

GLI AIUTI FISCALI NELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO

di **FRANCO FICHERA**

Università degli Studi di Bologna

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Le regole di concorrenza e gli artt. 92 e 93 del trattato. - 3. Le agevolazioni fiscali e le «tasse parafiscali». - 4. Gli aiuti fiscali. - 5. La disciplina sugli aiuti ed il principio di non discriminazione fiscale. - 6. L'azione di controllo da parte della Commissione. - *Riferimenti bibliografici.*

1. Premessa.

Il trattato della Comunità europea, art. 92, n. 1, dispone che gli aiuti statali concessi a talune imprese e produzioni «sono incompatibili con il mercato comune».

L'incompatibilità colpisce una delle pratiche attraverso cui gli Stati pongono in essere politiche di sostegno ed è sancita in vista della realizzazione nello spazio comunitario dell'obiettivo di un mercato interno in cui sia rispettato, tra l'altro, il principio della libera concorrenza.

Essa si riferisce a tutti gli strumenti che gli Stati utilizzano in funzione promozionale; in materia tributaria, riguarda le agevolazioni fiscali e, quindi, anche se di gran lunga meno importanti, le cd. tasse parafiscali, «tributi di scopo» nella denominazione in uso in Italia, e cioè i tributi il cui gettito ha una destinazione specifica; entrambe, infatti, costituiscono modalità attraverso le quali gli Stati possono erogare un aiuto alle imprese. Naturalmente l'incompatibilità non colpisce tutte le agevolazioni fiscali e tutte le tasse parafiscali, ma solo quelle che, ai sensi degli artt. 92 e seguenti, costituiscono aiuti di Stato.

Nell'Unione europea l'impiego del sistema tributario a fini di aiuto alle imprese non è di rilievo secondario; si consideri che nei periodi 1989-90, 90-92 e 92-94 le agevolazioni fiscali hanno costituito da un quarto fino ad un terzo degli aiuti complessivi erogati dagli Stati al settore industriale (1), e che sono materia di una accesa, ed a volta dannosa, concorrenza fiscale tra gli Stati membri (2).

(1) Il dato è ricavato distinguendo, all'interno degli aiuti erogati dagli Stati alle imprese industriali, gli «stanziamenti di bilancio», e cioè «sovvenzioni, prestiti agevolati, assunzione di partecipazioni e garanzie», dalle «minori entrate fiscali», vale a dire «riduzioni e differimenti di imposte», 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 17, tabella 5 e punto 21, istogramma II, da cui risulta che nel periodo 1989-90 le agevolazioni fiscali hanno rappresentato il 34% degli aiuti erogati al settore manifatturiero; ID., *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles 1995, punto 17, tabella 5, e punto 21, figura II, da cui si ricava che nel periodo 1990-92 le agevolazioni fiscali hanno costituito il 34% degli aiuti erogati al settore manifatturiero; ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles 1997, punto 16, tabella 5, e punto 20, grafico 2, laddove si segnala che nel periodo 1992-94 le agevolazioni fiscali hanno rappresentato il 26% degli aiuti erogati al settore manifatturiero. Il dato è disponibile solo per il settore industriale; non è invece rilevato per gli altri settori: agricoltura, pesca, carbone e trasporti che pure i censimenti prendono in considerazione, cfr. da ultimo ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., p. 3, punto 5. Con riguardo, infine, all'ammontare degli aiuti ed alla loro ripartizione, si segnala che il totale degli aiuti di Stato erogati dagli Stati membri per il periodo 1992-94, espresso in media annua, ascende a 95.000 milioni di

Il divieto, in ragione delle distorsioni che gli aiuti hanno sugli scambi, non è sconosciuto sul piano internazionale (3), ma trova nell'ordinamento comunitario ben altra estensione e coerenza; ed oggi, con il completamento del mercato unico e la realizzazione dell'Unione economica e monetaria, un particolare risalto.

Il lavoro si propone di fornire la nozione comunitaria di aiuto fiscale e di ricostruirne la disciplina, e si sviluppa secondo il seguente andamento: dopo aver illustrato gli articoli del trattato in tema di aiuti di Stato (n. 2), e rilevato che tra gli aiuti rientrano le agevolazioni fiscali e le tasse parafiscali (n. 3), si precisa che cosa si intende per aiuti fiscali (n. 4) e si chiarisce il rapporto che intercorre tra disciplina sugli aiuti ed il principio di non discriminazione fiscale (n. 5), per concludere su alcuni aspetti dell'attività di controllo da parte della Commissione, con particolare riguardo al problema della trasparenza ed alle implicazioni dell'attuazione del codice di condotta sulla fiscalità delle imprese recentemente adottato (n. 6).

