versare: e poi?*, in Fisco, 2005, p. 5182.

BRUNELLI C., *Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D. lgs. n. 460/1997*, in www.notariato.it.

BUCCICO C., *Il catasto. Profili procedimentali e processuali*, Napoli, 2008.

BUONOCORE V., *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997.

BUONOCORE V., *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003.

BUSICO M., *Condizioni oggettive per le esenzioni Ici*,in Riv. Giur. Trib., 2006, p. 967.

BUSICO M., *Onere di indagine a carico dell'Agenzia delle Entrate per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente fruiti da società "ex municipalizzate"*, in Riv. giur. trib., 2007, p. 954.

CAIA, G., *Aziende speciali e società miste nella gestione dei servizi pubblici locali*, in Nuova rass. leg., 1995, p. 172.

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 Dir. prat. trib. int., 2008, p. 1145.

CAMPOBASSO G., *Diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1997.

CAPELLI F., *Normativa comunitaria e normativa G.A.T.T.*, in Studi di diritto Europeo in onore di MONACO R., Milano, 1977.

CAPELLI I., *I diversi modelli di impresa sociale dopo il D. lgs. 24 marzo 2006, n. 155*, in Riv. dir. priv., 2007, p. 753.

CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006)*, in Dir. prat. trib., II, 2006, p. 803.

CAPOLUPO S., *Novità in materia di tassazione delle cooperative*, in Fisco, 2005, p. 2022.

CAPOTOSTI R., *Il centro "off shore" di Trieste per i servizi finanziari e assicurativi*, in Assicurazioni, 1995, p. 430.

CARBONE E.- DE TERAN , G.G. *Le regole di concorrenza nel mercato comune, in* Atti del Convegno di studi per i problemi relativi al Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, Roma, 1957.

CARDIA C., *Il concordato italiano nella prospettiva europea*, in Nuova ant., 2006, p. 15.

CARDIA C., *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996.

CARINCI A., *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato, in* Rass. trib., 2006, p. 1794.

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in Rass. trib., 2004, p. 1220.

CARLI F., *Il mercato nell'età del Comune*, Padova, 1936.

CARON P.G., *Agevolazioni tributarie a favore degli enti ecclesiastici e imposta sulle società*, in Giur. it., 1978, p. 2027.

CARON P.G., *In tema di oneri di culto inerenti a patrimoni ecclesiastici nazionalizzati anteriormente alle leggi eversive*, in Giur. it, 1975, p. 98.

CARTOU L., *Le marché commun et le droit public*, Toulouse, 1959.

CASALINI D., *Aiuti di Stato alle imprese, servizi di interesse economico generale a rete e criterio dell'investitore privato in economia di mercato*, in Foro Amm. C. d. S., 2003, p. 2733.

CASTELLACCI, *Ricordi del contagio di Firenze del 1630*, in Arch. storico ital., ser. 5, vol. XX, 1897.

CASTELLANO C., *Libertà e protezionismo nell'opera di J.B. Colbert*, in Annali – Univ. Palermo, 1971, p. 59.

CATALANO G., *Il diritto di libertà religiosa*, Milano, 1957.

CATALANO G., *Osservazioni sull'art. 20 della Costituzione*, in Dir. eccl., 1964, p. 353.

CATALANO N., *Manuale di diritto delle comunità europee*, Milano, 1962.

CAVANNA A., *Storia del diritto moderno in Europa. Le fonti e il pensiero giuridico*, Milano, 1982.

CAVIGLIOLI G., *Manuale di diritto canonico*, Torino, 1932,

CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000.

CHIMIENTI V., *La rilevanza dei principi fondamentali OMC rispetto alla politica della concorrenza*, in Dir. comm. int., 2004, p. 891.

CHINETTI P., *Enti non commerciali: presupposti per l'applicazione dell'Irpeg ridotta nelle fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1999, p. 1499.

CHIZZONITI A.G., *Manuale di diritto ecclesiastico*, Milano, 2006.

CIAMPOLILLO C., *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2008, p. 370.

CIPOLLA C.M., *Introduzione allo studio della storia economica*, Bologna, 1993, p. 137-138.

CIPOLLA C.M., *Storia economica dell'Europa pre-industriale*, Bologna, 1980.

COGLIATI DEZZA M., *Enti commerciali e non commerciali*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1989.

COMBA A., *L'organizzazione giuridica del neoliberismo internazionale*, Milano, 1980.

COMOGLIO L.P – FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 1997.

CONSOLO C. – GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005.

CONSOLO C., *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la "ferrea" forza del giudicato sostanziale?*, in Corr. giur., 2007, p. 1189.

CONTESSA C., *Fin dove arriva il diritto comunitario? (gli incerti confini del giudicato interno)*, in Corr. del merito, 2006, p. 785.

COPPOLA, P., *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in Rass. trib., 2000, p. 44.

CORAPI D – DE DONNO B., *L'impresa*, in TIZZANO A., Il diritto privato dell'Unione Europea, vol. XXVI, tomo II, di BESSONE M. (diretto da), Trattato di diritto privato, Torino, 2000, p. 959.

CORASANITI G., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008.

CORDEIRO GUERRA R., *La disciplina del "transfer price" nell'ordinamento italiano*, in Rass. trib., 2000, p. 421.

COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

COSTATO L., *Zucchero e concorrenza*, in Riv. dir. agr., 2005, p. 129.

COSTI R., *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007.

COTTANI G., *La procedura di controllo*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2008, p. 318.

D'AMATI N., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Noviss. Dig. It., Torino, 1980, p. 153.

D'AMATI N., *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990 (art. 17)*, in Boll. trib., 1992, p. 723.

D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in Boll. trib., 1995, p. 568.

D'AMATI, N. *Profili giuridici dei servizi pubblici locali nel nuovo assetto delle autonomie*, in Finanza locale, 1993, p. 335.

D'AMBRA V., *Sul diritto delle fondazioni bancarie a ridurre a metà l'Irpeg*, in Dir. prat. trib., 1998, II, p. 1150.

D'AURO A., *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in Fin. loc., 2007, p. 27.

D'AVACK P.A., *Libertà religiosa* (diritto ecclesiastico), in Enc. dir., XXIV, Milano, p. 599.

D'AVACK P.A., voce *Patti Lateranensi*, in Enc. dir., Milano, 1982, p. 459.

DABORMIDA R., *Particolarismi nazionali e diritto comunitario: conflitti normativi o possibile armonizzazione nelle società cooperative*, in Giur. comm., 1992, p. 747.

DANI M., *Razionalizzazione e riqualificazione strategica degli aiuti di Stato alle imprese: indirizzi emergenti da alcuni recenti regolamenti della Commissione in materia di "aiuti di Stato orizzontali"*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2001, p. 945.

