

## AIUTI FISCALI E PAESI BASCHI (\*)

FRANCO FICHERA

*Istituto Universitario Suor Orsola Benincasa Napoli*

SOMMARIO: 1. Il sistema fiscale basco e l'Unione europea. - 2. Il divieto di aiuti fiscali. - 3. Gli aiuti fiscali sono incompatibili, ma possono a certe condizioni essere dichiarati compatibili. - 4. Gli aiuti fiscali e la concorrenza fiscale sleale tra gli Stati. - 5. Conclusioni.

### 1. Il sistema fiscale basco e l'Unione europea.

Qualsiasi livello di governo in Europa che sia titolare di competenze fiscali, deve rispettare alcuni principi ed è sottoposto a vincoli di diritto comunitario.

L'esercizio, infatti, di poteri in materia porta, inevitabilmente, a discipline fiscali differenziate che possono in vari modi ostacolare la realizzazione di fondamentali obiettivi comunitari: la creazione di un mercato interno unico, la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, la libera concorrenza.

I limiti da rispettare provengono dal diritto comunitario primario, in primo luogo dal trattato della Comunità europea, o dal diritto comunitario derivato, attraverso regolamenti e direttive, ed attengono all'istituzione dell'Unione doganale, all'armonizzazione fiscale, al principio di non discriminazione fiscale, al divieto di aiuti fiscali.

Con riguardo all'Unione doganale, si segnala la competenza esclusiva dell'Unione europea che preclude agli Stati membri ogni intervento autonomo. Sui vincoli derivanti dall'armonizzazione fiscale o dal principio di non discriminazione, vale quanto segue. Nel primo caso, una volta fissata con direttiva la normativa comune, gli Stati membri, e con essi tutte le autorità fiscali operanti nello spazio europeo, sono tenuti al recepimento ed all'attuazione conforme. Nel secondo caso, il trattato stabilisce un divieto che si applica senz'altro. In entrambi i casi, si è formata una giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, secondo cui tutte le autorità fiscali operanti nello spazio comunitario sono tenute al rispetto del diritto primario e secondario; vigono i principi del primato del diritto comunitario, dell'obbligo di attuazione conforme da parte degli Stati membri, dell'azionabilità, a certe condizioni, da parte dei singoli.

Il *Concierto económico* del 1981 - che regola le relazioni finanziarie e tributarie di base tra lo Stato spagnolo ed i territori forali dei Paesi Baschi, prevedendo una competenza generale dei Paesi Baschi in materia fiscale (lo stesso vale per il *Convenio económico* relativo alle relazioni tra lo Stato spagnolo e la Navarra) (1) - ne tiene conto. In generale, quando

---

(\*) *Versione riveduta ed ampliata della relazione presentata alla giornata di studio organizzata dalla Sociedad de Estudios Vascos sul tema: «El Concierto y el Convenio económico: El sistema de Concierto y la Unión Europea», San Sebastián, 20 dicembre 2000.*

(1) I Paesi Baschi, e per essi le Istituzioni dei Territori storici: le Deputazioni di Álava, Vizcaya e Guipúzcoa, e la Navarra, in forza, rispettivamente, del *Concierto económico* e del *Convenio económico*, in cui si fissano le relazioni finanziarie tra lo Stato spagnolo ed i territori forali dei Paesi Baschi e la Navarra, detengono la competenza in materia fiscale in ordine ad istituzione dei tributi e loro disciplina, accertamento, riscossione ed acquisizione del gettito, salvo quanto non esplicitamente riservato allo Stato spagnolo. Ne deriva che i Paesi Baschi e la Navarra hanno, ciascuno, un proprio sistema tributario (quattro sistemi tributari, dunque, anche se sostanzialmente omogenei e armonizzati tra loro), riscuotono tutti i tributi applicati nel proprio territorio (per finanziare le spese pubbliche) e restituiscono allo Stato spagnolo una quota - il *Cupo* nel caso della *Comunidad Autónoma Vasca del País Vasco* e l'*Aportación* nel caso della Navarra - del 6,24% del gettito fiscale a titolo di spese sostenute dallo Stato spagnolo a favore dei Paesi Baschi e della Navarra e come contributo di solidarietà da ridistribuire tra le regioni spagnole. Il primo *Concierto económico* risale al 1878. Abolito con il franchismo nel 1937, tranne che per la provincia di Álava, è stato reintrodotta, dopo la costituzione spagnola del 1978, nel 1981 ed aggiornato nel 1997. Nell'attuale versione è

afferma il rispetto delle convenzioni internazionali e della normativa comunitaria, art. 6, comma 2. E, dunque, in primo luogo, fa divieto ai Paesi Baschi di intervenire in tema di dazi doganali. In particolare, con riguardo all'armonizzazione fiscale, quando – in materia di tributi e di aspetti della disciplina di tributi di competenza esclusiva dello Stato spagnolo - riserva, art. 6, comma 1, allo Stato spagnolo i tributi che si riscuotono mediante monopoli fiscali, i diritti di importazione ed i gravami all'importazione in materia di imposte speciali e di imposta sul valore aggiunto, e di nuovo quando - in materia, questa volta, di tributi «concertati» di competenza autonoma - dispone, art. 27, commi 2 e 4, che l'imposta sul valore aggiunto e le imposte speciali, che pure sono tributi di competenza dei Paesi Baschi, si reggono sulla stessa disciplina sostanziale e formale stabilita dallo Stato spagnolo (2). O, ancora, con riguardo al principio di non discriminazione, quando, a seguito dell'aggiornamento del 1997, mantiene, art. 6, comma 2, allo Stato spagnolo la competenza nella disciplina dei tributi per gli aspetti relativi al trattamento dei non residenti nel territorio spagnolo (3).

Sui vincoli derivanti dal divieto di aiuti fiscali le cose sono meno lineari. Il tema degli aiuti fiscali è, infatti, più articolato. E non è affrontato dal *Concierto económico*.

In primo luogo, il divieto di cui agli artt. 87 ed 88 del trattato, non è un divieto assoluto, ma relativo, richiede un termine di confronto, occorre stabilire la regola (che si

---

previsto che resti in vigore fino al 31 dicembre 2001. Per un esame delle relazioni finanziarie e tributarie tra Stato spagnolo e Paesi Baschi, cfr. I. ZUBIRI, *El sistema de Concierto económico en el contexto de la Unión Europea*, cit., p. 84 ss; sulle vicende storico del *Concierto*, cfr. J. AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, E.J. ALONSO OLEA, *Qué ha sido y qué es el Concierto económico (siglos XIX-XX)*, in *Forum fiscal de gipuzka*, 1997.101, p. 3. Sulle relazioni finanziarie tra Stato spagnolo e Comunità autonome cfr., da ultimo, J.M. LAGO MONTERO, *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Editorial Aranzadi, Elcano 2000.

(2) A riguardo si veda l'art. 2, comma 1, del *Concierto económico* sulle competenze delle Istituzioni dei Territori storici, le Deputazioni di Álava, Vizcaya e Guipúzcoa, secondo cui «Le Istituzioni competenti dei Territori storici possono mantenere, istituire e regolare, nell'ambito del proprio territorio, il regime tributario, salvo i tributi che attualmente si riscuotono mediante monopoli fiscali, i diritti di importazione ed i gravami all'importazione in materia di imposte speciali e di imposta sul valore aggiunto».

Nel quadro del *Concierto*, si distaccano, così, i tributi e le materie di tributi di competenza esclusiva dello Stato spagnolo. Oltre che in tema di dazi doganali, di competenza esclusiva comunitaria, e di monopoli fiscali, all'epoca dell'approvazione del *Concierto* esistenti sul territorio spagnolo e basco, i Paesi Baschi non possono intervenire in tema di diritti all'importazione e di gravami sull'importazione relativi alle imposte sui consumi siano esse speciali e o generali, come l'Iva. Resta, poi, di competenza esclusiva dello Stato spagnolo la disciplina di tutti i tributi per gli aspetti che riguardano il trattamento dei non residenti nel territorio spagnolo.

Costituiscono, invece, *Tributos concertados de normativa autonoma*, tributi cd. «concertati» che passano ad essere propri dei Paesi Baschi, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irfp), art. 7 ss., l'imposta sul patrimonio, art. 16, l'imposta sulle società, art. 17 ss., l'imposta sulle successioni e donazioni, art. 26, le imposte indirette, Iva, imposte speciali ed accise, art. 27, commi 1 e 2, le imposte sui trasferimenti patrimoniali e gli atti giuridici, art. 27, comma 3, le tasse sul gioco, art. 33.

Tra i tributi «concertati» bisogna differenziare i tributi per i quali si ha una piena autonomia normativa dei Paesi Baschi, quali l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irfp), l'imposta sulle società, l'imposta sulle successioni, le imposte sui trasferimenti patrimoniali e gli atti giuridici, ed i tributi che sono sempre riscossi dai Paesi Baschi e da essi disciplinati, ma nel quadro delle norme sostanziali e formali fissate dallo Stato spagnolo, in ossequio al disposto dell'art. 27, secondo cui le imposte indirette, il riferimento è in particolare all'Iva ed alle imposte speciali (le accise), si reggono sugli stessi principi di base, norme sostanziali, base imponibile, esenzioni, aliquote, deduzioni stabiliti dallo Stato spagnolo.

Risulta evidente, all'interno dei tributi «concertati» di competenza autonoma, la distinzione tra imposte sui consumi ed il resto dei tributi, dipendente dal fatto che tali imposte indirette sono soggette al processo di armonizzazione comunitaria e gli Stati membri sono tenuti ad una attuazione conforme. Del resto, è stata proprio questa la ragione dei cambiamenti succedutisi nel tempo, e poi dell'aggiornamento nel 1997, volti ad adeguare il *Concierto económico* agli impegni assunti dallo Stato spagnolo con l'adesione all'Unione europea. Un processo di adattamento che per i Paesi Baschi si è risolto in una restrizione delle competenze normative in materia di imposte armonizzate, in particolare quelle sui consumi, ed in un ampliamento delle competenze normative per il resto.

Va, infine, segnalato che i Paesi Baschi esercitano le proprie competenze in un quadro di compatibilità con la legislazione dello Stato spagnolo ed i suoi impegni internazionali, ed in particolare con l'Unione europea di cui la Spagna è Stato membro. A riguardo, si può richiamare, da un lato, l'art. 3, comma 1, n. 3, del *Concierto económico*, secondo cui il sistema tributario dei Paesi Baschi rispetta i principi di coordinamento, armonizzazione fiscale e collaborazione con lo Stato (e, così, in ordine a ciascun tributo «concertato», si individuano i cd. punti di connessione tra normative basche e spagnole e si prevede come determinare la normativa, forale o statale, applicabile) e, dall'altro, l'art. 3, comma 1, n. 5, secondo cui si richiede, con riferimento questa volta alle fattispecie transnazionali che abbiano un collegamento con il territorio basco, il «rispetto dei trattati e delle convenzioni internazionali firmate e ratificate dallo Stato spagnolo o a cui lo Stato spagnolo aderisce».

(3) La modifica del 1997 si ricollega alle vicende delle normative di incentivazione del 1988, norma forale n. 8/88, relative ad agevolazioni fiscali riservate alle imprese che operavano nei Paesi Baschi ed erano ivi residenti. Nei confronti di tali disposizioni, la Commissione europea aveva aperto una procedura, decisione 10 maggio 1993, in GUCE L 134, 3 giugno 1993, p. 25, per violazione del principio di non discriminazione fiscale. La questione si chiuse con la decisione del governo spagnolo di prevedere l'estensione delle agevolazioni anche alle imprese non residenti che operavano nei Paesi Baschi; misura che la Commissione considerò idonea ai fini della rimozione della ingiustificata discriminazione.

applica a tutte le imprese) rispetto a cui la disposizione tributaria di favore deroga (perché si applica solo a determinate imprese). Ciò, già di per sé, è problematico: non è, infatti, sempre chiaro che cosa si intenda per aiuto fiscale. Ulteriori questioni sorgono se la misura agevolativa è adottata, è il caso dei Paesi Baschi, da un livello di governo decentrato o autonomo nell'ambito di uno Stato membro. Non basta, il divieto non è assoluto, nell'ulteriore senso che sono ammesse deroghe. L'incompatibilità è di principio. Il che significa che misure che sono aiuti fiscali, e che dunque sono distorsive della concorrenza, pur tuttavia possono essere compatibili o possono essere dichiarate compatibili in quanto soddisfino altri obiettivi considerati degni di tutela dall'Unione europea e quindi tali da bilanciare la lesione che infliggono alla concorrenza. Ne deriva che il divieto, pur prescritto dal trattato, richiede un intervento delle istituzioni comunitarie, nel nostro caso della Commissione, per accertare, in primo luogo, che si tratti di aiuto e, poi, che non ricorrano le condizioni previste dall'art. 87 per la sua autorizzazione in deroga. A tal fine, l'art. 88 del trattato prevede l'attivazione di uno specifico procedimento, con le opportune distinzioni tra aiuti in via di istituzione ed aiuti già esistenti, fino all'adozione di una decisione della Commissione impugnabile dinanzi alla Corte di giustizia.