2. Le regole di concorrenza e gli artt. 92 e 93 del trattato.

L'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune presuppone la creazione di uno spazio economico unificato, un mercato interno, dove gli scambi possano avvenire alle stesse condizioni di quelle vigenti nell'ambito di un mercato nazionale in cui non operano barriere ed impedimenti. A tal fine, è necessario non soltanto che siano eliminati gli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, ma anche che la concorrenza non sia falsata, art. 3, lett. g), del trattato della Comunità europea. Il trattato ha così previsto, agli artt. 85 e seguenti, regole sulla concorrenza in modo da assicurare parità di condizioni tra gli operatori economici e garantire che non siano alterati gli scambi intracomunitari. Si tratta di norme rivolte, in primo luogo, alle imprese, al fine di reprimere i comportamenti anticoncorrenziali attraverso il divieto di accordi e cartelli, il divieto di sfruttamento abusivo di posizione dominante, il divieto di pratiche di dumping; e, poi, agli Stati membri, che sono tenuti a non favorire le imprese pubbliche e quelle cui riconoscono diritti speciali o esclusivi ed a non concedere aiuti che favoriscano talune imprese o talune produzioni. I principi che ispirano tale normativa sono quelli del libero mercato e della libera concorrenza, principi che sono a fondamento della costruzione comunitaria e, per la verità, degli stessi ordinamenti statali che le hanno dato vita.

D'altra parte, come ben si può immaginare, limitando l'indagine agli aspetti rilevanti in questa sede, numerose sono le azioni che gli Stati membri, nella loro autonomia, pongono in essere in funzione promozionale, a favore di imprese e produzioni, per la realizzazione di obiettivi economici, sociali, regionali o settoriali. L'interventismo pubblico costituisce, infatti, un connotato proprio degli ordinamenti

ECU, di cui 42.639 milioni vanno al settore industriale, cfr. ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., p. 34, punto 34, tabella 14, e p. 7, punto 12, tabella 3.

(2) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, SEC (96) 487 def., Bruxelles, 20 marzo 1996; EASSON A., *Tax Competition and Investment Incentives*, in *EC Tax Journal*, 1997, p. 63 ss.

(3) Cfr., in particolare, nell'ambito dell'Organizzazione mondiale del commercio (OMC), la normativa sulle sovvenzioni e le misure compensative di cui agli artt. VI, XVI e XXIII del GATT, con le modificazioni introdotte dall'accordo sulle sovvenzioni e le misure compensative concluso nel quadro del Tokyo Round, 1979, e, soprattutto, da quello successivo e più incisivo, sempre sulla stessa materia, concluso nel quadro dell'Uruguay Round, 1994; rilevante in tema di sovvenzioni è anche l'accordo sull'agricoltura, chiuso anch'esso nel contesto dell'Uruguay Round.

statali contemporanei e, del resto, non è estraneo allo stesso ordinamento comunitario, sia esso rivolto al perseguimento di finalità economiche, sociali o territoriali di vario tipo di interesse comune, sia esso motivato dalla esigenza di mantenere e rendere competitive le imprese e produzioni comunitarie rispetto a quelle dei paesi terzi (4).

Gli artt. 92 e 93 del trattato sugli «aiuti concessi dagli Stati» si inseriscono in questo contesto con una articolata normativa che fissa, in linea di principio, l'incompatibilità degli aiuti statali con il mercato comune, in vista della libera concorrenza ed, allo stesso tempo, prevede delle deroghe, in vista di obiettivi economici e sociali ritenuti degni di tutela nella prospettiva comunitaria; affidando, infine, alla Commissione, sotto il controllo della Corte di giustizia, le competenze sulla loro valutazione. Ne deriva una incompatibilità che non è assoluta ed incondizionata, e che richiede per essere sanzionata una verifica ed una decisione da parte della Commissione (5). Incompatibilità di principio ed autorizzazione in deroga sono, così, la via scelta dall'ordinamento comunitario per trovare un equilibrio fra l'esigenza di promuovere obiettivi di interesse comune e quella di sviluppare gli scambi e la concorrenza nel mercato unico (6).

Ma vediamo partitamente la disciplina prevista dal trattato.

L'art. 92, n.1, fissa, in linea di principio, l'incompatibilità con il mercato comune della concessione di aiuti statali, e cioè di misure quali: sovvenzioni, erogazioni e sostegni finanziari e, come vedremo, agevolazioni fiscali e tasse parafiscali, che comportano l'esborso di risorse statali e che, favorendo talune imprese e produzioni, incidano sugli scambi tra gli Stati membri e falsino o minaccino di falsare la concorrenza (7). Il divieto mira ad evitare che imprese e produzioni di uno Stato membro, a seguito di misure di favore che le riguardano, e che hanno l'effetto di alleviare gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa, si vengano a trovare, sotto diversi

(4) Basti ricordare, a riguardo, il tenore dell'art. 2 secondo cui «la Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di una Unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni di cui agli artt. 3 e 3A, uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità, una crescita sostenibile, non inflazionistica e che rispetti l'ambiente, un elevato grado di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri». Tra le azioni e le politiche di cui all'art. 3, alla lett. f) è indicato «il rafforzamento della competitività dell'industria comunitaria».