DANIELE L., *Profili istituzionali del Tribunale di primo grado delle Comunità Europee*, in Riv. dir. eur., 1992, p. 32.

DE ANGELIS L., *Paradossi e contraddizioni della normativa tributaria nel settore immobiliare*, in Dir. prat. trib., 1994, I, p. 1062.

DE BELLIS G., *Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana*, in Rass. trib., 2003, p. 2299.

DE BERNARDIS L.M., *Sulla equiparazione, agli effetti tributari, tra fine di culto o religione e fini di beneficenza o istruzione,* in Dir. prat. trib., 1970, II, p. 284.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario,* Milano, 2004.

DE MITA E., *Profili tributaristici del nuovo concordato,* in *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, 2000.

DE RENZIS N.-L. SONNINO, *La Cassazione rinvia la questione del regime fiscale delle fondazioni bancarie alla Corte di Giustizia CE,* in Dir. prat. trib., 2004, II, p. 1113.

DEI B. – SORIGNANI P.R., *L'oggetto della moratoria fiscale delle imprese pubbliche locali,* in Corr. trib., 1996, p. 234.

DEL FEDERICO L., *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art. 119,* in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, p. 395.

DEL FEDERICO L., *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*; in Rass. trib., 2004, p. 574.

DEL FEDERICO L., *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo,* in Trib. loc. reg., 2007, p. 181.

DELLA CANANEA G., *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese,* in Riv. it. dir. pubbl. com., 1993, p. 410.

DELLA TORRE G., *La revisione del Concordato Lateranense. Una vicenda lunga quarant'anni,* in Iustitia, 2004, p. 145.

DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente,* in Rass. trib., 2002, p. 459.

DELLA VALLE E., *Par condicio delle confessioni religiose ed INVIM periodica,* in Boll. trib., 1997, p. 1834.

DELLA VALLE E., *Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva,* in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 587.

DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo,* in AA.VV., Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - TESAURO F. (diretta da), Torino, 1999, p. 607.

DERATTI C., *Un'importante decisione della Commissione sul tema del finanziamento dei servizi di interesse economico generale,* in Dir. comm. inter., 2005, p. 319.

DI BUCCI V., *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie, in Rass. trib.*, 2003, p. 2321.

DI COMITE V., *La nozione di impresa nel diritto comunitario della concorrenza*, in Giur. it., 2004, p. 2029.

DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rass. trib., 2006, p. 245.

DI PIETRO A., *Il futuro fiscale del no profit tra solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in Non profit, 2006, p. 231.

DI PIETRO A., *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in UCKMAR V. – GRAZIANO F., La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa, Padova, 2005.

DI PLINIO G., *Zucchero amaro. Gli ultimi fuochi delle tensioni sulle "quote zucchero" sono "irricevibili" per il giudice comunitario*, in Dir. pubbl. comp. eur., 1999, p. 1610.

DI TANNO T., *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle fondazioni bancarie*, in Rass. trib., 2006, p. 1093.

DI VIA L., *Brevi note sul criterio di economicità e l'impresa rilevante per il diritto della concorrenza nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia,* in Foro it., 1994, IV, p. 297.

DIMAN P., *No taxation. with discrimination. Per la Corte le normative fiscali interne non possono discriminare le imprese in base al "fulcro" della loro attività*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2002, p. 371.

DONY M., *Controle des aides d'Etat*, in MEGRET J.(a cura di) Droit Communautaire de la concurrence, Bruxelles, 2007, p. 46.

E. MAROTO, *La società cooperativa europea*, in Notariato, 2005, p. 108.

EBNER M., *La procedura davanti alla Commissione*, in SANTA MARIA A. (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, p. 175.

EHLERMANN C. D., GOYETTE M., *The interface between EU State Aid control and the WTO disciplines on subsidies*, in Eur. State aid law quart., 2006, p. 695.

F. MARRONE – STEVANATO D. – GIOVANNINI A., *L'esenzione Ires per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza dell'indistribuibilità degli utili o un'intreccio delle due?*, in Dial. dir. trib., 2006, p. 839.

FABBRICOTTI A., *Gli accordi di integrazione economica regionale ed il GATT/OMC. L'attivazione del regolamento delle controversie*, in Dir. comm. intern., 2001, p. 793.

FALCONE G., *Le esenzioni Ici degli enti pubblici e degli enti non commerciali: limiti e condizioni*, in Fin. Loc.,2006, p. 13.

FALSITTA G., *L'ici, l'Isi e la capacità contributiva virtuale*, in Riv. dir. trib., 1996, II, p. 348.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2005.

FANTOZZI A., *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in Dir. prat. trib. int., 2008, p. 1037.

FANTOZZI A., *Prime esperienze tributarie nell'applicazione della legge Amato*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 457.

FANTOZZI A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rass. trib., 2003, p. 2249.

FANTOZZI A., *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in Riv. dir. trib., 1999, p. 423.

FANTOZZI A., *The applicability of State aid rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in the tax field?*, in SCHON W. (a cura di), Tax competition in Europe, Amsterdam, 2003, p. 128.

FAUCEGLIA G., *Note in tema di disciplina dei ristorni nelle società cooperative*, in Giur. comm, 2000, p. 322.

FAUQUET G., *Il settore cooperativo*, Milano, 1948.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 327.

FELICIANI G., *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*, in Nuove leggi civ. comm., 1989, p. 117.

FERRARI S. - DURHAM W. Jr. – SEWELL E.A., *Diritto e religione nell'Europa post-comunista*, Bologna, 2004.

FERRARI S., *L'esperienza inglese*, in CASIRAGHI A. (a cura di), Il nuovo regime giuridico dei beni e degli enti ecclesiastici, Milano, 1993, p. 94.

FERRARI S., La disciplina degli acquisti dei corpi morali nella legge 5 giugno 1850, n. 1037: il contesto normativo e la funzione delle autorizzazioni, in Jus, 1993, p. 207.

FERRI C. - COMOGLIO L.P – TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

FICARI V., *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in Rass. trib., 2006, p. 1760.

FICARI V., *Il regime fiscale delle fondazioni bancarie e lo schema di legge delega*, in Rass. trib., 1998, p. 913.

FICARI V., *La disciplina fiscale delle attività delle fondazioni bancarie*, in Riv. dir. trib., I, 1999, p. 775.

FICARI V., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in Rass. trib., 2008, p. 963.

FICARI, V., *Brevi osservazioni sui profili fiscali della privatizzazione dei servizi pubblici locali*, in Boll. trib., 1998, p. 891.