Come si diceva, il tema degli aiuti di Stato, in particolare nella forma di aiuti fiscali, non è affrontato dal *Concierto económico*. In materia si è intervenuti da parte dello Stato spagnolo e dei Paesi Baschi solo dopo, con il *Pacto fiscal* del gennaio 2000, quando, a fronte delle numerose procedure aperte da parte della Commissione, della contestazione di alcune discipline fiscali di favore in vigore nei Paesi Baschi da parte dello Stato spagnolo e di altre Comunità autonome, e del gravoso contenzioso pendente, si è, nelle modalità che si vedranno, corsi ai ripari.

## **2. Il divieto di aiuti fiscali.**

L'art. 87, n. 1, del trattato della Comunità europea, relativo al divieto degli aiuti di Stato, e tra questi gli aiuti fiscali, dispone che sono incompatibili in via di principio con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Vediamo singolarmente i diversi aspetti.

La ragione del divieto sta nel fatto che, in un mercato unico ed ormai a moneta unica, non si vuole che siano alterate le condizioni di concorrenza tra le imprese. È il caso di un'impresa che sceglie di investire in una parte del territorio nazionale, ad esempio dell'Italia, perché in quelle determinate regioni, a parità di altre condizioni, non paga tributi ovvero ne paga di meno rispetto al trattamento ordinario previsto in tutto il territorio nazionale. Questo è considerato un vantaggio inaccettabile in quanto falsa, per ragioni fiscali, le condizioni di concorrenza.

Certo, tra Italia e Francia o, ancora, Spagna, vi sono differenze e può capitare che il trattamento fiscale francese o spagnolo sia più favorevole di quello italiano, e sia tale da condizionare le scelte di investimento delle imprese, ma il verificarsi di differenze tra gli Stati membri in ordine ai sistemi fiscali è considerato un aspetto delle differenze strutturali che caratterizzano gli Stati membri e dunque, in quanto tale, non rilevante sotto il profilo del divieto di aiuti, bensì, eventualmente, dell'armonizzazione fiscale.

Il divieto, poi, riguarda anche le agevolazioni fiscali.

La Corte di giustizia ha più volte precisato che l'art. 87, n. 1, nel parlare di aiuti concessi «mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma», comprende anche le misure che comportano mancate entrate, la tipica conseguenza dei trattamenti tributari di favore; d'altra parte, le agevolazioni fiscali, in quanto procurano, in deroga al trattamento ordinario, un vantaggio ai beneficiari rispetto ai concorrenti, riducendo i costi che fanno normalmente parte del bilancio di un'impresa, possono incidere sugli scambi tra i paesi membri e recare pregiudizio alla concorrenza (4).

In tal senso, la Corte nella sentenza *Banco Exterior de España* (5), punto 13 della motivazione, ha affermato che il concetto di aiuto è «più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di una impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti», per cui, punto 14 della motivazione, «un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi, costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del trattato».

Ma non tutte le agevolazioni fiscali sono aiuti di Stato. Lo sono solo quelle «selettive», quelle che, secondo la dizione dell'art. 87, n. 1, sono, a favore di «talune imprese o talune produzioni» (6).

---

(4) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, dove, punto 33 della motivazione, si osserva che il parziale sgravio degli oneri sociali a favore del settore tessile previsto dall'Italia oggetto della controversia «è un provvedimento inteso ad alleviare in parte, in favore delle imprese di un particolare settore industriale, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema»; vedere, in particolare, le conclusioni dell'avv. gen. J-P. WARNER, p. 723, secondo cui la nozione di «aiuto» è più ampia di quella di «sovvenzione» perché abbraccia non solo benefici positivi quali sono i sussidi, ma anche interventi che in varia forma riducono i costi che sono normalmente inclusi nel bilancio di un'impresa e che senza essere sussidi in senso stretto sono simili ai sussidi ed hanno lo stesso effetto. Nelle sue conclusioni l'avv. gen., a sostegno, richiama la sent. 12 luglio 1973, causa 70/72, *Commissione/Germania, Racc.*, p. 813, «vertente sulla circostanza che le ditte tedesche che avevano effettuato un certo tipo di investimento potevano fruire di una riduzione pari al 10% della somma investita sugli importi dovuti al fisco per imposte sul reddito o imposte sulle società». La causa n. 173/73, *Italia/Commissione*, prima citata, riguardava, come si è detto, «sgravi parziali degli oneri sociali a favore delle imprese del settore tessile intesi ad alleviare gli oneri previdenziali derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale»; in causa fu sollevata dall'Italia la questione se i detti sgravi fiscali, per la loro natura di misura tributaria a fini economici e sociali, non si dovessero ritenere di esclusiva competenza degli Stati membri, e quindi sottratti all'art.87 (allora 92), n. 1; si poneva così il tema della relazione tra competenze degli Stati membri e della Comunità in materia fiscale. Nelle sue conclusioni la Corte precisava, punti 26-28 della motivazione, che «l'art. 92 ha lo scopo di evitare che sugli scambi fra gli Stati membri incidano eventuali vantaggi concessi dalle pubbliche autorità, i quali sotto varie forme, alterino o rischino di alterare la concorrenza, favorendo determinate imprese o determinati prodotti. L'art. 92 non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti. Di conseguenza, né il carattere fiscale, né il fine sociale del provvedimento in questione, sarebbero comunque sufficienti a sottrarlo all'applicazione dell'art. 92». Cfr., nello stesso senso, le conclusioni dell'avv. gen. F. CAPOTORTI, sent. 24 gennaio 1978, causa 82/77, *van Tiggele, Racc.*, p. 25, in particolare, dove, punto 8, si afferma che «è noto che, affinché una misura avente l'effetto di avvantaggiare certe imprese possa costituire un aiuto, occorre che essa comporti un onere finanziario per lo Stato. Ciò risulta dalla formulazione stessa dell'art. 92, n. 1, che si riferisce agli "aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali". Occorre dunque che lo Stato accordi a certe imprese, determinate individualmente o per categoria, un vantaggio che comporti un onere per le finanze pubbliche, sotto forma o di spesa o di minore entrata».

(5) Cfr. CGCE, sent. 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España, Racc.*, p. I-877, relativa ad una norma dell'ordinamento spagnolo che esentava gli istituti di credito pubblici da qualsiasi tipo di tributo statale, provinciale o comunale o di altro ente o istituzione di diritto pubblico.

(6) Cfr., a riguardo, CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, in particolare le conclusioni dell'avv. gen. J.P. WARNER, p. 728, dove, in ordine alla misura controversa, che concedeva, come si ricorderà, alle industrie tessili uno sgravio fiscale, osserva che «una riforma generale del sistema previdenziale di uno Stato membro, che tra l'altro riduca le aliquote contributive gravanti sui datori di lavoro, potrebbe in quanto tale esulare dalla finalità di detto articolo. Però il provvedimento di cui trattasi ora non costituiva una riforma in questo senso e nemmeno rientrava in un piano di riforme. Esso mirava a far fronte alla situazione di un settore industriale specifico. Era stato adottato per un triennio come parte integrante di una legge per la "ristrutturazione, riorganizzazione e conversione" di detta industria. D'altronde esso non era fondato sui criteri generali che tenessero conto della percentuale di manodopera femminile nelle varie industrie. In udienza il Governo italiano ha affermato che altri settori, in particolare l'industria elettronica, hanno un'alta percentuale di manodopera femminile, però non vi sono disposizioni specifiche in merito. La selettività del provvedimento dimostra, a mio giudizio, chiaramente che esso rappresentava - anche nelle intenzioni di chi lo ha emanato - un aiuto»; argomentazioni costantemente riprese nella giurisprudenza della Corte, cfr., in particolare, sent., 17 marzo 1993, cause C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun, Racc.*, p. I-887, conclusioni dell'avv. gen. M. DARMON, p. 914 ss. Nello stesso senso, cfr., infine, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo*

La Corte di giustizia ricostruisce in due passaggi il ragionamento da seguire ai fini di pervenire alla constatazione che si tratta di aiuto di Stato: in primo luogo, la verifica della condizione di specificità, cioè del carattere selettivo del provvedimento in discussione (7); in secondo luogo, la verifica che non sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema generale tributario (8).

La sequenza argomentativa adottata dalla Corte è corretta. Applicata alla materia delle agevolazioni fiscali è stata ripresa nel caso *Germania/Commissione* (9), punto 22 della motivazione, nei seguenti termini: «Si deve ricordare, in primo luogo, che è pacifico che lo sgravio fiscale, di cui beneficiano i contribuenti che cedono taluni beni economici potendo portare in detrazione l'utile che ne derivi in caso di acquisizione di altri beni economici, conferisce loro un vantaggio che, trattandosi di misura generale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici, non costituisce, ai sensi delle pertinenti disposizioni del trattato, un aiuto ai contribuenti medesimi». Precisando, punto 23 della motivazione, che «la decisione impugnata non qualifica come aiuto di Stato lo sgravio fiscale concesso dall'art. 52, par. 8, dell'ESTG se non limitatamente al fatto che tale sgravio opera a beneficio di talune imprese site nei nuovi *Länder* tedeschi ed in Berlino Ovest, il che esclude il carattere di misure generali di politica fiscale economica».

Se ne ricava che, all'interno delle discipline dei singoli tributi che riguardano imprese e produzioni, bisogna distinguere tra trattamenti tributari ordinari, misure agevolative a carattere generale, misure agevolative specifiche. Ebbene, solo le ultime costituiscono aiuti ai sensi dell'art. 87 del trattato. Ma vediamo più analiticamente (10).

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 87, in primo luogo, i trattamenti tributari ordinari, che quindi vanno considerati, in ogni caso, misure generali. E' vero che i sistemi tributari si prestano anche a favorire imprese e produzioni di uno Stato membro, specie se confrontati con quelli degli altri Stati membri, determinando vantaggi competitivi per le imprese e produzioni di alcuni di essi rispetto agli altri - si pensi, a riguardo, ai differenti sistemi di tassazione diretta delle imprese o alle diversità delle aliquote -. Ma, ai fini delle regole di concorrenza, si deve ritenere che tali diversità o rientrino nelle differenze strutturali che i diversi paesi membri presentano e, quindi, l'ordinamento comunitario non prevede alcun intervento, oppure possano essere oggetto, se considerate distorsive della concorrenza, di un ravvicinamento delle legislazioni, attraverso l'armonizzazione fiscale, di cui agli artt. 88 e 89 e seguenti. Dunque, l'ordinamento comunitario affronta il problema, ma in altro modo (11).

---

*consentimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, Bruxelles 1989, punto 16; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, Bruxelles 1990, punto 9,

(7) Cfr. CGCE, sent. 26 settembre 1996, causa C-241/94, *Francia/Commissione*, *Racc.*, p. I-4551; sent. 1 dicembre 1998, causa C-200/97, *Ecotrade*, *Racc.*, p. I-7907; Cfr. sent. 17 giugno 1999, causa C-75/97, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. I-3671.

(8) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*, *Racc.*, p. 709.

(9) Cfr. CGCE, sent. 19 settembre 2000, causa C-156/98, *Germania/Commissione*, non ancora pubblicata, relativa ad uno sgravio fiscale concesso per l'acquisizione di partecipazioni in società di capitali con sede nei nuovi *Länder* tedeschi o in Berlino Ovest.

(10) Si riprendono argomentazione più ampiamente sviluppate in F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1998, I, p. 98 ss.