(5) Cfr. CGCE, sent. 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike und Weinlig/Germania*, Racc., p. 595; sent. 22 marzo 1977, causa 78/76, *Ianelli e Volpi*, Racc., p. 557; e, più recentemente, sent. 14 febbraio 1990, causa C-301/87, *Francia/Commissione*, Racc., p. I-307, laddove, dopo aver ribadito che l'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune non è né assoluta né incondizionata, si afferma, punto 16 della motivazione, che «il trattato disponendo all'art. 93 l'esame permanente e il controllo degli aiuti da parte della Commissione, ha inteso far sì che l'accertamento dell'eventuale incompatibilità di un aiuto col mercato comune risulti, sotto il controllo della Corte di giustizia, da un adeguato procedimento, di competenza della Commissione»; nello stesso senso, sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, Racc., p. I-1847.

(6) Sull'interazione tra politica di concorrenza e le altre dimensioni della politica comunitaria, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXVI relazione sulla politica di concorrenza 1996*, Bruxelles 1997, p. 17 ss., punti 1-8; ed inoltre p. 79, punto 159, laddove si afferma che, in materia di aiuti di Stato, «nel corso del 1996, la Commissione ha continuato ad imporre una rigorosa disciplina garantendo nel contempo l'equilibrio tra il rispetto delle regole e dei principi in materia di aiuti di Stato e la considerazione del contributo apportato da taluni aiuti agli obiettivi di altre politiche comunitarie»; e p. 17, punti 1-2, laddove si rileva che «agendo sulle strutture stesse dell'economia europea, la politica di concorrenza mira a conservare ai mercati la flessibilità indispensabile per sfruttare le capacità di iniziativa e di innovazione e consentire una distribuzione efficace e dinamica delle risorse della società. Questa azione strutturale porta ad una interazione tra la politica della concorrenza e la maggior parte delle altre politiche trasversali, quali l'approfondimento del mercato interno, la politica di crescita e di competitività, la politica di coesione, la politica di ricerca e di sviluppo, la politica per l'ambiente e la politica dei consumatori. La politica di concorrenza è quindi nel contempo una politica autonoma della Commissione europea e parte integrante delle politiche dell'Unione, che insieme contribuiscono alla realizzazione degli obiettivi comunitari di cui all'art. 2 del trattato».

(7) L'inciso, con cui inizia l'art. 92, «salvo deroghe contemplate nel presente trattato», va inteso nel senso che per taluni settori l'applicazione degli artt. 92 e seguenti va temperata con le discipline speciali previste dal trattato della Comunità europea che le riguardano; è il caso degli aiuti nei campi dell'agricoltura, della pesca, dei trasporti, della cultura, della sicurezza nazionale; per il settore del carbone e dell'acciaio trovano, poi, applicazione gli artt. 4, lett. c), e 95 del trattato CECA che disciplinano, in quel contesto, gli aiuti di Stato.

profili, in una situazione di vantaggio rispetto alle imprese e produzioni concorrenti, sia sul piano interno che sul piano comunitario (8). L'inciso: «nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri», comporta che l'incompatibilità non vale nel caso di aiuti concessi ad imprese e produzioni il cui mercato sia esclusivamente locale e, dunque, non influenzino gli scambi comunitari, o che siano in rapporto solo con paesi terzi. Anche se, distinguere tra incidenza sul piano interno, comunitario e mondiale non è sempre facile o possibile (9). Con il divieto si vuole evitare che attraverso gli aiuti gli Stati surrettiziamente ripristino quelle barriere protezionistiche che il trattato impone di smantellare: dai dazi doganali alle tassazioni discriminatorie, alle misure equivalenti alle restrizioni quantitative, ed, inoltre, che si determini una dannosa concorrenza tra gli Stati che sarebbe in stridente contrasto con il completamento del mercato interno e l'Unione economica e monetaria (10).