FICARI, V., *La necessità di distinguere tra oggetto e scopo nella tassazione agevolata degli utili distribuiti alla fondazione bancaria*, in Rass. trib., 1998, p. 79.

FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in Dir. prat. trib. int., 2002, p. 424.

FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, in Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, p. 84.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.

FINOCCHIARO F., *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 2003.

FIORINI N., *Quando l'azienda municipalizzata si trasforma in S.p.A. controllata da privati: resta ferma la moratoria fiscale?*, in Rass. trib., 1997, p. 90.

FIORITA N., *Gli istituti per il sostentamento del clero tra disciplina normativa, prassi applicativa e prospettive di riforma*, in Dir. ecc., 2002, I, p. 642.

FLORIS P., *La remunerazione del clero*, (a cura di) BOLGIANI I., Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, Bologna, 2007, p. 256.

FLORY T., *Le G.A.T.T: droit international et commerce mondial*, Parigi, 1968.

FONTANA E., *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006.

FRADEANI F., *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di giustizia CE*, in Dir. prat. trib. int., 2008, p. 571.

FRANSONI G., *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva, in* Riv. dir. trib., 2006, III, p. 249.

FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.

FRANZÈ R., *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese,* in Dir. pubbl comp. eur., 2005, p. 864.

FRANZÈ 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 UCKMAR V. (a cura di) La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura, Padova, 2007.

FREGNI M. C., *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale,* in Rass. trib., 2005, p. 683.

FRIGNANI A. – WAELBROEK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE,* Torino, 1996.

FRIGNANI A.- WAELBROECK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, Napoli, 1983.

FUMAGALLI CARULLI O., *Gli enti ecclesiastici: principi e fonti del diritto canonico*, in www.olir.it.

FURCINITI G. – PALLARIA E., *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale: principali problematiche applicative dell'azione di recupero,* in Fisco, 2005, p. 696.

G. CAIA, *Aziende speciali e società miste nella gestione dei servizi pubblici locali*, in Nuova rass. leg., 1995, p. 172.

G. MARONGIU, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare,* in Dir. prat. trib., 1982, I, p. 1289.

G. MARONGIU, *Sul regime fiscale delle municipalizzate,* in Dir. prat. trib., 1992, I, p. 571.

GALEOTTI FLORI M.A., *Fondazioni bancarie: la ritenuta sui dividendi distribuiti dalla società conferitaria dell'azienda bancaria è a titolo di acconto e non a titolo d'imposta, come erroneamente ritenuto dalla Cassazione (ordinanza n. 8319/2004),* in Fisco, 2004, p. 4438.

GALEOTTI FLORI M.A., *La "crisi" del calcio e gli "aiuti" contabili e fiscali*, in Foro toscano, 2003, p. 139.

GALGANO F., *Diritto commerciale,* II, Le società, Bologna, 1994.

GALGANO F., *L'impresa,* in *Tratt. dir. comm. dir. pubbl. ec.*, vol. II, Padova, 1978.

GALGANO F., *Le nuove società di capitali e cooperative,* in GALGANO F. (diretto da), Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. econ., Padova, 2004.

GALGANO F., *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, in Contr. impr., 1996, p. 811.

GALGANO F., *Trattato di diritto commerciale*, Padova 1984.

GALLAGHER P., *The first ten years of WTO*, Cambridge, 2005.

GALLO F., *Fondazioni e fisco*, in Rass. trib., 2004, p. 1159.

GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 347.

GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato alla Costituzione Europea*, in Rass. trib., 2003, p. 1473.

GALLO F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. trib., 2003, p. 2271.

GALLO F., *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una S.p.A. la propria azienda creditizia*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 537.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. trib., 2000, p. 725.

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.

GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in Rass. trib., 2002, p. 59.

GALLO P., *La disciplina dei ristorni nelle cooperative*, in Foro it., 2000, I, p. 3280.

GALLO V., *Società cooperative: evoluzione della legislazione fiscale. Art. 1, comma 460, della L. 31 dicembre 2004, n. 311*, in Fisco, 2005, p. 1131.

GAMALERO, T. M., *Società miste per la gestione dei servizi pubblici. Le innovazioni legislative dopo la recente riforma*, in Nuova rass. leg., 1993, p. 518.

GAMBARO E., *La fase giurisdizionale*, in SANTA MARIA A. (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, p. 245.

GAND J., *Il dazio consolidato in sede GATT sui prodotti a base di zucchero e preparazioni alimentari contenenti cacao comprende il dazio addizionale*, in Dir. prat. trib., 1970, 749.

GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005.

GARCEA A., *L'origine*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, 2007, p. 99.

GARCIA PRATS F.A., *Imposiciòn directa, no discriminaciòn y derecho comunitario*, Madrid, 1998.

GERBER D.J., *Law and competition in twentieth century Europe: protecting Prometheus*, Oxford, 1998.

GIANNINI M. S., *Le imprese pubbliche in Italia*, in Riv. soc., 1958, p. 227.

GINEVRA E., *L'impresa sociale: verso un'evoluzione del sistema?*, in Riv. soc., 2007, 1238.

GIORDANO M., *Nota alla sentenza Corte di Giustizia CE nella causa C-379/98 (PreussenElektra)*, in Foro it., 2001, IV, p. 428.

GIOVANARDI A., *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali*, in Riv. dir. trib., 2006, II, p. 545.

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 Rass. trib., p. 1424.

GIULIANI F.M., *La legge privatistico-fiscale e l'epistola paolina ad Romanos*, in Dir. prat. trib., 2002, I, p. 3.

GIULIANO M., *La cooperazione internazionale e il commercio internazionale*, Milano, 1978.

GLENDI C., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario*, in Dir. prat. trib., 1999, I, p. 21.

GLENDI C., *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in Corr. trib., 2008, p. 1670.

GORLANI M., *Articolazioni territoriali dello Stato e dinamiche costituzionali*, Milano, 2004.

GRANDINETTI M. – MONZANI S., *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla tutela cautelare e alla restituzione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2008, p. 927.

GRAZIANO F., *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in Dir. prat. trib., 2006, II, p. 465.

GRAZIANO G., *La selettività e gli aiuti regionali*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 225.

GREENBERG V.A., *Liquor price affirmation and the dormant commerce clause*, in Mich. L. Rev., 1987-88.

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 Rass. trib., 2008, p. 1449.

GRESPAN D. – BELLODI L., *State aid*, in TOSATO G.L.- BELLODI L. (a cura di), EU Competition Law, Lovanio, 2006.

GRISOLI A., *Aspetti giuridici della integrazione economica europea*, Padova, 1967.