(11) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., punto 15, dove si afferma che «l'impostazione relativamente rigida del trattato nei confronti degli aiuti e la relativa politica della Commissione è basata sulla considerazione economica che gli aiuti, rispetto alle misure generali, hanno un impatto più diretto e più immediato sulle condizioni della concorrenza tra Stati membri. Concentrando le risorse di Stato su *talune* imprese e su *talune* settori, e facendoli beneficiare di vantaggi supplementari rispetto al regime normale applicato in uno Stato membro, le imprese o i settori beneficiari, per i motivi sopra indicati, sono posti in una posizione nettamente più vantaggiosa non soltanto nei confronti dei concorrenti del medesimo Stato membro, ma anche nei confronti dei concorrenti degli altri Stati membri. Tale effetto di distorsione degli aiuti va confrontato con le misure applicate in maniera generale e non discriminatoria all'insieme dell'economia. Tuttavia ciò non significa che le misure generali non possano falsare la concorrenza. In tal caso esse rientrano nel campo di applicazione degli artt. 101 e 102. Nondimeno è in genere ammesso che probabilmente l'effetto diretto della maggior parte delle misure generali sarà attenuato nell'insieme delle attività economiche, compensato o vanificato da altre misure generali o persino neutralizzato in larga misura da modifiche dei tassi di cambio. La distinzione tra aiuti e misure generali nel trattato e la maggior tolleranza manifestata nei confronti di queste ultime è inoltre fondata sul riconoscimento da parte della Commissione

Cruciale, ai fini dell'applicazione degli artt. 87 e seguenti, si rileva, così, distinguere all'interno delle discipline dei singoli tributi ciò che è parte del trattamento ordinario e ciò che è agevolazione. Come è noto, la distinzione non è sempre facile, né immediata, perché le agevolazioni sono spesso nascoste nelle discipline dei tributi e perché disposizioni che implicano un vantaggio per il contribuente, che pure è un connotato delle agevolazioni fiscali, possono ben far parte del trattamento ordinario di un tributo (12). Ad esempio, non costituisce una agevolazione, ma è parte del trattamento ordinario, la disciplina sugli ammortamenti, in quanto la deduzione di questo come di altri componenti negativi ai fini della determinazione del reddito di impresa, rientra, in omaggio al principio della tassazione del reddito netto, nel trattamento ordinario; ma costituisce una agevolazione, una deroga alla disciplina sugli ammortamenti che sia più favorevole e che sia posta in vista di promuovere gli investimenti. Ma non sempre le cose sono così semplici, basti considerare le ipotesi di tassazione differita, o, a certe condizioni, separata delle plusvalenze o, ancora, i casi di determinazione forfetaria del reddito per determinate categorie di imprese minori o di determinazione catastale per le imprese agricole, per fare solo alcuni esempi di discipline che, del resto, in una forma o nell'altra, si trovano in diversi ordinamenti (13).

In secondo luogo, non rientrano nel campo di applicazione all'art. 87, n. 1, le misure agevolative che riguardano indistintamente tutte le imprese e produzioni e quindi, pur mantenendo la caratteristica di trattamenti di favore, non sono selettive o specifiche nel senso di cui all'art. 87, n. 1. E' il caso, ad esempio, dei trattamenti più favorevoli in tema di ammortamenti, presenti in vari ordinamenti dei paesi membri della Unione europea, nell'ordinamento italiano gli ammortamenti cd. anticipati, nell'ipotesi in cui siano rivolti a tutte le imprese e produzioni e non ad alcune; ebbene, queste discipline certamente sono derogatorie rispetto alle disposizioni sull'ammortamento ordinario, sono più favorevoli per determinate fattispecie, svolgono funzioni promozionali, e quindi sono agevolative, ma allo stesso tempo sono misure agevolative a carattere generale, ed in quanto tali si sottraggono al disposto dell'art. 87, n. 1. Tutt'al più, se ritenute distorsive, pongono l'esigenza di processi di armonizzazione fiscale; cioè le differenze di trattamento che pure ne derivano vanno

---

del fatto che la politica di concorrenza non ha lo scopo di cercare di eliminare le differenze di base tra la struttura dei costi degli Stati membri, struttura che delinea il contesto economico e sociale all'interno del quale operano le imprese in ciascun Stato membro (esempi degli altri fattori che entrano nella struttura del contesto economico e sociale complessivo all'interno del quale le imprese operano in ciascuno Stato membro sono: il livello generale dell'infrastruttura materiale e della fornitura di beni e di servizi pubblici, la pressione tributaria, il livello generale dell'istruzione e della formazione dei lavoratori, la stabilità finanziaria e politica, il livello generale del costo dei fattori di produzione (capitale e manodopera) e la dotazione di risorse naturali). In effetti una tale politica pregiudicherebbe alla base un commercio reciprocamente vantaggioso. L'esistenza di differenze del ruolo dello Stato nell'economia e nella fornitura di beni pubblici comporta l'esistenza di differenze nella pressione tributaria. Anche nei paesi caratterizzati da identica pressione fiscale, è lecito ritenere che esistano motivi storici e politici cui ricondurre le sensibili differenze nella struttura del sistema fiscale»; nello stesso senso, si veda anche ID., *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, Bruxelles 1996, p. 80, punto 160, dove si afferma che «in forza dell'art. 92, n. 1, perché si abbia aiuto di Stato dev'essere accordato un aiuto a determinate imprese od alla produzione di determinati beni. I provvedimenti di indole generale di politica economica, tributaria o sociale esulano dal campo di applicazione dell'art. 92, n. 1, ed i vantaggi concorrenziali che le imprese di uno Stato membro eventualmente traggono dalle disparità esistenti tra tali provvedimenti d'indole generale vanno all'occorrenza esaminati nell'ambito delle apposite procedure di cui agli artt. 101 e 102».

(12) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, Bruxelles 1993, punto 10.5, dell'allegato I; ID., *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles 1995, punto 10.5, dell'allegato I, dove si legge che gli scostamenti dal sistema tributario generalmente valido o di riferimento «si collocano, talvolta, sulla linea di demarcazione tra aiuti come definiti dall'art. 92, n. 1, del trattato CEE e misure generali. Sono necessari ulteriori lavori per chiarire questa "zona grigia"». Negli stessi termini cfr. ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles 1997, punto 10.5, dell'allegato I. Sul punto, per uno sviluppo dei diversi aspetti, cfr. F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 32 ss.

(13) Per una esemplificazione di casi dubbi nella tassazione del reddito di impresa, per gli Stati Uniti, cfr. S.S. SURREY, P.R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit., p. 184 ss.; per la Germania, cfr. K.A. FRICK, *Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag*, cit., p. 29 ss.; per il Canada, la Francia, i Paesi Bassi, la Svezia, il Regno Unito ed, ancora, gli Stati Uniti, cfr. gli studi sui singoli paesi raccolti in P.R. MCDANIEL, S.S. SURREY (a cura di), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer 1985.

considerate aspetto delle diversità esistenti tra i vari paesi, rispetto a cui l'intervento possibile, se ritenuto necessario, è piuttosto quello dell'armonizzazione.

Qualora, invece, la stessa misura sia concessa solo a «talune imprese o talune produzioni», si versa nell'ipotesi di aiuti selettivi, e si rientra nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1. È il caso, sempre in materia di ammortamenti, di regimi più vantaggiosi rispetto all'ammortamento ordinario, ma questa volta riservate solo ad alcune imprese e produzioni (14). A riguardo, la Commissione e la Corte di giustizia, in diverse occasioni, hanno chiarito le cose in ordine ai singoli casi sottoposti al loro esame. E così, ad esempio, per i trattamenti promozionali a favore di società cooperative o ancora delle attività di impresa di organizzazioni *non profit*, le agevolazioni fiscali che le riguardano non sono aiuti ai sensi dell'art. 87, nel caso in cui siano rivolte a favore della cooperazione o delle organizzazioni *non profit* in modo indifferenziato, indipendentemente dal settore, dall'area geografica o da determinati obiettivi, mentre costituiscono aiuti nel caso in cui siano destinate in modo selettivo a favore di società cooperative o enti *non profit* operanti in determinati settori, regioni o in vista di programmi o, ancora, presi singolarmente (15). Costituiscono, invece, per citare un altro esempio, senz'altro aiuti selettivi gli aiuti all'esportazione, in quanto la misura lungi dall'essere generale, esclude automaticamente tutte le imprese che producono per il mercato nazionale (16).

---

(14) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 234, dove si afferma che «il 29 novembre 1995 la Commissione ha esaminato il dispositivo di ammortamento straordinario dei velivoli iscritti al registro aeronautico in Germania ed utilizzati per attività commerciali internazionali o per servizi di trasporto forniti all'estero. In talune circostanze il regime prevedeva ammortamenti straordinari fino al 30 per cento del costo totale dell'acquisto. La Commissione ha stabilito che il regime equivaleva ad una misura fiscale specifica e non ad una misura fiscale di carattere generale. Inoltre è stato evidenziato che il regime non poteva beneficiare di una deroga in base al n. 2 o 3 dell'art. 92. Di conseguenza le autorità tedesche sono state invitate a non prorogarne l'applicazione per altri cinque anni».

(15) Cfr. a riguardo COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 239, dove si afferma che la Commissione «ha adottato una decisione finale negativa nei confronti di un regime di aiuto italiano comprendente una serie di misure della regione Sardegna destinate a risanare il passivo delle cooperative agricole in difficoltà»; ID., *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 239, dove, in ordine ad una decisione di incompatibilità relativa ad un aiuto erogato ad una impresa individuale che operava nel campo della raccolta, manipolazione e commercializzazione di rifiuti industriali, si nota che «nell'adottare tale conclusione la Commissione ha considerato irrilevante il fatto che la GAV sia una società senza scopo di lucro»; ID., *XXVI relazione sulla politica di concorrenza 1996*, Bruxelles 1997, p. 85, punto 173, dove si rileva che «la Commissione ha considerato nel caso *turismo sociale in Belgio* che talune sovvenzioni a favore di associazioni che organizzavano attività ricreative al fine di rendere accessibili gli impianti turistici alle persone sfavorite potessero comportare la distorsione della concorrenza sul mercato alberghiero. Infatti parallelamente all'attività sociale di promozione del turismo popolare e delle vacanze degli operai, i centri in questione esercitano anche una attività alberghiera classica che entra direttamente in concorrenza con l'industria alberghiera della stessa categoria»; ID., *XXVI relazione sulla politica di concorrenza 1996*, cit., p. 250, dove si dà conto che «la Commissione ha adottato una decisione finale negativa nei confronti di un regime di aiuti italiani che prevedeva aiuti alle cooperative lattiere in zone di montagna per coprire i debiti dell'esercizio del 1992. L'aiuto, non soddisfacendo le condizioni per il ripianamento dei debiti e non essendo conforme agli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà, non ha potuto essere autorizzato. Analogamente la Commissione si è opposta ad un regime di aiuti italiano per la liquidazione dei debiti delle cooperative per la raccolta, il trattamento e la commercializzazione dei prodotti della floricoltura».

(16) Per il caso di un provvedimento di aiuto, anche se non di natura fiscale, concesso solo ad imprese e produzioni, rispettivamente, esportatrici o esportate, cfr. CGCE, 10 dicembre 1969, cause 6 e 11/69, *Commissione/Francia*, Racc., p. 523, secondo cui, punti 20-21 della motivazione, «un tasso di riscontro preferenziale all'esportazione, concesso da uno Stato (la Banca di Francia concedeva ai crediti all'esportazione, compresi quelli per i prodotti siderurgici, un tasso di riscontro più favorevole di quello praticato per i crediti interni, una tutela contro il rischio dell'aumento del tasso di sconto), di quello praticato per i crediti interni, a favore dei soli prodotti nazionali esportati, onde renderli concorrenziali negli altri Stati membri nei confronti dei corrispondenti prodotti interni, costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 92, articolo di cui la Commissione deve garantire l'osservanza. Né il fatto che il tasso preferenziale litigioso si applica a tutti i prodotti nazionali esportati e solo ad essi, né il fatto che, adottandolo, il governo francese aveva l'intenzione di ravvicinare detto tasso a quelli praticati negli altri paesi, possono togliere al provvedimento litigioso la caratteristica di un aiuto, vietato al di fuori dei casi e delle procedure previste dal trattato». In questo caso, a fronte dell'argomento sostenuto dal governo francese secondo cui il trattato «vieta soltanto le misure di sostegno riguardanti particolarmente il settore carbossiderurgico (trattato CECA), mentre gli atti controversi avrebbero avuto indole generale», vinceva la replica della Commissione, condivisa dall'avv. gen. K. ROEMER nelle sue conclusioni, p. 552 s., secondo cui l'art. 87 trova applicazione «non solo se viene dato impulso a determinati settori o a determinate zone, ma anche se il provvedimento non tocca tutte le imprese di uno Stato membro, come ad esempio un aiuto all'esportazione che esclude automaticamente tutte le imprese che producono per il mercato nazionale». Per una applicazione di questi criteri alla legislazione fiscale dello Stato spagnolo e dei Paesi Bassi, si veda la recente decisione della Commissione del 21 ottobre 2000, C (2000) 3269 def., con cui si qualificano come aiuti fiscali selettivi ed in quanto tali incompatibili con il trattato, le agevolazioni fiscali in tema di imposta sulle società concesse alle imprese esportatrici da parte dello Stato spagnolo e delle Deputazioni forali dei Paesi Baschi.