Una volta sancita l'incompatibilità, si elencano le deroghe. Al n. 2, si stabilisce che sono compatibili *de iure* con il mercato comune gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che non intervengano discriminazioni connesse con l'origine dei prodotti (11), gli aiuti concessi in occasione di calamità naturali o eventi

(8) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, laddove, punto 28 della motivazione, si rileva che «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»; nello stesso senso, sent. 13 luglio 1988, causa 102/87, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 4067; sent. 24 febbraio 1987, causa 310/85, *Deufil, Racc.*, p. 901; sent. 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris, Racc.*, p. 2671, punto 11 della motivazione, in cui si può leggere che «quando un aiuto rafforza la posizione di una impresa nei confronti di altre imprese concorrenti, gli scambi intracomunitari devono essere considerati influenzati dall'aiuto»; sent. 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España, Racc.*, p. I-877, laddove, punti 12 e 13 della motivazione, si afferma che, qualunque forma assuma, un provvedimento deve essere considerato come un aiuto di Stato ai sensi del trattato se procura all'impresa interessata un vantaggio economico o finanziario di cui essa non avrebbe beneficiato nel corso normale della sua attività, diminuendo gli oneri che gravano di norma sul suo bilancio.

(9) Cfr. CGCE, sent. 13 luglio 1988, causa 102/87, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 4067; sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione, Racc.*, p. I-959.

(10) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit. punto 3, dove si nota che «il completamento del mercato interno e l'imminenza dell'Unione economica e monetaria richiedono un controllo sempre più efficace degli aiuti di Stato giacché tali misure possono essere utilizzate in sostituzione di ostacoli agli scambi che sono stati ormai smantellati nel processo di integrazione». Per le connotazioni dannose che può assumere la concorrenza fiscale tra gli Stati membri in ragione della concessione di aiuti attraverso il sistema fiscale, cfr. ID., *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, cit.; EASSON A., *Tax Competition and Investment Incentives*, cit., p. 63 ss.

(11) Sulla disposizione di cui all'art. 92, n. 2, lett. a), cfr. LEANZA U., *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. 723, secondo cui «il consumatore finale non influisce sul gioco della concorrenza; quindi se per motivi di carattere sociale uno Stato interviene in favore di alcuni consumatori, ciò non può falsare il gioco della concorrenza stessa. In definitiva, i prodotti saranno pagati allo stesso prezzo, sia dai consumatori che beneficiano degli aiuti statali, sia da quelli che di tali aiuti non beneficiano, ma una certa parte del prezzo pagato dai primi è a carico dello Stato». Per un esempio, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Diritto della concorrenza nelle Comunità europee. Volume IIB. Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*, Bruxelles 1997, p. 12, secondo cui «rientrano in questa categoria, le esenzioni fiscali concesse dalla Germania agli acquisti di veicoli dotati di marmitta catalitica, indipendentemente dalla marca dei veicoli. Questi aiuti rientrano nella deroga di cui all'art. 92, n. 2, solo se sono concessi a dei privati e non a delle imprese». Un altro esempio che viene spesso richiamato a riguardo, ma che in realtà non è congruente, è quello dell'acquisto di materie prime dallo Stato e loro rivendita a prezzo scontato, con conseguente diminuzione del prezzo del prodotto finito per il consumatore, cfr. CGCE, sent. 3 febbraio 1977, causa 52/76, *Benedetti/Munari, Racc.*, p. 163, conclusioni dell'avv. gen. G. REISCHL, laddove, p. 190, si afferma che «nella presente fattispecie sembra che l'AIMA (...) abbia acquistato, seguendo le direttive del governo italiano, frumento tenero al prezzo d'intervento valendosi di finanziamenti statali, rivendendolo poi ad un prezzo notevolmente inferiore (a determinate imprese molitorie) al fine di far ribassare il prezzo del pane. Si può quindi partire dal presupposto che lo Stato italiano abbia sostenuto un onere finanziario, e che perciò si configuri l'ipotesi di "aiuto concesso mediante risorse statali". Poiché lo scopo dell'intervento consisteva nella riduzione del prezzo del pane a favore di categorie sociali a debole reddito, è inoltre chiaro che si può parlare di aiuto a carattere sociale concesso a singoli consumatori, e che si deve quindi ammettere la compatibilità dell'intervento col trattato. A ciò si potrebbe tuttavia obiettare che il metodo applicato, il quale non prevedeva immediate sovvenzioni a favore dei consumatori, poteva implicare anche il fatto che beneficiari dell'aiuto fossero le interposte aziende molitorie». Il dubbio nasce, e la formulazione dell'avv. gen. G. REISCHL lo conferma, dal fatto che nel caso di specie, in ragione della tecnica adottata, si rientra più che nel caso di aiuto a consumatori in quello di aiuto a determinate imprese e produzioni. Lo stesso vale, perché anche qui il beneficiario della misura è l'impresa e non il consumatore, per un'altra ipotesi che pure viene spesso portata ad esempio, quella della vendita ad un prezzo inferiore a quello di mercato, compensata da una sovvenzione corrisposta al venditore; è il caso, ad esempio, delle tariffe postali o di trasporto ridotte rispetto ai prezzi di mercato, compensate da una sovvenzione all'impresa erogatrice; a riguardo, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 90 s., punto 198, in tema

eccezionali, ed, infine, gli aiuti concessi a certe regioni tedesche, ad esempio Berlino, per compensare gli svantaggi derivati della divisione della Germania, deroga, quest'ultima, senza più ragione di essere dopo l'unificazione tedesca.