GRISOLI A., *Impresa comunitaria*, in Enc. giur., Roma, 1989.

GUIDORZI A., *Cenni sull'epopea dello zucchero, sull'industria saccarifera europea e breve storia di quella italiana*, Modena, 2004.

GUIZZI G., *Il concetto di impresa tra diritto comunitario, legge antitrust e codice civile*, in Riv. dir. comm., 1993, p. 298.

GUZZI S., *La tutela dei terzi nelle procedure per il controllo degli aiuti di Stato nel Regolamento n. 659/99*, in Dir. com. sc. int., 2004, p. 795.

HANCHER L.-OTTERVANGER T., SLOT P.J., *EC State Aids*, London, 2006.

HELLERSTEIN W., *Commerce clause restraints on State taxation: purposeful economic protectionism and beyond*, in Mich. L. Rev., 1986-87.

HELLERSTEIN W., *Is "internal consistency" foolish?: reflections on an emerging commerce clause restraint on State taxation*, Mich. L. Rev., 1988-89.

HOBSBAWM E., *The age of capital 1848-1875*, New York, 1975.

HOEKMAN B.M. – KOSTECKI M.M., *The political economy of the world trading system: the WTO and beyond*, Oxford, 2001.

HOROWITZ H.W., *The commerce clause as a limitation on State choice-of-law doctrine*, in Harw. L. Review, 1970, 71.

INGROSSO M., *Agevolazioni tributarie per i Giochi del Mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, in Rass. trib., 2004, p. 1761.

INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 205.

JACOBS F.G., *Introduction*, in BIONDI A., EECKHOUT P., FLYNN J. (a cura di), The law of State aid in the European Union, Oxford, 2004.

JAEGER P. G. – DENOZZA F. – TOFFOLETTO A., *Appunti di diritto commerciale*, Milano, 2006.

JEMOLO A.C., *La questione della proprietà ecclesiastica (1848-1888)*, Bologna, 1974.

JEMOLO A.C., *Tasse ecclesiastiche*, in Nuovo digesto italiano, XII, Torino, 1940, p. 1328.

KALSCHEUR G.A., *Dormant commerce clause claims under 42 U.S.C. § 1983: protecting the right to be free of protectionist State action*, in Mich. L. Rev., 1987-88.

KLEIS M. – NICOLAIDES P., *The concept of undertaking in education and public health systems*, Eur. State aid law quart., 2006, p. 506.

KROES N., *Reforming Europe's State aid regime: an Action plan for change*, in Eur. St. aid L. quart., 2005, p. 387.

LA ROSA S., *L'accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell'Ici*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 119.

LA ROSA S., *Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali?*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 173.

LA SCALA A.E., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in Rass. trib., 2005, p. 1508.

LANDOLFI S., *L'art. 20 della Cost. nel sistema degli enti ecclesiastici*, in Rass. dir. pubbl., 1969, p. 261.

LARICCIA S., *Patti Lateranensi e principi costituzionali*, in Dir. ecc., 1971, p. 327.

LAROMA JEZZI P., *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*; in Corr. trib., 2004, p. 1073.

LAROMA JEZZI P., *Il* revirement *della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo, in* Rass. trib., 2002, p. 1031.

LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale degli aiuti fiscali*, in Rass. trib., 2003, p. 1074.

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 Rass. trib., 2000, p. 814.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007.

LEONARDO B., *La nozione di "microimpresa", di "piccola" e "media impresa" negli aiuti alle attività produttive*, in Corr. trib., 2005, p. 2213.

LONGO M.- BIRASCHI A.L., *Giurisprudenza italiana su questioni di applicazione dei trattati Ceca e Cee*, Milano, 1967.

LOVISOLO A., *Carbon tax e accise sul gasolio per autotrazione: rimborso in favore degli autotrasportatori*, in Dir. prat. trib., 2003, I, p. 726.

LUDER T., *Calculating Public Service Compensation*, in Eur. State aid Law quart., 2004, p. 385.

LUGO A., *Manuale di dirtitto processuale civile*, Milano, 2006.

LUPI R., *Conferimenti in natura senza regole, tra salti d'imposte e doppie imposizioni*, in Rass. trib., 1995, p. 1224.

LUPI R., *Diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2000.

LUPI R., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in Corr. trib., 2008, p. 3081.

LUPI R., *Neutralità dei conferimenti in natura e doppia imposizione*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 613.

LUPI R., *Prospettive di riforma in tema di tassazione degli immobili*, in Rass. trib., 1998, p. 1309.

MAFFEI P., *Il principio della tutela del legittimo affidamento in ambito comunitario*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2003, p. 498.

MAGNI C., *I subalpini e il concordato*, Padova, 1967.

MANCA C., *Introduzione alla storia dei sistemi economici*, Padova, 1995.

MARCEAU G., *Un richiamo alla coerenza nel diritto internazionale: l'attesa fine dell'isolamento clinico nella risoluzione delle controversie WTO*, trad. it. di CICCARELLI D., Napoli, 2007.

MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000.

MARONGIU G. – TUNDO F., *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999.

MARONGIU G., *La cooperazione "costituzionalmente riconosciuta". Profili di costituzionalità*, in GRAZIANO F., La riforma del diritto cooperativo, Padova, 2002.

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in Rass. trib., 2003, p. 134.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in Dir. prat. trib., 2005, I, p. 1012.

MARONGIU, G., *Dalle aziende municipalizzate alle costituende società per azioni: riflessioni fiscali*, in Dir. prat. trib., 1995, I, p. 763.

MAROTO F., *Institutiones iuris canonici*, Roma, 1921.

MAURO F., *Storia dell'economia mondiale*, Napoli, 1986.

MAURO T., *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in Dir. eccl., 1987, I, p. 803.

MAVROIDIS P.C., *The general agreement on Tariff and trade*, Oxford, 2005.

MAZZUTI, G., *Le società miste per la gestione delle entrate locali*, in Riv. trib. loc., 2004, p. 292.

MCDANIEL P.R., *NAFTA and formulary apportionment: an exploration of the issues*, in UCKMAR V. (a cura di), Diritto tributario internazionale, 2005, p. 1461.

MELCHIONNA L.C.M., *Concorrenza fiscale internazionale e diritto internazionale tributario: spunti e riflessioni*, in Riv. dir. trib. int., 2002, p. 207.

MENGOZZI P., *Il diritto della Comunità Europea*, in GALGANO F. (diretto da), Tratt. dir. comm e dir. pubbl. ec., Padova, 1997, p. 356.

MENTI A., *I finanziamenti dei soci persone fisiche alle società cooperative e loro consorzi*, in Boll. trib., 1983, 6p. 41.