Le misure agevolative selettive, infine, rientrano nell'ambito di applicabilità degli artt. 87 ed 88 e sono aiuti fiscali, indipendentemente dall'autorità da cui siano emanate, anche decentrata, all'interno di uno Stato membro.

Riguardo all'origine degli aiuti ovvero ai soggetti erogatori degli aiuti, la Corte nel caso *Germania/Commissione* (17), ha affermato, punto 17 della motivazione, che il fatto che il «programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da una collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. 92, n. 1, del trattato, qualora ne ricorrano i presupposti. Questo articolo, infatti, nominando gli aiuti concessi «dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma», si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico danaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. 92 del trattato» (18). E ciò vale, si noti, «indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione» (19).

L'art. 87, poi, parla di sovvenzioni concesse dagli Stati o mediante aiuti statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, alterino o minaccino di alterare la concorrenza. La formula usata dal trattato è stata ritenuta molto ampia e flessibile (20). Secondo la Corte, nella causa *Commissione/Francia*, punto 13 della motivazione, «La generalità dei termini usati in questa disposizione consente di valutare, a norma dell'art. 92, la compatibilità col mercato comune di qualsiasi provvedimento statale, qualora esso abbia l'effetto di attribuire una sovvenzione sotto qualsivoglia forma». E continua, punto 14 della motivazione, affermando che, «come si desume dalla lettera dell'art. 92, n. 1, la sovvenzione non deve necessariamente essere finanziata col denaro dello Stato perché si tratti di una sovvenzione statale», in quanto «l'art. 92 riguarda il complesso delle sovvenzioni attribuite dagli Stati o mediante risorse statali, senza che si possa distinguere a seconda che la sovvenzione sia attribuita direttamente dallo Stato ovvero da enti pubblici o privati che esso istituisca o designi per amministrare la sovvenzione stessa» (21).

---

(17) Cfr. CGCE, sent. 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania/Commissione*, *Racc.*, p. 4013.

(18) Cfr. CGCE, sent. 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania/Commissione*, *Racc.*, p. 4013. Nel caso specifico si trattava di aiuti regionali erogati dal Land Nordrhein-Westfalen, consistenti in un finanziamento corrispondente al 10% degli investimenti realizzati dalle imprese nel territorio regionale che la Commissione con propria decisione aveva dichiarati illegittimi. Secondo la Commissione gli aiuti regionali falsano la concorrenza in quanto determinano la scelta delle imprese nel fissare la loro sede, mettendo quella impresa in condizione di vantaggio concorrenziale rispetto a tutte le altre nello spazio comunitario. Secondo la Commissione, gli aiuti a carattere regionale incidono, poi, anche sugli scambi tra gli Stati membri, non fosse altro per il fatto che vanno a vantaggio di imprese i cui prodotti circolano nella Comunità. Inoltre, gli aiuti regionali modificano il gioco normale della concorrenza, poiché servono a compensare gli inconvenienti naturali derivanti dall'insediamento in una determinata regione. Infine, possono favorire il sorgere di una competizione tra i differenti Stati membri. L'avv. gen. M. Darmon, nelle sue conclusioni rileva che si tratta del primo ricorso avverso una decisione della Commissione adottata in fatto di regimi di sovvenzioni regionali e dichiara di condividere l'opinione della Commissione, secondo cui qualsiasi regime di sovvenzione con scopo regionale possiede quanto meno la caratteristica della minaccia di alterare la concorrenza e gli scambi. Quindi la sentenza della Corte, ripresa nel testo, in cui, punto 2 della motivazione, si nota che le sovvenzioni con scopo regionale nella Germania sono in linea di massima attribuite dai vari Länder ed, inoltre, punto 4 della motivazione, che, parallelamente a piani generali di aiuto, il Land Nordrhein Westfalen ha predisposto ulteriori programmi di aiuto con scopo regionale a favore delle imprese che investono nel proprio territorio.

(19) Cfr. CGCE, sent. 14 novembre 1984, causa 323/82, *Inter Mills*, *Racc.*, p. 3809, in cui l'aiuto controverso era concesso dallo Stato belga, tramite la Regione vallona e consisteva, tra l'altro, in un aiuto sotto forma di partecipazione dell'esecutivo della Regione vallona per una somma di 2350 milioni di BFR, il cui principale effetto sarebbe stato il salvataggio dell'impresa da una situazione finanziaria molto difficile. Secondo la Commissione, la partecipazione di 2350 milioni di BFR aveva avuto l'effetto di risolvere i problemi finanziari dell'impresa. Inoltre, sempre secondo la Commissione, il divieto relativo agli aiuti poteva trovare applicazione anche per i conferimenti di capitale effettuati sia dallo Stato, sia da enti locali o altri enti pubblici. La decisione della Commissione, alla fine, è stata annullata dalla Corte in quanto la Commissione non aveva debitamente spiegato perché gli aiuti sotto forma di partecipazione, a differenza degli altri, fossero incompatibili con il trattato. Nel caso dunque non si discuteva se gli aiuti della Regione vallone si potessero configurare come aiuti di Stato, quanto se la decisione di annullamento delle misure di aiuto della Regione vallone adottata dalla Commissione fosse o meno adeguatamente motivata. Sul punto la Commissione è risultata soccombente.

(20) In questi termini, l'avv. gen. G.F. Mancini, nelle sue conclusioni nella sent. 30 gennaio 1985, causa 290/83, *Commissione/Francia*, *Racc.*, p. 439.

(21) Cfr. CGCE, sent. 30 gennaio 1985, causa 290/83, *Commissione/Francia*, *Racc.*, p. 439. E non riguarda solo enti regionali o locali degli Stati membri, e dunque enti territoriali, ma anche enti di gestione o imprese pubbliche. Nella stessa sentenza, punto 15 della motivazione, la Corte così continua: «Ne consegue che ricade sotto l'art. 92 del trattato la sovvenzione la quale, come l'assegno di solidarietà di cui trattasi, sia stata decisa o finanziata da un ente pubblico [nel caso specifico, un istituto di credito, la *Caisse nationale de crédit*



Anche sotto questo profilo, non va dimenticato che ciò che è importante, non è la forma dell'aiuto, né l'autorità che lo attribuisce, ma l'effetto. La Corte, infatti, a sostegno della massima appena richiamata, aggiunge, «Quanto all'applicazione dell'art. 92, sono però sostanzialmente gli effetti dell'aiuto nei confronti delle imprese o dei produttori beneficiari dello stesso che vanno presi in considerazione, non già la situazione degli enti che distribuiscono o gestiscono l'aiuto» (22).

Sul punto non vi sono dubbi in dottrina (23).

Che cosa comporta questo per i Paesi Baschi?

I Paesi Baschi hanno un sistema fiscale proprio - in verità hanno tre sistemi fiscali differenziati, quelli delle Deputazioni di Álava, Vizcaya e Guipúzcoa, per quanto simili - che contiene, come del resto tutti i sistemi fiscali, un catalogo molto articolato di aiuti alle imprese. In più, i Paesi Baschi, nell'esercizio dei poteri normativi autonomi di cui sono titolari, nella disciplina dell'imposta sulle società prevedono, sotto diversi profili, trattamenti differenziati rispetto a quelli adottati dallo Stato spagnolo, in particolare un'aliquota ordinaria del 32,5%, che è inferiore, e dunque più favorevole, del 2,5% rispetto a quella spagnola del 35%.

Nella prospettiva comunitaria, in ordine al divieto di aiuti fiscali rilevano, così, due situazioni: una interna al sistema fiscale basco (*rectius*, ai sistemi fiscali baschi), l'altra derivante dal confronto tra il sistema fiscale basco e quello spagnolo (24).

Sotto il primo profilo, vengono in rilievo quei trattamenti preferenziali che si discostano dal trattamento ordinario previsto dallo stesso ordinamento basco e sono destinati a favore di determinate imprese e produzioni. Su questo non vi è molto da aggiungere, se

---

agricole], la cui corresponsione è subordinata all'autorizzazione delle pubbliche autorità, le cui modalità di attribuzione corrispondono a quelle di una normale sovvenzione statale e che, d'altro canto, è stata presentata dal governo come inclusa in un complesso di provvedimenti a favore degli agricoltori»; nello stesso senso, la Corte richiama la sent. 24 gennaio 1978, causa 78/76, *Steinike und Weinling*, *Racc.*, p. 595, punto 21 della motivazione. Si tratta di una giurisprudenza costante, cfr. sent. 13 marzo 1985, cause 296 e 318/82, *Paesi Bassi e Leeuwarder Papierwarenfabriek*, *Racc.*, p. 809; sent. 30 gennaio 1985, causa 290/83, *Commissione/Francia*, *Racc.*, p. 439. Ed ancora la sent. 2 febbraio 1988, cause 67, 68 e 70/85, *Van Der Kooy*, *Racc.*, p. 219, dove, punto 35 della motivazione, si afferma che secondo la giurisprudenza della Corte «non è il caso di distinguere tra l'ipotesi in cui l'aiuto viene concesso direttamente dallo Stato e quella in cui l'aiuto è concesso da enti pubblici o privati che lo Stato istituisce o designa per la gestione dell'aiuto». Nello stesso senso, cfr. sent. 7 giugno 1988, causa 57/86, *Grecia/Commissione*, *Racc.*, p. 2855.

(22) Cfr. CGCE, sent. 24 gennaio 1978, causa 78/76, *Steinike und Weinling*, *Racc.*, p. 595

(23) Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Esi, Napoli 1996, p. 160 ss.; C. BAUDENBACHER, *A Brief Guide to European State Aid Law*, Kluwer Law International, L'Aja 1998, p. 15 s., dove si afferma che letteratura accademica e giurisprudenza concordano che lo statuto legale e particolarmente il grado di autonomia delle unità substatali non è rilevante. Per queste ragioni anche enti indipendenti possono essere visti come parte dello Stato ai fini di configurare un aiuto di Stato. Nello stesso senso, cfr. G. PINNA, *La disciplina degli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario: una sintesi*, in S. BARIATTI (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Giuffrè, Milano 1998, p. 28, dove si legge che «L'art. 92 si applica esclusivamente agli aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali. L'imputabilità di un aiuto allo Stato è indiscussa se questo proviene da una sua articolazione centrale regionale o locale (regioni, province, comuni, dipartimenti, *Länder*, comunità autonome ecc.) ovvero da un ente pubblico o anche da un ente privato sotto controllo pubblico (es. una finanziaria regionale)». Si fa notare, quindi, che la Corte, per parte sua, ha incluso nella nozione di Stato enti di governo regionali o locali (sent. 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania/Commissione*, *Racc.*, p. 4013) come pure enti pubblici (economici e non) e privati autorizzati o designati dallo Stato a somministrare l'aiuto (sent. 24 gennaio 1978, causa 78/76, *Steinike und Weinling*, *Racc.*, p. 595). In dottrina, poi, il riferimento alle risorse statali contenuto nell'art. 87 è inteso nel più ampio significato di risorse di origine pubblica. Infine, si rileva, che la forma assunta dall'atto che istituisce l'aiuto è indifferente: può trattarsi di una legge o di un atto avente forza di legge, come pure di un atto amministrativo. In via più generale, si sottolinea da parte di G. TESAURO, *Diritto comunitario*, 2a ed., Cedam, Padova 2001, p. 657, che sia la Commissione che la Corte di giustizia ricercano «un legame tra le risorse impiegate e un'articolazione dell'apparato statale, non importa di quale livello. Ad esempio, ricorre l'affermazione che non si può distinguere l'aiuto concesso dallo Stato da quello concesso da enti, pubblici o anche privati, che esso abbia istituito o designato al fine della gestione». Sui diversi aspetti, cfr. U. LEANZA, *Aiuti concessi dagli Stati. Art. 92 del trattato istitutivo della Cee*, in R. QUADRI, R. MONACO, A. TRABUCCHI (a cura di), *Commentario CEE*, vol. III, Giuffrè, Milano 1965, p. 716, secondo cui «per aiuti che si avvalgono di risorse statali devono essere intesi tutti gli aiuti concessi da enti od istituti di diritto pubblico in base a norme statali o regionali»; F. SALBERINI, *Disciplina comunitaria della concorrenza e intervento statale nella economia*, Giuffrè, Milano 1969, p. 108; E. MOAVERO MILANESI, *Partecipazione dello Stato nelle imprese e disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in *Riv. dir. eur.*, 1981, p. 139 ss., p. 538; D. SCHINA, *State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94*, ESC, Oxford 1987, p. 20; A.C. EVANS, *European Community Law of State Aid*, Clarendon, Oxford 1997; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Cedam, Padova 1997; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova 2000.