E, al n. 3, si prevede che possono essere considerati compatibili gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; gli aiuti diretti a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a gravi perturbamenti dell'economia di uno Stato membro; gli aiuti rivolti ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni, purché non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune; ed inoltre, a seguito del trattato dell'Unione europea, gli aiuti indirizzati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio; e, infine, le altre categorie di aiuti che siano determinate con decisioni del Consiglio. Queste tipologie di aiuti, in quanto presentino dei meriti anche nella prospettiva comunitaria, possono, nonostante che alterino la concorrenza, essere dichiarati compatibili a seguito di un esame da parte della Commissione. A tal fine, l'art. 93 conferisce alla stessa un ampio potere di valutazione discrezionale che si esercita, sotto il controllo della Corte di giustizia, sia attraverso decisioni relative a casi individuali, sia attraverso la fissazione di principi e criteri generali per la valutazione degli aiuti a cui la Commissione si attiene nella sua attività (12), e che concretano una vera e propria «politica di concorrenza» in materia di aiuti (13).

Ai fini del controllo di compatibilità, il trattato distingue tra aiuti esistenti ed aiuti in via di istituzione, e prescrive peculiari procedure di controllo che sono state via via precisate e rese più rigorose dalla prassi della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

In ordine agli aiuti esistenti, l'art. 93, n. 1, prevede un esame permanente da parte della Commissione dei regimi di aiuto in vigore negli Stati membri. La procedura, di cui al n. 2 dell'art. 93, dispone che la Commissione, qualora ritenga che un regime di aiuto sia incompatibile, intimi agli interessati di presentare le loro osservazioni. L'avvio della procedura di controllo non sospende l'erogazione dell'aiuto, e dunque lo Stato membro può continuare a concederlo durante il suo corso (14). Una volta constatata l'incompatibilità dell'aiuto con il mercato comune, la Commissione ne ordina, con una decisione, la modifica o la soppressione, fino all'eventuale recupero presso i beneficiari delle risorse erogate (15). In caso di inottemperanza, la Commissione o qualsiasi altro

di vantaggi fiscali a favore della Posta francese in ragione dei costi supplementari dovuti ai vincoli cui essa era assoggettata nell'espletare i suoi compiti di servizio pubblico; in questo caso, secondo la Commissione, la contropartita a favore dell'impresa non deve andare oltre il mancato ricavo, altrimenti viola l'art. 92 del trattato. Su altri profili della deroga di cui all'art. 92, n. 2, lett. a), si avrà modo di ritornare più avanti.

(12) Cfr., sui poteri discrezionali riservati alla Commissione, CGCE, sent. 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris*, *Racc.*, p. 2671; sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. I-959; sent. 21 marzo 1991, causa C-303/88, *Italia/Commissione*, *Racc.*, p. I-1433; sent. 19 maggio 1993, causa C-198/91, *Cook/Commissione*, *Racc.*, p. I-2487.

(13) Cfr. TIZZANO A., *Lo sviluppo delle competenze materiali delle Comunità europee*, in *Riv. dir. eur.*, 1981, p. 147; TESAURO G., *Diritto comunitario*, Cedam, Padova 1995, p. 475 s.

(14) Sulla procedura in tema di aiuti esistenti cfr. CGCE, sent. 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike und Weinlig/Germania*, *Racc.*, p. 595; sent. 30 giugno 1992, causa C-312/90, *Spagna/Commissione*, *Racc.*, p. I-4117; sent. 30 giugno 1992, causa C-47/91, *Italia/Commissione*, *Racc.*, p. I-4143; sent. 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun*, *Racc.*, p. I-887; ed, in particolare, la sent. 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, *Racc.*, p. I-877, punto 16 della motivazione.

(15) Cfr. CGCE, sent. 12 luglio 1973, causa 70/72, *Commissione/Germania*, *Racc.*, p. 813, punto 13 della motivazione, laddove si afferma che «per avere un effetto utile, l'abolizione o la modifica possono implicare l'obbligo di chiedere il rimborso di aiuti concessi in spregio al trattato»; sulle tematiche del recupero degli aiuti cfr. sent. 2 febbraio 1989, causa 94/87, *Commissione/Germania*, *Racc.*, p. 175; sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. I-959; sent. 20 settembre 1990, causa C-5/89, *Commissione/Germania*, *Racc.*, p. I-3437; sent. 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat des négociants et transformateurs de saumon*, *Racc.*, p. I-5505; sent. 10