MENTI F., *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in Dir. prat. trib., I, 2003, p. 631.

MERCURIO V., *Appunti in tema di fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1997, I, p. 912.

MERCURIO V., *Brevi note sul regime fiscale delle fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1999, I, p. 1220.

MERCURIO V., *I primi orientamenti della Corte di Cassazione sul regime scale delle fondazioni bancarie* e in Boll. trib., 2002, p. 947.

MERUSI F., *Dalla banca pubblica alla società per azioni (fantasia medioevale semiseria ad uso di un viaggiatore persiano)*, in Banca, borsa, tit. cred., 1990, I, p. 1.

MICCINESI M., *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993.

MICELI, R., *Società miste e diritto tributario: le questioni aperte*, in Rass. trib., 2006, p. 796.

MICHELI G.A., *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in Riv. dir. fin., 1975, I, p. 83.

MIGLIORINO L., *La promozione e la protezione degli investimenti nell'Accordo Nord-Americano di libero commercio del 1992 (NAFTA)*, in Dir. comm. int., 1994, p. 221.

MIRABELLA G., *Tensioni di divario economico nella Comunità Economica Europea*, Palermo, 1959.

MONTI M., *Antitrust in the U.S. and Europe: a history of convergence*, General Course Round table, American Bar Association, Washington D.C., 14 novembre 2001.

MONTI M., *How State Aid affect tax competition*, in EC Tax review, 1999, p. 208.

MORRONE A., *Il nuovo regolamento comunitario in materia di aiuti di Stato in favore dell'occupazione*, in Lav. giur., 2003, p. 114.

MOSCHETTI F. – ZENNARO R., *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., Torino, 1987, p. 66.

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1998.

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI A. (diretto da), Trattato di diritto tributario, Padova, 1994, I, 1, p. 223.

MOSCHETTI F., *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Ital., sez. comm., I., 1987.

MOTTURA L. G., *La moratoria fiscale e le società per azioni a prevalente capitale pubblico locale*, in Fisco, 1996, p. 6567.

MULEO S., *La tutela cautelare*, in TESAURO F. (a cura di), Il processo tributario, Torino, 1998, p. 878.

MURATORI A., *Nuovo indirizzo giurisprudenziale in tema di uguaglianza tributaria tra prodotti nazionali e prodotti provenienti da paesi aderenti al GATT*, in Dir. prat. trib., I, 1972, p. 736.

NANETTI F. – MAMELI G., *The creeping normative role of the EC Commission in the twin-track struggle against State Aids and harmful tax competition, in* EC tax rev, 2002.

NAPOLITANO F., *Novità per gli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici*, in Corr. trib., 2005, p. 3003.

NICOLAIDES P. – KLEIS M., *Where is the advantage*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 615.

NICOLAIDES P., *Competition and services of general economic interest in the EU: reconciling economics and law*, in Eur. State aid law quart., 2003, p. 183.

NICOLAIDES P., *Developments in fiscal aid: new interpretations and new problems with the concept of selectivity*, in Eur. State Aid law quart., 2007, p. 44.

NICOLAIDES P., *Regional State Aid: an assessment of community rules and national measures*, in Eur. Stat aid law quart., 2003, p. 543.

NUZZO E., *Agevolazioni fiscali e fondazioni bancarie: gestione del patrimonio e scopi conseguiti*, in Rass. trib., 1997, p. 429.

NUZZO E., *Fondazioni bancarie: possesso di partecipazione di maggioranza ed attività commerciale*, in Rass. trib., 1997, p. 1042.

OCCHIUTO P., *"Concorrenza fiscale dannosa" in ambito Ocse e collegamenti con il diritto tributario interno*, in Corr. trib., 2002, p. 2227.

OLIVIER G., *Commento all'art. 4*, in QUADRI R. - MONACO R.- TRABUCCHI A., Commentario al Trattato Ceca, vol. I, Milano, 1970.

OLIVIERI - G. PRESTI - G. VELLA, *Il diritto delle società*, Bologna, 2004.

ONIDA F., *Separatismo e libertà religiosa negli Stati Uniti. Dagli anni sessanta agli anni ottanta, Milano*, 1984.

ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995.

OTTAVIANO V., *Impresa pubblica*, in Enc. dir., Milano, 1970, p. 671.

PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965.

PALMIERI M., *La organizzazione mondiale del commercio e la diretta applicabilità delle norme GATT all'interno dell'Unione Europea*, in Dir. com. sc. int., 1996, p. 649.

PANEBIANCO M., *I modelli di integrazione in America Latina: l'ALADI e il SELA*, in Dir. com. sc. int., 1982, p. 641.

PANEBIANCO M., *L'applicazione del GATT nell'ordinamento giuridico italiano*, in Dir. com. sc. int., 1986, p. 1.

PANUCCIO V., voce *Impresa* (dir. priv.), in Enc. dir., Milano, 1970, p. 562.

PAPARELLA F., *Aspetti tributari nell'applicazione della Legge Amato ai Comuni*, in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 557.

PAPARELLA F., *Profili tributari delle operazioni societarie disciplinate dalla «legge Amato»*, Milano, 1993.

PAPI ROSSI A., *Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*, in A. SANTA MARIA, Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006

PAPPALARDO A., *Il diritto comunitario della concorrenza*, Torino, 2007.

PARENTI A., *Il WTO*, Bologna, 2007.

PEPE F., *Le banche cooperative tra riforma societaria e imposizione sui redditi*, in Rass. trib., 2007, p. 383.

PEPE F., *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale Onlus (con cenni alla neonata "impresa sociale")*, in Riv. di. trib., 2007, I, p. 827.

PERASSO A., *Procedure e controlli in tema di aiuti di Stato*, in Dir. comm. intern., 1995, p. 671.

PERICU G. – CAFAGNO M., *Impresa pubblica*, in Trattato di diritto amministrativo Europeo, Milano, 1997, p. 762.

PERONI G., *La tutela degli interessi privati nel sistema OMC ed il possibile concorso di giurisdizione con altri ordinamenti ad esso esterni*, in Dir. comm. int., 2004, p. 725.

PERSIANI A., *Le fonti e il sistema istituzionale*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 3.

PETRELLI G., *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*, Studio n. 5307/I/2004, in www.notariato.it.

PEVERINI L., *La nozione di impresa*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 163.

PEZZINI B. – SACCHETTO C., (a cura di) *Il dovere di solidarietà*, Milano 2005.

PIACQUADIO A., *Tendenze evolutive della tutela della concorrenza in ambito comunitario*, in Riv. coop. giur. int., 2003, p. 68.