(24) Nello stesso senso, cfr. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, in *Noticias de la Unión Europea*, n. 196/2001, p. 102.

rivolti alle imprese ed a determinate imprese, se dunque selettivi (il riferimento è a riduzioni della base imponibile, ammortamenti più favorevoli, crediti di imposta, esenzioni pluriennali per le imprese di nuova costituzione, le cd. *vacaciones fiscales*, e così via elencando), sono certamente aiuti fiscali. Non vale l'obiezione che i Paesi Baschi sono titolari di competenze tributarie proprie ed originarie. In questo caso i Paesi Baschi sono trattati come qualsiasi autorità fiscale nell'ambito dell'Unione europea. Anche uno Stato membro non può prevedere nel suo sistema fiscale disposizioni di tale fatta.

Sotto il secondo profilo, vengono in rilievo quelle disposizioni che, pur integrando trattamenti ordinari nell'ambito dei sistemi fiscali baschi, se confrontate con il sistema fiscale della Spagna, si rilevano più favorevoli. Ora, se tali, sono anch'esse aiuti fiscali, perché risultano, rispetto alla Spagna, riservate ad alcune imprese ed in particolare a quelle, siano esse residenti o non residenti, che sono insediate o si insediano nei Paesi Baschi (regione di uno Stato membro dell'Unione europea).

In questa relazione, i Paesi Baschi, in quanto titolari della competenza tributaria debbono rispettare (come tutte le autorità fiscali nello spazio europeo) il diritto comunitario in materia. Tenendo presente che i Paesi Baschi, nonostante che siano titolari dei poteri in materia tributaria, non sono Stati membri, l'implicazione che se ne deve trarre è che: mentre per uno Stato membro il proprio sistema fiscale è la norma ordinaria rispetto cui confrontare la legislazione di favore nel proprio territorio, per i Paesi Baschi il termine di confronto resta il trattamento ordinario dello Stato spagnolo. Per cui, se una disciplina ordinaria del sistema fiscale ordinario basco è più favorevole rispetto a quella spagnola, corre il pericolo di essere considerata un aiuto fiscale.

E così la differenza di trattamento ordinario tra Spagna e Paesi Baschi, in materia di imposta sulle società (25), e non solo in ordine all'aliquota, ma anche a qualsivoglia disciplina del tributo, nella misura in cui risulti più favorevole, e dunque inevitabilmente in modo selettivo, in quanto a favore di determinate imprese o produzioni, quelle insediate nei Paesi Baschi, è a rischio. Non solo può denunciarla un'altra Comunità autonoma spagnola o lo Stato spagnolo, ma anche un altro Stato membro e, soprattutto, la Commissione o una impresa concorrente che si senta svantaggiata.

Il punto da sottolineare è il seguente.

Nella prospettiva basca e spagnola, i Paesi Baschi possono regolare i trattamenti fiscali in piena autonomia rispetto alla Spagna, ed in un certo senso proprio in materia di politica economica e sociale ed in forza di una libera determinazione della politica di bilancio e della politica economica e sociale, differenziano il trattamento in tema di imposta sulle società rispetto alla Spagna, concedono rispetto al trattamento ordinario una agevolazione a questa o quella impresa, adeguano il gettito alle esigenze di spesa. È questo, del resto, il senso del *Concierto económico*: i Paesi Baschi, nei limiti ivi fissati, hanno la titolarità piena della politica di bilancio, sia dal lato delle entrate che delle spese, e regolano autonomamente il rapporto tra entrate e spese.

Nella prospettiva comunitaria, invece, l'ordinamento tributario spagnolo è la regola e quello basco, se si discosta, la deroga. L'Europa guarda a Spagna e Paesi Baschi come ad un tutto unico e vede che all'interno hanno trattamenti ordinari e trattamenti agevolativi o penalizzanti. Per l'Unione europea tutto ciò è legittimo: Spagna e Paesi Baschi regolano i loro rapporti come vogliono, secondo il *Concierto económico*, ed adottano in conseguenza le decisioni fiscali che ritengono più opportune. E però le misure prese dalla Spagna o dai Paesi Baschi (stretti dalle loro relazioni infrastatali, all'interno di un unico spazio statale) non

---

(25) Ed in materia di imposte sul reddito delle persone fisiche, Irpf, per quanto riguarda il reddito di impresa, dove peraltro per molti aspetti si rinvia alle discipline previste dall'imposta sulle società.

possono andare contro il diritto comunitario. Il che significa che in tema di aiuti fiscali i Paesi Baschi non si possono discostare dal trattamento ordinario spagnolo (così come avviene, per fare un esempio, per le regioni del Mezzogiorno d'Italia che in tema di imposta sulle società non possono discostarsi dal trattamento ordinario italiano, e, invece, non avviene per il Lussemburgo o il Belgio che, in quanto Stati membri, possono discostarsi dai sistemi fiscali della Francia o della Germania, nonostante la contiguità geografica e la stretta interdipendenza economica che li lega) senza che la misura sia sottoposta alla disciplina degli artt. 87 ed 88 del trattato. La ragione è ovvia: i Paesi Baschi non sono uno Stato membro (*rectius*, Stati membri) (26).

Naturalmente ciò è *de iure condendo* discutibile. Si può sostenere che il trattato della Comunità europea non affronti adeguatamente il tema delle autonomie regionali all'interno dello spazio europeo. E questo, in particolare, in materia di aiuti alle imprese. E che quindi si richiedano adeguamenti del trattato sul punto. Non è un caso che nel recente vertice di Nizza è stato deciso di convocare una conferenza intergovernativa per il 2004 per rivedere, tra l'altro, le competenze tra i diversi livelli di governo (27). Ma, allo stato, la situazione è questa.

Con due avvertenze, però.

---

(26) Cfr. nello stesso senso le conclusioni dell'avv. gen. Saggio, presentate il 1° luglio 1999, nelle cause C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa e altri*. Dopo la pubblicazione delle conclusioni dell'avv. gen. il ricorso è stato ritirato dallo Stato spagnolo e quindi è cessata la materia del contendere. L'avv. gen. nelle sue conclusioni qualifica le misure urgenti di sostegno agli investimenti e impulso all'attività economica approvate dai tre territori nel 1993, norma forale n. 1/93 di Guipúzcoa, n. 5/93 di Álava e n. 5/93 di Vizcaya, come aiuti di Stato, in quanto le disposizioni di favore sono destinate esclusivamente a imprese stabilite in una determinata regione dello Stato spagnolo e costituiscono per esse un vantaggio che non possono avere altre imprese analoghe in altre zone dello stesso Stato spagnolo. Ne deriva che si tratta di discipline selettive, tanto se si tiene conto dei destinatari degli aiuti, tanto se si utilizza il criterio del carattere eccezionale della misura (basca) rispetto al sistema generale (spagnolo). Ancora di più, l'avv. gen. respinge la tesi secondo cui le norme basche sono di carattere generale, perché il fatto che le misure siano adottate da un collettività territoriale dotata di competenza esclusiva in accordo con il diritto nazionale sembra all'avv. gen., come aveva già segnalato la Commissione, circostanza meramente formale che non è sufficiente a giustificare il trattamento preferenziale dato alle imprese nell'ambito dell'applicazione delle norme forali. In caso contrario, sottolinea l'avv. gen., uno Stato membro potrebbe facilmente evitare l'applicazione, in una parte del suo territorio, delle disposizioni in materia di aiuti fiscali semplicemente introducendo modificazioni al riparto interno delle competenze in determinate materie, per poter invocare il carattere generale per un determinato territorio della misura agevolativa. Ne deriva che le misure sono in contrasto con gli artt. 43 ed 87 del trattato in quanto non includono tra i loro beneficiari persone fisiche o giuridiche residenti nel proprio Stato o in qualsiasi altro Stato membro della Comunità. In definitiva, secondo l'avv. gen. Saggio, un trattamento più favorevole, rilevabile dal confronto tra le regioni di un paese in materia di tassazione delle imprese, che non sia stato approvato dalla Commissione, è un aiuto di Stato. Critico sulle conclusioni presentate dall'avv. gen. Saggio è A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, cit., p. 103, secondo cui l'assunzione dello Stato come unico punto di riferimento per l'applicazione dell'art. 87, senza considerare le unità di governo regionali e locali, è discutibile: in primo luogo, disconosce le realtà economiche regionali e locali che formano un tutto, rispetto a cui la variabile fiscale è uno solo degli elementi in equilibrio tra di loro; inoltre, risulta in contrasto con il principio di sussidiarietà. Sotto il primo profilo, va rilevato che riconoscere come punto di riferimento anche le unità di governo regionali e locali ai fini di stabilire la regola rispetto a cui distaccare il trattamento più favorevole comporterebbe una frammentazione del mercato interno ed una moltiplicazione dei centri di riferimento, e non si sottrarrebbe a manipolazioni da parte degli Stati membri. In tal modo, si corre il rischio di vanificare il divieto di aiuti fiscali e di esaltare la competizione tra i livelli di governo, questa volta non più solo tra gli Stati, ma tra le entità regionali e locali, in contrasto con la lettera dell'art. 87 e con l'orientamento comunitario volto a sottrarre alla disciplina sugli aiuti di Stato soltanto le diversità tra le legislazioni degli Stati membri, per le quali è previsto, peraltro, il ricorso, anche a tutela dei principi che sono a base del divieto di aiuti degli Stati, all'armonizzazione fiscale, vale a dire ad un'altra forma di integrazione. La formula adottata dall'art. 87: «aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali» è stata interpretata, come si è avuto modo di vedere, in senso ampio in ragione di una generale applicabilità delle regole di concorrenza, nella consapevolezza che la sana concorrenza rappresenta «uno degli obiettivi primari della Comunità ed al tempo stesso uno degli strumenti più efficaci per mantenere e consolidare l'aspetto unitario del mercato», cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 526. Del resto, il riferimento agli Stati membri è difficile da superare non solo perché è formalmente sancito dal trattato, ma perché connota gli obiettivi e le forme dell'integrazione comunitaria. Infine, le esigenze regionali sono state prese in considerazione, prevedendo un'incompatibilità di principio che, si è visto, ammette deroghe, e proprio tra gli altri per gli aiuti regionali. Sotto il profilo del rispetto del principio di sussidiarietà, va rilevato che esso riguarda la ripartizione delle competenze materiali tra i diversi livelli di governo nel contesto europeo, fermo restando che essere titolari ed esercitare una competenza non esime dal rispetto dei principi e limiti posti dal trattato.

(27) Il Consiglio europeo di Nizza, 7-8 dicembre 2000, ha recepito una proposta italo-tedesca rivolta a dare seguito alla riforma istituzionale dopo Nizza. La relativa dichiarazione che figura come allegato al trattato di Nizza, consente di avviare un dibattito approfondito sul futuro dell'Europa, che dovrà coinvolgere, secondo modalità da individuare in una fase successiva, le istituzioni dell'Unione, i parlamenti nazionali, ma anche le varie articolazioni della società civile. I temi principali di questa riflessione saranno la questione della ripartizione delle competenze fra Unione e Stati membri, la questione della semplificazione e riorganizzazione delle disposizioni dei trattati, lo status della carta dei diritti fondamentali e l'ipotesi di una sua integrazione nei trattati, il ruolo dei parlamenti nazionali nelle attività dell'Unione. Al termine di questo ampio processo di maturazione del dibattito istituzionale, nel 2004, una Conferenza degli Stati membri dovrà tradurre i risultati di questa riflessione in misure di revisione dei trattati.