Stato interessato possono adire direttamente la Corte di giustizia; ma anche il terzo interessato, ad esempio una impresa concorrente, può, in forza dell'art. 177, far valere i propri diritti dinanzi al giudice nazionale, come si vedrà. Per altro verso, lo Stato membro, le cui misure di aiuto sono state ritenute incompatibili, può, ai sensi dell'art. 173, n. 1, impugnare la decisione della Commissione dinanzi alla Corte di giustizia; lo stesso vale, in forza dell'art. 173, n. 2, per il beneficiario dell'aiuto ritenuto incompatibile (16). Viceversa, nel caso in cui la Commissione dichiari la compatibilità dell'aiuto, è previsto, ai sensi dell'art. 173, n. 1, la possibilità da parte degli altri Stati membri, non solo di quelli danneggiati dall'aiuto dichiarato legittimo, di impugnare la decisione dinanzi alla Corte; lo stesso vale per il terzo interessato che può, in forza dell'art. 173, n. 2, far valere i propri diritti dinanzi alla Corte (17).

In ordine agli aiuti in via di istituzione o aiuti «nuovi» (18), l'art. 93, n. 3, prevede che i progetti diretti ad istituire e modificare aiuti in vigore siano comunicati alla Commissione in tempo utile perché possa presentare le sue osservazioni (cd. obbligo di notifica) (19). Se la Commissione ritiene che un progetto non sia compatibile, inizia, senza indugio, la procedura di controllo di cui al n. 2 dell'art. 93 (20). In questo caso, a differenza di quanto visto per gli aiuti già esistenti, prima che tale procedura abbia condotto ad una decisione finale, gli Stati membri sono tenuti a non dare esecuzione alle misure progettate (cd. obbligo di *standstill* o divieto di esecuzione) (21).

Circa l'efficacia delle norme sugli aiuti e la diretta applicabilità da parte del giudice nazionale, la Corte ha ritenuto che si tratta di una disciplina che non ha un effetto diretto (22), se non nel momento in cui la Commissione abbia dato attuazione agli artt. 92

giugno 1993, causa C-183/91, *Commissione/Grecia*, Racc., p. I-3131; sent. 23 febbraio 1995, causa C-349/93, *Commissione/Italia*, Racc., p. I-343; sent. 4 aprile 1995, causa C-348/93, *Commissione/Italia*, Racc., p. I-673.

(16) Cfr., in tema di ricorso del beneficiario dell'aiuto, CGCE, sent. 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris*, Racc., p. 2671.

(17) In tema di ricorso del terzo interessato avverso una dichiarazione di compatibilità, cfr. CGCE, sent. 28 gennaio 1986, causa 169/84, *COFAZ*, Racc., p. 391, in cui la Corte segue l'orientamento espresso dall'avv. gen. P. VERLOREN VAN THEMAAT, il quale nelle sue conclusioni, p. 403, rilevava che «per definizione le imprese favorite e i loro concorrenti sono riguardati nella stessa misura. Gli svantaggi per i concorrenti corrispondono in questo caso ai vantaggi per le imprese favorite. Sotto questo aspetto non vi è alcun motivo di considerare i concorrenti meno direttamente o individualmente riguardati da una decisione della Commissione positiva o negativa delle imprese favorite dalla sovvenzione»; cfr. anche sent. 19 maggio 1993, causa C-198/91, *Cook/Commissione*, Racc., p. I-2487.

(18) Sulla procedura in materia di aiuti in via di istituzione o aiuti nuovi cfr. CGCE, sent. 11 dicembre 1973, causa 120/73, *Lorenz/Germania*, Racc., p. 1471; sent. 20 marzo 1984, causa 84/82, *Germania/Commissione*, Racc., p. 1451; sent. 9 ottobre 1984, cause 91 e 127/83, *Heineken*, Racc., p. 3435; sent. 14 febbraio 1990, causa C-301/87, *Francia/Commissione*, Racc., p. I-307; sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, Racc., p. I-959; sent. 21 marzo 1991, causa C-305/89, *Italia/Commissione*, Racc., p. I-1603; sent. 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat des négociantes et transformateurs de saumon*, Racc., p. I-5505; sent. 19 maggio 1993, causa C-198/91, *Cook/Commissione*, Racc., p. I-2487.

(19) Cfr. CGCE, sent. 20 marzo 1984, causa 84/82, *Germania/Commissione*, Racc., p. 1451, sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, Racc., p. I-959; sent. 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat des négociantes et transformateurs de saumon*, Racc., p. I-5505.

(20) La fase preliminare di esame, prima che si dia inizio alla procedura formale di controllo, non può protrarsi oltre due mesi dalla notifica, trascorsi i quali, senza che sia aperta la procedura di esame, il silenzio della Commissione vale come assenso, cfr. CGCE, sent. 11 dicembre 1973, causa 120/73, *Lorenz/Germania*, Racc., p. 1471, in particolare il punto 6 della motivazione, laddove si afferma che se «la Commissione, cui uno Stato membro ha reso nota l'elaborazione di un progetto diretto a istituire o modificare un aiuto, non provvede a promuovere il procedimento contraddittorio, lo Stato interessato può, allo scadere del periodo indicato all'esame preliminare del progetto, dare attuazione al regime di aiuti proposto, avvisandone preventivamente la Commissione».