PICIOCCHI P., *Gli effetti delle decisioni della Commissione Europea*, in Dir. prat. trib. *int*., 2003, p. 914.

PICIOCCHI P., *L'imposta comunale sugli immobili (1993-2007)*, in Dir. prat. trib., 2007, II, p. 1247.

PICIOCCHI P., *L'imposta comunale sugli immobili*, in Dir. prat. trib., II, 2003, p. 1233.

PICONE P.– SACERDOTI G., *Diritto internazionale dell'economia*, Milano, 1982.

PIGNATONE R., *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 3.

PINNA G., *Le politiche della concorrenza. Gli aiuti di Stato*, in Rass. dir. pubbl. eur., 2004, 145.

PINOTTI C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000.

PINTO C., *Tax competition and EU law*, The Hague, 2003.

PISTOLESI F., *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in TributImpresa, 2004, p. 61.

PIZZONIA G., *Sulla qualificazione fiscale degli enti pubblici conferenti nella c.d. legge Amato*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1996, p. 97.

POCAR F., *Lezioni di diritto delle Comunità Europee*, Milano, 1990.

PONZANELLI G., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996.

PONZANELLI G., *Impresa sociale: le nuove frontiere del non profit. Disciplina dell'impresa sociale*, in Nuove leggi civ. comm., 2007, p. 291.

PRESTI G., *Le fonti della disciplina e l'organizzazione interna della società cooperativa europea*, in Giur. comm., 2005, p. 774.

PROTO A. M., *Beneficiari della riduzione Irpeg e fondazioni bancarie*, in Rass. trib., 1999, p. 613.

PROTO A.M., *Onlus ed enti non commerciali*, in Rass. trib., 1997, p. 608.

PROTO PISANI A., *Osservazioni sui limiti del giudicato*, in Foro it., 1972, I, p. 89.

PROVAGGI G., *L'assoggettabilità ad Ires degli enti non profit*, in Corr. trib., 2003, p. 3631.

PROVAGGI G., *Minori agevolazioni per le cooperative*, in Corr. trib., 2008, p. 2419.

PROVAGGI G., *Rinviata alla Corte di Giustizia la decisione sulla natura delle fondazioni bancarie*, in Corr. trib., 2004, p. 2377.

PUCCI A., *L'Ici e gli immobili destinati ad oratorio e simili*, in Riv. trib. loc., 2003, p. 465.

QUIGLEY C. – COLLINS A., *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004.

RACIOPPI F., *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in SALVINI L. (a cura di), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova, 2007, 429.

RACUGNO G., *La società cooperativa europea*, in Riv. dir. comm., 2006, p. 315.

RANDO F., *Aspetti doganali dell'integrazione economica europea*, Milano, 1969.

REGAN D.H., *Cts corp. v. Dynamics corp. of America and dormant commerce clause doctrine*, in Mich. L. Rev., 1986-87, p. 1865.

REGAN D.H., *How to think about the Federal commerce power and incidentally rewrite United States v. Lopez*., in Mich. L. Rev., 1995-96, p. 554.

REGAN D.H., *The Supreme Court and State protectionism: making sense of the dormant commerce clause*, in Mich. L. Rev., 1985-86, p. 1090.

RENDA A., *La sussistenza del beneficio*, in SALVINI L., (a cura di), Aiuti di stato in materia fiscale, Padova, 2007, p. 128.

REUTER P., *La communautè Europeenne Charbon-Acier*, Parigi, 1953.

RIGHI E., *L'imposta comunale sugli immobili*, in Boll trib., 1993, 877.

RISI C., *Gli interventi Ceca nella crisi siderurgica: un modello di politica industriale comune*, in Dir. com. sc. int., 1986, p. 257.

RISPOLI FARINA M., *Dall'ente pubblico alla società per azioni*, Napoli, 1993.

RIVETTI G, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, 2008.

ROBBERS G., *Stato e Chiesa nell'Unione Europea*, Milano, 1996.

ROBERTI G.M., *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in Foro it., 1992, IV, p. 469.

ROBERTI G.M., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Milano, 1997.

ROCCATAGLIATA F., *Concorrenza fiscale internazionale: i limiti alla potestà tributaria nazionale derivanti dal codice di condotta sulla tassazione delle imprese e i suoi legami con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato*, in Riv. dir. trib. int., 2006, p. 25.

ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V., Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1203.

ROCCELLA A., *Gli enti ecclesiastici a vent'anni dall'accordo di modificazione del Concordato*, relazione al convegno *Società civile e società religiosa a vent'anni dal Concordato*, Milano, 2005, in www.olir.it

ROCCELLA A., *L'evoluzione della disciplina delle persone giuridiche e l'autorizzazione agli acquisti*, in Jus, 1993, p. 219.

ROLLE G., *Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea*, in Dir. prat. trib., I, 1999, p. 5.

RONZANI P., *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000.

ROSSI A., *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in Riv. dir. civ., 2001, p. 493.

ROSSI G., *Dalla Compagnia delle Indie al Serbanes-Oxley Act*, in Riv. soc., 2006, p. 890.

ROSSI MACCANICO P., *Commentary of State aid review of multinational tax regimes*, in Eur. State aid law quart., 2007, p. 25.

ROSSI P., *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo,* in Rass. trib., 1998, p. 1609.

ROVERSI MONACO F., *L'attività economica pubblica,* in GALGANO F. (diretto da), Trattato di diritto commerciale, Padova, 1977.

RUBINI L., *Brevi note in margine del caso PreussenElektra ovvero come prendere seriamente le norme sugli aiuti di Stato nella tutela dell'ambiente nel diritto comunitario,* in Dir. com. sc. int., 2001, p. 457.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario,* Milano, 1994.

RUSSO P., *Il* revirement *della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo, in* Rass. trib., 2002, p. 1031.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale,* in Riv. it. dir. pubbl. com., 2004, p. 225.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato,* in Rass. trib., 2003, p. 330.

RUSSO, E., *La sussidiarietà orizzontale e le prospettive delle società miste nel settore della riscossione dei tributi erariali locali, in Riv. trib. loc., 2004*, p. 264.

SACCHETTO C., *Armonizzazione,* in Enc. Giur. Treccani.

SACCHETTO C., *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari,* in Riv. it. dir. pubbl. com., 1998, p. 645.

SACCHETTO C., *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano,* in Dir. prat. trib., 2001, I, p. 3.

SACERDOTI G., *Application of GATT by domestic courts: european and italian case law,* in The Italian Yearbook of European Law, 1976.

SACERDOTI G., *La trasformazione del GATT nell'organizzazione mondiale del commercio,* in Dir. comm. int., 1995, p. 73.