Il divieto non è assoluto. Anche se quanto si è sin qui detto è vero, e cioè anche se la disposizione fiscale più favorevole è aiuto di Stato in quanto aiuto regionale, pur tuttavia si può far valere una deroga in forza della lett. a) o della lett. c) dell'art. 87, n. 3. E dunque far dichiarare compatibile l'aiuto regionale, purché rispetti i criteri fissati dalla Commissione negli orientamenti in materia di aiuti regionali e di aiuti fiscali. È il modo in cui il trattato tiene conto delle esigenze regionali. È quanto si vedrà nel paragrafo che segue.

Inoltre, va segnalato che, allo stato, la Commissione non è intervenuta sul punto della differenza tra sistema fiscale spagnolo e sistema fiscale basco (28). Per il momento, non è stato preso in considerazione, da parte della Commissione, questo aspetto (aspetto che rileva, per la verità, in ordine alle misure dei Paesi Baschi elencate nel codice di condotta, ma in tutt'altro contesto, come si vedrà), bensì sono stati messi in discussione solo trattamenti tributari di favore derogatori rispetto al trattamento normale previsto dal sistema fiscale basco stesso. Questo quando, come è ovvio, la norma agevolativa era rivolta ad alcune imprese e produzioni. E ci si è preoccupati di dimostrare - nei casi Daewoo e Ramondín, imprese che avevano goduto di agevolazioni fiscali concesse sulla base della legislazione di incentivo prevista dai Territori storici nel 1996-97 (29) - che le misure fossero selettive, cioè rivolte a determinate imprese e produzioni.

Ma, anche se finora non l'ha fatto la Commissione, lo potrebbero ben fare altri soggetti istituzionali o imprese concorrenti. E nulla esclude che potrebbe sempre farlo in futuro la stessa Commissione. Da qui il rischio.

### **3. Gli aiuti fiscali sono incompatibili, ma possono a certe condizioni essere dichiarati compatibili.**

Gli aiuti, così individuati, sono, dunque, incompatibili con il trattato. Ma il divieto non è assoluto. Possono, infatti, essere dichiarati compatibili da parte della Commissione secondo le deroghe previste dall'art. 87, n. 2, sugli aiuti compatibili *de iure*, ovvero, n. 3, sugli aiuti che possono essere dichiarati compatibili a seguito di un controllo della Commissione.

È il caso, il primo, di misure fiscali agevolative concesse ai singoli consumatori per ragioni sociali o erogate in occasione di calamità naturali o eventi eccezionali, che il trattato considera compatibili con il mercato comune, e in ordine alle quali la Commissione dovrà solo accertare l'esistenza dei requisiti richiesti dall'art. 87, n. 2.

È il caso, il secondo, di misure agevolative concesse a favore di particolari aree geografiche in ragione del ritardo dello sviluppo, del livello di sottoccupazione o del basso tenore di vita, o più semplicemente per lo sviluppo di una determinata regione (gli aiuti «regionali»), o ancora a favore di determinati settori in ragione della crisi che li riguarda o di una ristrutturazione che si rende necessaria (gli aiuti «settoriali»), o, infine, in vista di determinati obiettivi o programmi di azione, ad esempio la tutela dell'ambiente, il sostegno

---

(28) Nello stesso senso, cfr. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, cit., p. 104.

(29) Nei casi Daewoo e Ramondín, in cui venivano, tra l'altro, concesse agevolazioni fiscali sulla base di legislazioni di incentivo alle imprese adottate nei Territori storici nel 1996 e nel 1997, la Commissione è intervenuta, rispettivamente, con la decisione n. 99/718, 24 febbraio 1999, in GUCE L 292, 13 novembre 1999, p. 1, relativa ad aiuto di Stato concesso dalla Spagna in favore di Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), e la decisione n. 2000/795, 22 dicembre 1999, in GUCE L 318, 16 dicembre 2000, p. 36, relativa ad aiuto di Stato concesso dalla Spagna in favore di Ramondín SA. I Territori storici a seguito del *Pacto fiscal* del gennaio 2000 hanno ritirato i provvedimenti contestati, facendo così venir meno la materia del contenere almeno per il futuro; resta, infatti, aperta la questione sugli aiuti già erogati e, come richiede la costante giurisprudenza della Corte di giustizia, la loro restituzione all'autorità fiscale che li ha erogati da parte delle imprese che ne hanno beneficiato.

dell'innovazione, la promozione delle piccole e medie imprese, l'incentivo all'internazionalizzazione ed all'investimento diretto in paesi terzi (gli aiuti «orizzontali»).

In queste ipotesi, si versa sempre nel caso di aiuti selettivi, rivolti dunque a determinate imprese e produzioni, e si ricade nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, ma, allo stesso tempo, si tratta di aiuti che possono avere dei meriti nella prospettiva comunitaria e quindi possono, in forza delle deroghe previste dall'art. 87, n. 3, del trattato, essere dichiarati compatibili da parte della Commissione nell'esercizio di un ampio potere discrezionale.

A tal fine, la Commissione elabora, in ordine alle diverse categorie di aiuti: «regionali», «settoriali», «orizzontali», specifici orientamenti in cui prevede criteri e condizioni sulla base dei quali concedere o meno le deroghe di cui all'art. 87, n. 3 (30).

Che cosa comporta questo per i Paesi Baschi?

Si considerino due casi: gli aiuti regionali a determinate imprese e produzioni e gli «aiuti al funzionamento».

Gli aiuti selettivi di carattere regionale, possono essere dichiarati compatibili dalla Commissione in base al disposto dell'art. 87, n. 3, lett. a), che è relativo agli aiuti destinati a

---

(30) Si richiamano, in ordine alle diverse categorie, alcuni casi di aiuto presi in considerazione dalla Commissione. Per gli aiuti regionali, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995, cit.*, p. 206, dove, si afferma che «in marzo (1995) la Commissione ha adottato una decisione finale subordinata a condizioni nei confronti del regime italiano di riduzione e di fiscalizzazione degli oneri sociali nel Mezzogiorno. Nella sua decisione la Commissione ha confermato la posizione, da essa adottata in occasione dell'avvio della procedura favorevole allo smantellamento di questo tipo di aiuti considerati particolarmente distortivi della concorrenza, trattandosi di aiuti al funzionamento che si limitano a sgravare le imprese di costi normalmente a carico degli operatori economici. Per quanto concerne le sei regioni del Mezzogiorno ammissibili alla deroga ex art. 87, n. 3, lett. a), del trattato CE (Campania, Basilicata, Puglia, Calabria, Sicilia e Sardegna) la Commissione, considerato che a causa della loro debole struttura economica non avrebbero potuto far fronte dall'oggi al domani ad un aumento significativo e repentino del costo del lavoro conseguente alla soppressione pura e semplice di dette misure, ha ritenuto necessario autorizzare tempi ragionevoli di smantellamento. Quanto al Molise ed all'Abruzzo, la loro situazione - si tratta di regioni ammissibili unicamente alla deroga dell'art. 87, n. 3, lett. c) del trattato CE - non giustificava la concessione di questo tipo di aiuto. Il governo italiano aveva pertanto soppresso le riduzioni degli oneri fiscali a partire dal 1° novembre 1994. Quanto alla loro fiscalizzazione, considerato che le due regioni beneficiavano della deroga di cui all'art. 87, n. 3, lett. a) del trattato CE fino al 31 dicembre 1993, la Commissione ha ritenuto opportuno autorizzare misure temporanee di accompagnamento in modo da facilitare l'adattamento delle imprese delle regioni alle nuove forme, meno favorevoli, di sostegno dell'economia. Pertanto, secondo tempi di smantellamento meno rapidi, il beneficio della fiscalizzazione differenziata di detti oneri è accordato in maniera decrescente fino al 31 dicembre 1999 per il Molise e 1996 per l'Abruzzo». Rientra nei casi di aiuti regionali l'*International Financial Services Centre (IFSC)*, istituito nel 1987 nell'area del porto di Dublino ed autorizzato nello stesso anno, cfr. ID., *XVII relazione sulla politica di concorrenza 1987*, Bruxelles 1988, punto 249; si tratta di un regime speciale attraverso cui l'Irlanda garantisce alle società che si iscrivono all'IFSC con lo scopo di prestare servizi finanziari internazionali, particolari benefici fiscali. Per un altro caso, cfr. ID., *XXVI relazione sulla politica di concorrenza 1996, cit.*, p. 226, dove si legge che nell'ottobre 1996 «la Commissione ha deciso di non sollevare obiezioni ad un progetto di zona franca per la Corsica che prevede la concessione di esenzioni fiscali alle imprese ubicate nell'isola». Per gli aiuti settoriali, cfr. ID., *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995, cit.*, p. 242, in cui si rileva che «la Commissione ha deciso di avviare la procedura dell'art. 93, n. 3, del trattato CE nei confronti degli aiuti previsti nel quadro dell'intervento straordinario a sostegno della produzione e dell'occupazione nel settore delle calzature» approvato dal governo italiano. Il piano, nel quale si iscrive questo intervento straordinario, prevede aiuti sotto forma di fiscalizzazione totale o parziale degli oneri sociali pagati dalle imprese per ogni nuovo dipendente assunto. Il numero di dipendenti da assumere in base a tale condizione è di 5.000 unità, di cui la metà con contratti di durata indeterminata. È prevista che la fiscalizzazione degli oneri sia accordata per un periodo di 5 anni e che sia decrescente per quanto concerne i lavoratori assunti con un contratto di durata indeterminata. Secondo la Commissione, le misure in questione costituiscono un aiuto settoriale in quanto possono beneficiarne unicamente determinati settori, caratterizzati da una crisi dell'occupazione. (...) L'aiuto in questione sgrava le imprese di una parte dei costi salariali che costituiscono spese normali sostenute nel corso della produzione». Per gli aiuti orizzontali, cfr. ID., *XXVI relazione sulla politica di concorrenza 1996, cit.*, p. 264, in cui si rileva che «la Commissione non ha sollevato obiezioni all'applicazione di una legge per la tassazione delle acque reflue che sarà varata in Danimarca ai primi del 1997 e verrà a scadenza il 31 dicembre 1999. Obiettivo della legge è di ridurre lo scarico di sostanze inquinanti mediante l'imposizione di una tassa sui volumi d'acqua contenenti azoto, fosforo e materie organiche. È previsto uno sgravio a favore delle imprese che, per la natura stessa della loro produzione (trattamento dei prodotti della pesca, cellulosa, coloranti organici, zucchero ecc.) dovrebbero far fronte ad oneri tali insostenibili senza un periodo di adattamento. Dopo aver constatato il carattere di aiuto di Stato di questo sgravio selettivo dalla tassa e l'obiettivo di protezione ambientale cui mira il provvedimento nel suo insieme, la Commissione ha concluso che l'aiuto rispettava le condizioni fissate dalla disciplina degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente». Rientra, infine, nei casi di aiuti orizzontali il Centro di servizi finanziari e assicurativi di Trieste, cfr., ID., *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995, cit.*, p. 207, dove si afferma che «in aprile (1995) la Commissione ha autorizzato, subordinatamente a talune condizioni, la concessione di sgravi fiscali alle imprese che si insedieranno nel centro di servizi finanziari ed assicurativi di Trieste. Il Centro si prefigge di sviluppare le relazioni finanziarie dell'Unione con i paesi dell'Est europeo attraverso la raccolta di fondi sui mercati internazionali da utilizzare per operazioni finanziarie con detti paesi. Gli aiuti, consistenti, in particolare, in sgravi fiscali sugli utili realizzati nel Centro, potranno essere accordati unicamente durante i primi cinque anni di funzionamento del Centro. (...) Questa decisione è motivata dall'importanza che riveste per l'Unione europea lo sviluppo di un mercato di capitali privati nei paesi dell'Est europeo. Questo tipo di misure risponde infatti ad uno dei principali orientamenti dell'Unione nel quadro dei suoi rapporti con questi paesi».

favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, e che trova applicazione nei confronti delle regioni svantaggiate rispetto alla media europea, vale a dire delle regioni colpite dai problemi più gravi nello spazio europeo, e dell'art. 87, n. 3, lett. c), che è relativo agli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune regioni, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse, e che trova applicazione nei confronti delle regioni svantaggiate, ma, in questo caso, rispetto alla media nazionale (31).

I Paesi Baschi non rientrano tra le regioni particolarmente svantaggiate rispetto alla media europea, e non possono aspettarsi di vedere autorizzati aiuti in forza dell'art. 87, n. 3, lett. a). Possono, invece, aspettarsi una autorizzazione, in forza della lett. c), che è relativa a regioni che sono svantaggiate rispetto alla media nazionale. A tal fine, gli Stati membri sono tenuti a formare una carta degli aiuti a finalità regionali, in cui sono individuate le regioni ammesse a beneficiare delle deroghe. La carta spagnola delle regioni comprende i Paesi Baschi.