(21) Sull'obbligo di *standstill* o divieto di esecuzione, cfr. CGCE, sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, Racc., p. I-959; sul punto, cfr. TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., p. 490 s., dove si precisa che «l'inosservanza dell'obbligo di notifica e/o di sospensione dell'attuazione dell'aiuto determina la sua illegittimità insanabile, sino all'eventuale recupero dei benefici illegittimamente attribuiti; viceversa, non ne determina di per sé l'incompatibilità sostanziale con il mercato comune» (...) «con la conseguenza che la Commissione ha l'obbligo di procedere in ogni caso alla verifica, attraverso l'esame di merito, dell'incompatibilità dell'aiuto».

(22) Cfr. CGCE, sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, Racc., p. I-1847, laddove, punti 31-33 della motivazione, si rileva che secondo la giurisprudenza della Corte «l'incompatibilità degli aiuti di Stato

e seguenti e, per altro verso, gli Stati membri non abbiano rispettato le norme di procedura previste. E così, la Corte, se ha negato ai terzi interessati, e cioè le imprese concorrenti svantaggiate dalla concessione dell'aiuto, il potere di contestare innanzi ai giudici nazionali, in forza del solo art. 92, la compatibilità di un aiuto con il diritto comunitario, ha invece riconosciuto l'effetto diretto nel momento in cui le istituzioni comunitarie abbiano dato concreta attuazione a tale articolo e, per parte loro, gli Stati membri, violando l'art. 93, n. 3, abbiano dato esecuzione alla misura progettata prima che la procedura sia stata definita o, ancora, non si siano conformati alle decisioni della Commissione, se non, addirittura, abbiano erogato l'aiuto senza la preventiva notifica alla Commissione. In questi casi, il singolo può far valere i propri diritti e «l'efficacia immediata del divieto vincola il giudice nazionale a farlo rispettare» (23).

Come si vede, Commissione e Stati membri sono tenuti a puntuali comportamenti ai fini di un adeguato ed efficace scrutinio. La Corte ha segnalato che il controllo di compatibilità è svolto nell'interesse generale della Comunità, ed il rispetto della procedura di cui all'art. 93, n. 2, ha carattere imperativo ogniqualvolta vi siano anche solo dei dubbi sulla compatibilità di un aiuto (24). Disposizioni degli artt. 92 e seguenti che la Corte ha inteso in senso rigido e interpretato in modo via via sempre più rigoroso, e che la Commissione ha applicato in una articolata azione in materia di politica della concorrenza.

L'art. 94, infine, stabilisce che il Consiglio può deliberare tutti i regolamenti utili ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e 93 e fissare le condizioni per l'applicazione dell'art. 93, n. 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tali procedure. Regolamenti che però, tranne alcuni in materia di trasporti, non sono stati adottati, per cui la politica della Comunità in ordine agli aiuti è restata affidata alle prassi decisionali della Commissione ai sensi dell'art. 93, sotto il controllo, beninteso, della Corte di giustizia.

3. Le agevolazioni fiscali e le «tasse parafiscali».

Secondo l'art. 92, n. 1, gli aiuti incompatibili sono quelli «concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

con il mercato comune non è né assoluta né incondizionata. Il trattato, organizzando con l'art. 93 l'esame permanente ed il controllo degli aiuti da parte della Commissione, vuole che l'eventuale incompatibilità di un determinato aiuto con il mercato comune venga accertata, sotto il controllo della Corte di giustizia, mediante apposito procedimento, che spetta alla Commissione avviare. Di conseguenza i singoli non possono, richiamandosi unicamente all'art. 92, contestare la compatibilità di un aiuto con il diritto comunitario dinanzi ai giudici nazionali né chiedere a questi di pronunciarsi, in via principale o incidentale, sull'eventuale compatibilità; nello stesso senso, cfr. sent. 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. I-959; sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a.*, *Racc.*, p. I-6523.

(23) Cfr. CGCE, sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, *Racc.*, p. I-1847, conclusioni dell'avv. gen. G. TESAURO, p. I-1872, secondo cui «dinanzi ad una giurisdizione nazionale non si potrà far valere l'incompatibilità dell'aiuto per violazione dell'art. 92 (valutazione riservata alle istituzioni comunitarie e, *in primis*, alla Commissione), bensì soltanto la sua irregolare esecuzione, per violazione dell'art. 93, n. 3, o per violazione di una decisione, adottata dalla Commissione ex art. 93, n. 2, che dichiari l'incompatibilità dell'aiuto»; nello stesso senso, cfr. sent. 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat des négociantes et transformateurs de saumon*, *Racc.*, p. I-5505; sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a.*, *Racc.*, p. I-6523; sent. 16 dicembre 1992, causa C-114/91, *Claeys*, *Racc.*, p. I-6559; sent. 16 dicembre 1992, cause riunite C-144/91 e C-145/91, *Demoor ed altri*, *Racc.*, p. I-6613.