SACERDOTI G., *Scambi internazionali*, in PICONE P. e SACERDOTI G. (a cura di), Diritto internazionale dell'economia, Milano, 1982.

SALVINI L., (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale,* Padova, 2007.

SALVINI L., *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale,* in Rass. trib., 2002, p. 1903.

SANCHEZ RYDELSKI M., *The EEA State Aid regime,* in AA. VV., *The law of State aid in European Union,* Oxford, 2004.

SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Torino, 2006.

SANTA MARIA A., *La disciplina del dumping e delle sovvenzioni nel quadro della politica commerciale della Comunità*, in Dir. comm. int., 1987, p. 59.

SANTA MARIA A., *Lo sport professionistico e la concorrenza*, in Giur. comm., 2004, I, p. 945.

SARTI A., *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in Rass. trib., 2006, p. 938.

SARTI A., *Prime riflessioni sugli aspetti civili e fiscali della società cooperativa europea*, in Riv. coop., 2004, p. 70.

SARTORI G., *Requisiti per l'esenzione in favore di enti non commerciali,* in Corr. trib., 2005, p. 1852.

SCHENK D.H., *The Cuno case: a comparison of U.S. Subsidies and European State Aid*, in Eur. State aid law quart., 2006, p. 4.

SCHIANO DI PEPE G. – GRAZIANO F., *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997.

SCHIAVONE G., *Il principio di non discriminazione nei rapporti commerciali internazionali*, Milano, 1966.

SCHIRÒ S. *Mutualità e scopo di lucro nelle cooperative settoriali*, in MARASÀ G. Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, Padova, 2004.

SCHIRÒ S., *Lo scopo mutualistico*, in MARASÀ G. (a cura di), Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario, Padova, 2004.

SCHON W., *Tax competition in Europe*, Amsterdam, 2003.

SCODITTI E., *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, in Foro it., 2007, IV, p. 533.

SCOTTI CAMUZZI S., *Sotto processo gli aiuti di Stato alle aziende municipalizzate trasformate in S.p.A.*, in Dir. pubbl. comp. eur., 2000, p. 265.

SCOTTI E., *Organizzazione pubblica e mercato. Società miste,* in house providing *e partenariato pubblico privato,* in Dir. amm., 2005, p. 915.

SCUDIERO L., *La nozione di impresa nella giurisprudenza della Corte di Giustizia* in Foro it., 1994, IV, p. 114.

SELICATO G., *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in Dir. prat. trib., 2005, I, p. 1177.

SELICATO P., *Enti religiosi, profili civilistici e tributari*, Milano, 1992.

SELICATO P., *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in Riv. dir. trib., 1994, I, p. 378.

SERRANÒ M.V., *Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03*, in Fisco, 2006, p. 644.

SERRANÒ M.V., *Esenzione Ici per Chiese e Onlus: è aiuto di Stato?*, in Boll. trib., 2006, p. 1429.

SERRANÒ M.V., *L'applicabilità delle decisioni della Commissione Europea alle aziende municipalizzate in tema di aiuti di Stato*, in Boll. trib., 2008, p. 261.

SHAVIRO D., *An economical and political look at federalism in taxation*, in Mich. L. Rev., 1991-92, p. 985.

SLOCOCK B., *EC and WTO subsidy control system – some reflections*, in European State Aid Law Quarterly, 2007, p. 253.

SMITH A., *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Milano, 1973.

SMITH W.S.JR., *Container Corp. of America v. Franchise Tax Board*, in New York L. School L. Rev., 1985, p. 193.

SPAZIANI TESTA G., *Necessaria verifica del requisito oggettivo per l'esenzione Ici a favore degli enti non commerciali*, in Corr. trib., 2008, p. 1218.

SPERDUTI G., *La C.E.C.A. ente sopranazionale*, Padova, 1960.

STEFANI G., *Il trattamento fiscale delle Onlus e l'utilità sociale*, in Boll. trib., 2000, p. 1286.

STENDARDI G.G., *I rapporti fra ordinamenti giuridici italiano e delle Comunità Europee*, Milano, 1961.

STILE M.T., *La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*, in Dir. com. sc. int., 2007, p. 733.

SURREY S.S., *Tax incentives as a device for implementino government policy: a comparison with direct governement expenditures*, in Harw. L. Rev., 1969-70, p. 713.

TABET G., *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in Rass. trib., 1997, p. 575.

TARUFFO M - COMOGLIO L.P. – FERRI C. –, *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

TEDESCHI M., *Manuale di diritto ecclesiastico*, 1998, Torino.

TEDOLDI A., *La tutela dinanzi ai giudici nazionali in caso di aiuti illegali*, in SANTA MARIA A. (a cura di), Concorrenza e aiuti di Stato, Torino, 2006, p. 296.

TELCHINI I., *Il Consiglio delle Comunità Europee*, Milano, 1965.

TENORE M., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, in Riv. dir. trib., 2006, II, p. 57.

TERRA B. – WATTEL P., *European Tax Law*, London, 2001, p. 17.

TERZANI E., *Il termine del periodo di moratoria fiscale per i soggetti gestori di servizi pubblici: obblighi ed obbligazioni connesse*, in Fisco, 2000, p. 9436.

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005.

TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in Fin. loc., 2005, p. 13.

TESAURO F., *Processo tributario e aiuti di Stato*, in Corr. trib., 2007, p. 3665.

TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2005.

TIRABOSCHI M., *Aiuti di Stato e contratti di formazione e lavoro nella decisione della Corte di giustizia del 7 marzo 2002: sentenza annunciata, risultato giusto*, in Riv. it. dir. lav., 2002, II, p. 435.

TIZZANO A. (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione Europea*, vol. XXVI, tomo II, di BESSONE M. (diretto da), Trattato di diritto privato, Torino, 2000, p. 959.

TIZZANO A., *La tutela dei privati nei confronti degli Stati membri dell'Unione Europea*, in Foro it., 1995, IV, p. 21.

TIZZANO A., *Pretesa diversità di effetti del g.a.t.t. e dei trattati comunitari nell'ordinamento italiano*, in Foro it., 1973, p. 9.

TOSATO G.L. - BELLODI L. (a cura di), *EU Competition Law*, Lovanio, 2006.

TOSI L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2008, I,p. 941.

TOSI L., *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p. 26.

TOZZI V., *Institutions ecclesiastiques de bienfisance sans but lucratif; leurs rapports avec l'Eglise, l'Etat, la societè civile et l'economie en Italie*, in DUBECK I. – OLE OVERGAARD F. (edited by), Social welfare, religious organizations and the State, Milano, 2003.