L'autorizzazione ex lett. c), in base agli orientamenti più recenti elaborati dalla Commissione (32), può essere concessa se si tratta di aiuti finalizzati a nuovi investimenti e nuova occupazione connessa alla realizzazione dell'investimento iniziale o di aiuti che perseguono altre finalità di tipo orizzontale, ad esempio tutela dell'ambiente, sviluppo della piccola e media industria, promozione della cultura. Gli aiuti per determinati progetti *ad hoc*, poi, possono essere autorizzati, ma sono sottoposti ad ulteriori e specifiche condizioni (33). In questi casi, infatti, occorre verificare caso per caso se, di fatto, contribuiscono allo sviluppo a lungo termine della regione e sono privi di effetti contrari all'interesse comune e alle condizioni di concorrenza della Comunità (34).

Gli aiuti regionali debbono, comunque, mantenersi entro un massimale - oltre il quale non si può andare ed entro il quale la Commissione verifica se gli aiuti concessi possono essere considerati compatibili in quanto aiuti a finalità regionale ai sensi della deroga di cui alla lett. c) - applicabile agli aiuti regionali nei Paesi Baschi secondo la carta spagnola degli aiuti regionali.

L'aiuto, inoltre, deve essere «trasparente», vale a dire calcolabile *ex ante* in ordine alla entità e predeterminato normativamente in ordine ai destinatari, e deve essere «proporzionato» e «mirato rispetto agli obiettivi perseguiti».

In deroga a questi criteri, sono ammessi solo aiuti che si mantengano al di sotto di una soglia minima, gli aiuti *de minimis* di 100.000 euro in tre anni per azienda (cd mini-aiuti).

Insomma, la via degli aiuti regionali non è preclusa, ma nel rispetto dei limiti e delle condizioni fissati dalla Commissione. E l'esperienza è nota ai Paesi Baschi. In questo quadro, infatti, l'Unione europea ha sperimentato un'intesa con i Paesi Baschi in ordine ai limiti entro i quali occorre che gli aiuti si mantengano ed alle condizioni da rispettare nel quadro degli artt.

---

(31) Sugli aiuti regionali, cfr., tra gli altri, M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Esi, Napoli 1996, p. 248 ss.; A.C. EVANS, *European Community Law of State Aid*, Clarendon, Oxford 1997, p. 146 ss.; C. PINOTTI, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova 2000, p. 122 ss.; C. LAMBARRI, E. FERNANDEZ EZKURDIA, *Regional Development Guidelines: Do they Really Help Regional Development?*, in S. BILAL, P. NICOLAIDES (a cura di), *Understanding State Aid Policy in the European Community: Perspectives on Rules and Practice*, European Institute of Public Administration, Maastricht 1999, p. 159 ss.

(32) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale*, 10 marzo 1998, Guce C 74, 10 marzo 1998, p. 6, ed ID., *Disciplina multisettoriale degli aiuti regionali destinati ai grandi progetti d'investimento*, 7 aprile 1998, Guce C 107, 7 aprile 1998, p. 5.

(33) Gli aiuti *ad hoc* a favore di imprese in difficoltà sono disciplinati da criteri specifici e gli orientamenti relativi sono pubblicati in GUCE C 368, 23 dicembre 1994, p. 12.

(34) Cfr. CGCE, sent. 14 settembre 1994, cause C-278, 279 e 280/92, *Spagna/Commissione, Racc.*, p. I-4103 e sent. 4 gennaio 1997, causa C-169/95, *Spagna/Commissione, Racc.*, p. I-135. Si tratta delle condizioni che, sotto diversi profili, la Commissione, ha considerato che non fossero rispettate nei casi Daewoo e Ramondín, casi di aiuti *ad hoc*, teoricamente autorizzabili, e però alla fine dimostratisi non rispettosi dei criteri posti dalla Commissione per l'autorizzazione degli aiuti regionali. Sul punto si confrontino le decisioni sui casi Daewoo e Ramondín, rispettivamente, n. 99/718 e n. 2000/795, precedentemente richiamate.

87 ed 88 del trattato. Nel 1996 la Commissione ha approvato il Programma Ekimen con la previsione, appunto, delle condizioni per la concessione di aiuti regionali nei Paesi Baschi per il periodo 1996-98 (35).

Diverso è l'atteggiamento della Commissione in ordine agli «aiuti di funzionamento», vale a dire a quelle disposizioni di agevolazione fiscale che hanno carattere continuativo e che, secondo la Commissione, di per sé falsano la concorrenza in quanto destinate a ridurre le spese correnti delle imprese beneficiarie, senza essere finalizzati a nuovi investimenti o a nuova occupazione. Con riguardo ai Paesi Baschi, si configurano come un aiuto al funzionamento le discipline dell'imposta sulle società più favorevoli rispetto a quelle in vigore sul territorio nazionale. È il caso, ad esempio, dell'aliquota ordinaria dell'imposta sulle società in vigore nei Paesi Baschi inferiore del 2,5%, rispetto alla aliquota ordinaria in vigore nello Stato spagnolo.

Ora, misure siffatte sono, in linea di principio, vietate (36). La Commissione le autorizza solo in via eccezionale e a determinate condizioni, e comunque solo per regioni svantaggiate rispetto alla media europea, di cui all'art. 87, n. 3, lett. a), che riguarda, come si è visto, gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni che si trovano nelle condizioni meno favorevoli nello spazio europeo. Non è il caso dei Paesi Baschi, i quali non rientrano tra le regioni che possano beneficiare di aiuti regionali a norma dell'articolo 92, n. 3, lett. a), del trattato.

La conclusione è che, alla fine, è più probabile vedersi dichiarare compatibile, a determinate condizioni, un aiuto regionale che un aiuto di funzionamento.

Istruttivo è, a riguardo, il caso recente dell'Italia, che in via preventiva aveva chiesto alla Commissione se poteva introdurre sgravi generalizzati per le imprese nel Mezzogiorno attraverso un'aliquota Irpeg (l'imposta sulle società italiana) inferiore rispetto a quella nazionale; una misura concepita come temporanea, da estendere successivamente a tutto il territorio nazionale.

Il commissario Monti ha risposto, con una lettera del 22 novembre 2000, che solo una riduzione delle aliquote Irpeg generalizzata a tutto il territorio nazionale potrebbe essere accettabile da parte della Commissione. Per il resto, il parere di Monti è che ogni ipotesi di sgravio fiscale limitato al Mezzogiorno, anche se solo a termine, configurerebbe un caso di «aiuti di Stato al funzionamento, al riguardo dei quali la Commissione ha un orientamento

---

(35) Il Programma Ekimen è stato autorizzato dalla Commissione con lettera del 13 dicembre 1996, Rif. SG(96) D/11028 (aiuto di Stato N 529/96) ed è stato adottato dai Paesi Baschi con decreto del governo, decreto n. 289/1996, del 17 dicembre 1996, pubblicato nel *Boletín Oficial del País Vasco* n. 246, del 23 dicembre 1996, pag. 20138. Detto regime copre il periodo 1996-1998 e i suoi obiettivi sono lo sviluppo regionale e la creazione di posti di lavoro. Gli aiuti vengono concessi sotto forma di sovvenzione a fondo perduto o prestiti a condizioni agevolate per la creazione di nuovi impianti o l'ampliamento o l'ammodernamento di quelli esistenti. I costi ammissibili comprendono i terreni, i fabbricati e gli impianti. I beneficiari del regime sono, tra gli altri, imprese industriali o del settore estrattivo. Per poter ottenere aiuti nel quadro del programma Ekimen, gli investimenti devono soddisfare i seguenti requisiti: il progetto di investimento deve essere redditizio dal punto di vista tecnico, economico e finanziario e deve essere realizzato in un periodo di tre anni a decorrere dalla data di concessione dell'aiuto; l'importo dell'investimento deve essere superiore a 360 milioni di ESP; il progetto deve comportare la creazione di almeno 30 posti di lavoro; le immobilizzazioni materiali cedute a terzi o che siano state costruite da un'impresa dello stesso gruppo sono escluse dal beneficio delle sovvenzioni; il beneficiario deve finanziare con risorse proprie almeno il 30 % dell'investimento. In merito alle condizioni di concessione della sovvenzione, e in particolare alla gradazione dell'intensità dell'aiuto conformemente a determinati criteri, la Commissione, nella lettera del 13 dicembre 1996 [numero di riferimento SG(96) D/11029] con la quale autorizzava il programma Ekimen, precisava che: «la sovvenzione a fondo perduto, che non dovrà superare il massimale del 25% ESL (Equivalente sovvenzione lordo), sarà erogata in base alle aliquote seguenti: a) una quota del 10 % a titolo generale; b) un supplemento di cinque punti percentuali per i progetti considerati strategici o per progetti che creano posti di lavoro; c) un supplemento di cinque punti percentuali per i progetti ubicati in zone prioritarie; d) un supplemento di cinque punti percentuali per i progetti che contribuiscono in misura significativa allo sviluppo regionale o alla creazione di posti di lavoro».

(36) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale*, 10 marzo 1998, GUCE C 74, 10 marzo 1998, p. 6, punto 4.15; si veda anche il primo documento della Commissione sugli orientamenti in materia di aiuti fiscali elaborato nel 1998, cfr. ID., *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, GUCE C 384, 10 dicembre 1998, p. 3.

negativo in quanto falsano la concorrenza riducendo le spese correnti delle imprese beneficiarie, senza peraltro essere finalizzati a nuovi investimenti o a nuova occupazione».

Il commissario ricorda che l'Italia, sulla base di un accordo con la Comunità del 1995, concordò una graduale uscita dalla fiscalizzazione degli oneri sociali, misura consistente in una riduzione dei contributi sociali riservata al solo Mezzogiorno, eliminando in tal modo un aiuto al funzionamento.

Naturalmente, si sottolinea, se gli aiuti fossero finalizzati a nuovi investimenti o a nuova occupazione, la Commissione si riserverebbe di prenderli in considerazione per valutare se rientrano nei casi delle lett. a) e c).

La lettera di Monti fa notare, ancora, che la Commissione aveva collaborato con il governo italiano nel mettere a punto «ipotesi alternative, compatibili con le norme comunitarie». Tra queste, le misure per favorire l'emersione del «lavoro nero», che comportano aiuti per 774 miliardi di lire, ed i crediti di imposta per i nuovi investimenti e a favore dei nuovi assunti, concordate nell'aprile 2000.

Quanto all'ipotesi, poi, di introdurre una serie di minisgravi fiscali (gli aiuti *de minimis*, di 100.000 euro in tre anni per azienda, cioè al di sotto della soglia fissata per far scattare il divieto) che restino al di sotto della soglia di intervento delle autorità comunitarie, Monti rileva che tale via resta percorribile in linea di principio. Ma che, in questo caso, il governo italiano dovrebbe indicare «quali sono i meccanismi di controllo previsti per assicurare il rispetto delle regole di cumulo degli aiuti *de minimis*». Si fa notare, infatti, che l'Italia già utilizza molti mini-aiuti di Stato nel quadro di programmi operativi regionali e dei crediti di imposta a favore dei nuovi assunti.

A seguito della presa di posizione della Commissione, il governo italiano ha ritirato la proposta.

#### **4. Gli aiuti fiscali e la concorrenza fiscale sleale tra gli Stati.**

Gli aiuti fiscali fino ad ora hanno goduto di notevole disattenzione.

La Commissione ha fatto poco in materia, e gli Stati membri e le autonomie locali, al contrario, hanno fatto molto.

Per il futuro ci si deve, però, aspettare maggiore severità.

L'aiuto dato per via fiscale, dopo un lungo periodo di tolleranza, si trova, a partire dal rapporto Monti del 1996, sotto osservazione, in quanto è sotto osservazione la concorrenza fiscale tra gli Stati che, pure riconosciuta legittima, non può tuttavia divenire nociva e sleale (con una competizione tra i diversi territori comunitari a chi fa pagare meno tributi per attirare capitali ed imprese ed una conseguente allocazione territoriale degli investimenti determinata dalla variabile fiscale che invece, in principio, dovrebbe essere neutrale). Recentemente, ci si è accorti che gli Stati membri (e, più ampiamente, le autorità fiscali nello spazio comunitario) adottano questi provvedimenti non solo più per ragioni, interne, di politica economica e sociale e dunque per finalità promozionali di un'area geografica, di un settore economico o in vista di determinate finalità, ma per farsi concorrenza tra loro ed essere competitivi sul piano comunitario ed internazionale per attirare investimenti esteri.

Da qui, il «pacchetto fiscale» del dicembre 1997 (37) volto a contrastare le forme di concorrenza fiscale sleale tra gli Stati, anche in materia di aiuti fiscali. Tra le diverse misure

---

(37) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, in GUCE C 2, 6 gennaio 1998, p. 1.



del pacchetto, in questa sede, si possono richiamare l'adozione di un «codice di condotta» sulla fiscalità delle imprese e l'elaborazione di nuovi orientamenti in materia di aiuti fiscali.

Il codice di condotta si riferisce alle discipline che condizionano, o possono condizionare, in modo rilevante le scelte di investimento, diretto o indiretto, nel territorio della Comunità. Entro tale ambito, considera particolarmente dannose quelle che determinano un livello di imposizione effettivo inferiore a quello generalmente applicato nel paese interessato, quali che siano le tecniche impiegate, e dunque anche gli aiuti fiscali (38).

Il codice di condotta impone agli Stati membri di non adottare misure nocive (ed in ogni caso di informare gli altri Stati membri sulle nuove in via di istituzione) e di eliminare entro il 31 dicembre 2002 quelle esistenti.

Nel novembre 2000 è stata elaborata da un gruppo di lavoro appositamente costituito una prima lista contenente 66 misure tra cui due relative ai Paesi Baschi ed alla Navarra sui Centri di coordinamento, che per operazioni infragruppo e servizi finanziari prevedono criteri di determinazione della base imponibile più vantaggiosi ed una aliquota inferiore rispetto a quella in vigore nei territori spagnoli (39), disposizioni del resto già prese in considerazione dal *Pacto fiscal* del gennaio 2000.

Va segnalato che il codice di condotta si aggiunge alle altre forme di integrazione. Tutte le misure restano, dunque, sempre possibile oggetto di armonizzazione, oppure di essere valutate in rapporto ai divieti di aiuti fiscali o di discriminazione fiscale.

È quanto si è puntualmente verificato nelle more dell'approvazione del codice di condotta. È recentissimo, luglio 2001, infatti, l'annuncio da parte della Commissione dell'inizio delle procedure sugli aiuti fiscali, previste dall'art. 88 del trattato, nei confronti di 15 regimi agevolativi elencati dal gruppo di lavoro creato per l'attuazione del codice di condotta, tra cui i Centri di coordinamento della Vizcaya.

Nel quadro delle decisioni del dicembre 1997 e del contrasto alla concorrenza fiscale sleale, va inoltre segnalata l'elaborazione, per la prima volta, di orientamenti specifici in materia di aiuti fiscali (40).

I nuovi criteri di valutazione, pubblicati nel 1998, prevedono che la Commissione:

- non può autorizzare aiuti contrari al diritto tributario comunitario;
- ai fini dell'autorizzazione di un aiuto fiscale, deve, tra l'altro, tener conto degli effetti degli aiuti elencati come misura dannosa dal codice di condotta;
- può autorizzare un aiuto fiscale a carattere non continuativo, vale a dire per determinati progetti (in particolare di investimento), il cui ammontare sia limitato rispetto ai costi (così come avviene con le sovvenzioni), purché le discipline siano trasparenti ai fini di quantificare il vantaggio ottenuto;
- può autorizzare un aiuto fiscale a carattere continuativo (i cd "aiuti al funzionamento" che, in linea di principio, sono vietati), ma solo in via eccezionale ed a certe condizioni;

---

(38) In particolare il codice di condotta prende in considerazione le misure preferenziali che presentano le caratteristiche di essere riservate solo ai non residenti o previste solo per le transazioni effettuate con non residenti; di essere configurate in modo da essere completamente isolate dall'economia nazionale e da non incidere sulla base imponibile nazionale; di essere concesse senza che sia svolta alcuna effettiva attività economica e senza che vi sia una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che concede le agevolazioni fiscali; di contenere norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale che si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, soprattutto dalle norme concordate in sede OCSE; di non essere trasparenti, compresi i casi in cui le norme sono applicate in maniera meno rigorosa in sede amministrativa.

(39) Cfr. la relazione del gruppo "Codice di condotta" al Consiglio Ecofin del 23 novembre 1999, doc. SN 490/99. Il Consiglio di Feira del 19-20 giugno 2000 ha approvato il lavoro del gruppo. Ed il successivo Consiglio Ecofin del 26 novembre 2000 ha invitato il gruppo "Problemi fiscali" ed il gruppo "Codice di condotta" a proseguire nei loro lavori al fine di raggiungere un accordo definitivo sul pacchetto fiscale nel suo insieme e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2002.

(40) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in GUCE C 384, 10 dicembre 1998, p. 3.

- può autorizzare un aiuto fiscale a finalità regionale, ma solo a determinate condizioni, richiedendosi che, per poter essere dichiarati compatibili con il mercato comune, gli aiuti di Stato destinati a favorire lo sviluppo economico di particolari regioni devono essere «proporzionati e mirati rispetto all'obiettivo perseguito».

La conseguenza dei nuovi orientamenti assunti in tema di aiuti fiscali e dell'adozione del codice di condotta è che gli aiuti fiscali possono sempre essere dichiarati, in deroga, compatibili, e però aggiuntivamente, rispetto alle altre forme di aiuti degli Stati, sono sottoposti ad un ulteriore scrutinio.

In primo luogo, devono rispettare i nuovi orientamenti in materia di aiuti fiscali. Il fatto che sono aiuti fiscali può ostare alla autorizzazione in deroga (nonostante che in quanto aiuti settoriali, regionali o orizzontali potrebbero, come tali, essere dichiarati compatibili) (41). La misura agevolativa, che costituisce un aiuto di Stato, pur potendosi dichiarare compatibile in ragione di finalità settoriali, regionali, orizzontali, va valutata anche sotto il profilo dell'impiego dello strumento fiscale in vista del fine desiderato; non che tale impiego sia illegittimo di per sé, è che deve rispettare, in aggiunta, anche gli orientamenti fissati in modo specifico dalla Commissione in materia di aiuti fiscali.

In secondo luogo, devono rispettare il codice di condotta. Il fatto che danno luogo a concorrenza sleale può ostare alla autorizzazione in deroga (nonostante che in quanto aiuti settoriali, regionali o orizzontali potrebbero, come tali, essere dichiarati compatibili). Pure qui, la misura agevolativa, che costituisce un aiuto di Stato, pur potendosi dichiarare compatibile in ragione di finalità settoriali, regionali, orizzontali, va valutata anche sotto il profilo della concorrenza sleale secondo la definizione del codice di condotta.

## 5. Conclusioni.

Insomma, il mantenimento e l'introduzione di agevolazioni fiscali a favore di determinate imprese e produzioni è oggi più a rischio rispetto al passato ed è più a rischio di altre forme di aiuto di Stato, in ragione del fatto che oggi tale tecnica è considerata possibile misura di concorrenza fiscale sleale tra gli Stati.

E ciò è giustificato, in quanto, in un contesto di mercato unico e ormai a moneta unica, quello degli aiuti di Stato resta uno degli strumenti che possono condizionare, in modo improprio e in contrasto con il trattato, la concorrenza.

È prudente, come si è fatto con il *Pacto fiscal* del gennaio 2000, prenderne atto e procedere ad un riesame della legislazione di favore basca, sia essa in vigore o che si intende introdurre, e dei propri comportamenti, impegnandosi a ritirare molti dei provvedimenti di aiuto fiscale contestati e ad abbandonare le controversie giudiziarie pendenti (42).

---

(41) È il caso del Centro di servizi finanziari e assicurativi di Trieste, prima autorizzato nel 1995, quindi, in ragione dei mutati orientamenti, elencato nel 2000 tra le 66 misure che il gruppo di lavoro sul codice di condotta considera pregiudizievoli per la concorrenza, infine fatto oggetto, secondo l'annuncio della Commissione del luglio 2001, delle procedure di cui all'art. 88, in quanto aiuto di Stato.

(42) Il *Pacto fiscal* tra Paesi Baschi e Stato spagnolo del 18 gennaio 2000 prevede che i territori forali si impegnano a ritirare alcune misure fiscali attualmente in vigore ed a modificarne delle altre, in cambio lo Stato spagnolo si impegna a ritirare tutti i ricorsi presentati dinanzi ai tribunali ed anche a ritirare la questione pregiudiziale presentata dinanzi al *Tribunal superior de Justicia del País Vasco* (TSJPV) ed ora davanti alla Corte di giustizia. Anche i Paesi Baschi si impegnano a ritirare tutti i ricorsi pendenti. Inoltre, le parti si impegnano a creare una Commissione di valutazione per adeguare le normative vigenti e quelle in via di istituzione al *Concierto*. La seconda misura concordata nell'ambito del *Pacto fiscal* prevede che i Paesi Baschi si impegnano ad eliminare alcune discipline fiscali ed a modificarne alcune altre. Le misure da eliminare, tra le altre, sono: le riduzioni della base imponibile per le imprese di nuova creazione contenute nelle norme forali sull'imposta sulle società approvate dai tre territori nel 1996, cd. *minivaciones fiscales*, su cui la procedura di infrazione da parte della Commissione nel 1999, con la conseguenza che in tal modo viene a cadere la materia del contendere per il futuro, anche se resta aperta per gli aiuti già erogati; la deduzione del 45% per determinati investimenti oltre i 2.500 milioni di pesetas, su cui la procedura di infrazione da parte della Commissione nel 1999, anche qui con la conseguenza che in tal modo viene a cadere, per il futuro, la materia del contendere; le normative sui Centri di coordinamento di impresa approvati dai tre territori, già incluse nel codice di condotta. Tra le misure

È utile, anche, «non fare di tutta un'erba un fascio».

Distinguere, allora, tra:

- agevolazioni selettive per determinate imprese rispetto alle norme ordinarie basche; su cui solo, finora, è intervenuta la Commissione, ad esempio nei casi Daewoo e Ramondín; anche se, come si è ampiamente visto, a certe condizioni, possono essere dichiarate compatibili;

- trattamenti ordinari baschi in materia di imposta sulle società e di imposta sul reddito delle persone fisiche, relativamente alle imprese, più favorevoli rispetto al trattamento ordinario spagnolo, per il momento, non messi in discussione;

- misure considerate di concorrenza sleale tra gli Stati comprese nel codice di condotta; rispetto a cui, attualmente, ma nulla toglie che nel futuro vi sia un nuovo elenco, due sono quelle incluse nella lista predisposta dal gruppo di lavoro che riguardano i Paesi Baschi e la Navarra, su cui peraltro, per quanto riguarda i Paesi Baschi, sono stati assunti impegni con il *Pacto fiscal* del 2000.

Va rilevato, infine, che mettere in discussione alcune disposizioni della legislazione dei Paesi Baschi non significa mettere in discussione il *Concierto*. E l'Unione europea ha rivolto la sua attenzione solo a determinate discipline fiscali. Il *Concierto* è ben altro.

---

da modificare, si prevede, tra l'altro, di ridurre le detrazioni per investimenti fissi (di cui alla norma forale sull'imposta sulle società dei tre territori) e portarle dal 15-20% al 10%. Insomma, il *Pacto fiscal* elimina praticamente tutte le controversie giudiziarie (inclusa quella davanti alla Corte di giustizia), riduce la portata dei procedimenti aperti dalla Commissione e prevede un ampio intervento sulla legislazione fiscale basca di favore.

## **Allego, se utile:**

### **Sintesi**

L'autore, dopo aver delineato i rapporti tra Unione europea e Paesi Baschi, definisce la nozione di aiuto fiscale e sostiene che il divieto di aiuti di Stato si applica alle agevolazioni fiscali, da qualsiasi autorità: statale, regionale o locale siano deliberate, e dunque anche a quelle adottate dai Paesi Baschi. Il divieto è di principio e sono previste, a certe condizioni, deroghe nel caso di aiuti regionali, come risulta dalla stessa esperienza basca. Si aggiunge che gli aiuti fiscali possono essere strumento di concorrenza dannosa tra gli Stati, ed alcune misure basche sono riprese nel Codice di condotta. Sui diversi aspetti si traggono brevi conclusioni.

### **Parole chiave:**

Aiuti di stato

Agevolazioni fiscali

Aiuti fiscali

Aiuti regionali

Concorrenza fiscale dannosa

Codice di condotta