TRAVAGLIONE M., *Inquadramento tributario degli enti non commerciali: sviluppo ed evoluzione*, in Dir. prat. trib., 2005, II, p. 25.

TREMONTI G., *Informativa urgente del Governo sugli sviluppi della crisi finanziaria in atto*, in http://testo.camera.it/resoconti.

TRIGGIANI E., *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989.

TROILO S., *Verso nuove conformazioni dei pubblici poteri*, Bergamo, 2005.

TUNDO F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002.

TUNDO F., *Intorno al regime delle "Onlus" nell'ambito degli enti non profit*, in Dir. prat. trib., 2001, I, p. 851.

TUNDO, F., *Brevi note intorno alla disciplina delle società «miste» nel disegno di legge 1388-ter*, in Dir. prat. trib., 1999, I, p. 824.

TUNDO, F., *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999.

UBERTAZZI B., *La fine della Ceca: profili giuridici*, in Dir. un. eur., 2004, p. 393.

UCKMAR A., *Aspetti fiscali nelle regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC/WTO)*, in UCKMAR V. (coordinato da), Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 1069.

UCKMAR V. – TUNDO F., *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007.

UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

UCKMAR V., *Imposta sul patrimonio. Appunti per uno studio comparatistico*, in Dir. prat. trib., 1986, I, p. 387.

UCKMAR V., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007.

UCKMAR V., *Rilievi critici sul disegno di legge per le fondazioni bancarie*, in Dir. prat. trib., 1998, p. 764.

UCKMAR V., *Verso l'unificazione del diritto tributario*, in VISINTINI G. (a cura di), Il diritto dei nuovi mondi, Milano, 1994, p. 507.

URICCHIO A., *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in Boll. trib., 2004, p. 1452.

URICCHIO A., *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in Fin. loc., 2006, p. 21.

URICCHIO A., *Verso una disciplina tributaria dell'impresa sociale*, in Non profit, 2007, p. 457.

VALENTE P. - ROLLE G., *Brevi note sul rapporto del "Gruppo Primarolo" in materia di concorrenza fiscale dannosa,* in Dir. prat. trib., 2000, p. 215.

VAN EMPEL M., *European competition rules: effective implementation,* in SLOT P.J.-VAN DER WOUDE M.H., Exploiting internal market: cooperation and competition toward 1992, Deventer, 1988.

VAQUERO CRUZ *PreussenElektra,* in Eur. law Rev., 2001, p. 489.

VEGAS G., *I profili tributari del nuovo concordato,* in Dir. ecc., 1984, p. 705.

VEGAS G., *L'otto per mille a vent'anni dalla revisione del Concordato Lateranense,* in Quad. dir. pol. ecc., 2004, p. 183.

VENTURI, V., *La gestione dei servizi pubblici locali attraverso società miste: problemi di concorrenza*, in Riv. trim. app., 2005, p. 862.

VENTURINI G., *Sulla diretta applicabilità delle norme del GATT,* in Riv. dir. int., 1983, p. 19.

VERRIGNI C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato,* in Riv. dir. fin. sc. fin., 2006, II, p. 8.

VERRUCOLI P., *Cooperative,* in Enc. dir., Milano, 1962.

VERRUCOLI P., *La nozione d'impresa nell'ordinamento comunitario e nel diritto italiano: evoluzioni e prospettive,* in VERRUCOLI P. (a cura di) La nozione di impresa nell'ordinamento comunitario, Milano, 1977, p. 396.

VERRUCOLI P., *Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti,* in AA VV., La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale, Padova, 1981.

VEZZOSO G., *Il federalismo fiscale : dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli,* in Dir. prat. trib., 2008, p. 855.

VIGNES D., *La Communautè Européenne du charbon et de l'acier,* Parigi, 1956.

VILLANI S., *Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di "regionalizzazione" dell'Iva e di lotta all'evasione fiscale,* in Rass. trib., 2008, p. 137.

VILLARI L., *Romanticismo e tempo dell'industria,* Roma, 1999.

VON DANVIZ T., *The concept of state aid in liberalized sector,* in Eui working papers law 28-2008.

WOLF JR. C., *Mercato o Stato: una scelta tra alternative imperfette,* Milano, 1995.

WOOD D.P., *Cuno v. Daimler Chrysler, Inc: State "Aids" from an American Perspective*, in Eur. State aid law quart., I-2007, p. 3.

YOSHIHARU I., *The tension between competition policy and State intervention: the EU and the US compared*, in Eur. State aid law quart., 2004, p. 555.

ZARAMELLA S. , *Servizi pubblici: società miste*, in Studium iuris, 2003, p. 1388.

ZARAMELLA S., *Servizi pubblici: società miste*, in Studium iuris, 2003, p. 1388.

ZINGALI G., *I rapporti finanziari tra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, Milano, 1943.

ZIZZO G., *Le fondazioni nel diritto tributario degli Stati Uniti*, in P. RESCIGNO (a cura di), Le fondazioni in Italia e all'estero, Padova, 1989, p. 403.

ZUFFI B., *Il caso Lucchini infrange l'autorità del giudicato nazionale nel campo degli aiuti statali* in Giur. it., 2008, p. 382.

ZUNINO C., *La sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in UCKMAR V. – TUNDO F., Codice del processo tributario, Piacenza, 2007, p. 1309.

Ringraziamenti

Giunto al termine della stesura della tesi, desidero ringraziare tutti coloro che, a diverso titolo, mi sono stati vicini in questo percorso.

Sono molto grato al prof. Victor Uckmar, per l'esempio ed il continuo stimolo allo studio e alla ricerca.

Ringrazio altresì il prof. Claudio Sacchetto perché il triennio del dottorato si è rivelato decisivo per la mia crescita di studioso della materia; farò tesoro di questa fondamentale esperienza.

Sono particolarmente grato al prof. Giuseppe Corasaniti per aver fatto maturare in me, in tutti questi anni, un approccio scientifico verso la materia e per avermi quotidianamente indirizzato, seguito, sostenuto ed anche incoraggiato nei momenti di difficoltà.

Ringrazio la prof.ssa Vera Parisio, per gli innumerevoli spunti bibliografici suggeriti e per la sua vicinanza, e il prof. Gianluigi Bizioli, per le plurime iniziative a carattere scientifico di cui si è fatto promotore in Università.

Desidero altresì ringraziare il prof. Franco Roccatagliata e la sua famiglia per la loro straordinaria accoglienza a Bruxelles e la loro amicizia. Parimenti ringrazio il dott. Pierpaolo Rossi Maccanico, mio supervisore durante lo stage in Commissione Europea.

Un ringraziamento particolare alla mia famiglia e ai miei amici più cari.

Andrea Quattrocchi