(24) Cfr. CGCE, sent. 20 marzo 1984, causa 84/82, *Germania/Commissione*, *Racc.*, p. 1451; 21 marzo 1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. I-959; ed, inoltre, sent. 10 luglio 1986, causa 40/85, *Belgio/Commissione*, *Racc.*, p. 2321, in particolare le conclusioni dell'avv. gen. C.O. LENZ che osserva che l'obbligo di notifica non riguarda solo quelle misure che senza dubbio costituiscono aiuto, in ordine alle quali si deve quindi soltanto appurare se sono compatibili o meno con il trattato, ma si estende a tutte le misure il cui carattere di aiuto può essere dubbio.

La materia tributaria è rilevante in ordine alla normativa del trattato relativa agli aiuti di Stato con riguardo, in primo luogo, alle agevolazioni fiscali.

La Corte di giustizia ha più volte precisato che l'art. 92, n. 1, nel parlare di aiuti concessi mediante risorse dello Stato in 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 (25). La Commissione, per parte sua, le considera tra le misure di aiuto sottoposte al suo esame (26). Ciò coincide con quanto viene assunto dalla letteratura in materia: secondo la migliore dottrina finanziaria, infatti, le agevolazioni sono assimilabili agli «aiuti concessi dagli Stati», suscettibili di falsare la

(25) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, laddove, 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, e si 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 richiamata, riguardava «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. 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, laddove, 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». Cfr., infine, più recentemente, la 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, laddove, punto 13 della motivazione, si afferma che «come la Corte ha già avuto modo di affermare nell'ambito di una causa concernente il trattato CECA (sent. 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità, Racc.*, p. 3.), il concetto di aiuto è dunque 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», così continuando, punto 14, «in conseguenza, 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», per cui, punto 15, «nei limiti in cui esso sia idoneo ad interferire negli scambi tra gli Stati membri e ad alterare la concorrenza, un simile aiuto è, fatte salve le deroghe previste dal trattato, incompatibile con il mercato comune».

(26) Una prima presa di posizione sulle diverse forme degli aiuti di Stato si trova nella risposta ad una interrogazione dell'on. BURGACHER, in GUCE C 125, 17 agosto 1963, p. 2235, laddove la Commissione compila il seguente elenco delle misure vietate dal trattato: «sovvenzioni, esenzioni da imposte o tasse, esenzione da tasse parafiscali, bonifici di interessi, garanzie di prestiti a condizioni particolarmente favorevoli; cessioni di edifici o di terreni a titolo gratuito o a condizioni particolarmente favorevoli; fornitura di beni e servizi a condizioni preferenziali, coperture delle perdite; qualsiasi altra misura di effetto equivalente». Successivamente, il catalogo è stato ampliato ed ulteriormente definito, come risulta dai periodici censimenti sugli aiuti presentati a partire dal 1989, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, Bruxelles 1989, punti 37-40; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, Bruxelles 1990, punti 28-29; ID., *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, Bruxelles 1993, punto 17; ID., *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., punto 17; ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., punto 16.

concorrenza ai sensi dell'art. 92 del trattato (27); e, poi, sappiamo, come insegna la teoria della spesa fiscale, che le agevolazioni possono ben essere considerate sovvenzioni mascherate (28).

Un'altra modalità attraverso cui il sistema tributario può essere utilizzato per concedere aiuti di Stato è quella delle tasse parafiscali, e cioè quei tributi il cui gettito ha una destinazione specifica, detti «tributi di scopo» nella tradizione italiana. In questa ipotesi, si danno aiuti, ai sensi degli artt. 92 e seguenti, nei casi in cui il tributo colpisca indistintamente determinate imprese o produzioni nazionali ed estere, ma il suo gettito venga poi destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico alle imprese o produzioni nazionali tassate; il che le mette in condizioni di vantaggio (29). Si tratta, anche qui, di una sovvenzione realizzata attraverso il sistema tributario; la tassa parafiscale, infatti, «altro non è che un elemento, una condizione dell'aiuto, e precisamente la sua modalità di finanziamento» (30); come è stato chiarito, «il regime di aiuti in questione si compone di due elementi: l'imposta e l'aiuto vero e proprio, la cui azione congiunta è tale da produrre effetti nocivi sulle condizioni degli scambi» (31).

4. Gli aiuti fiscali.

(27) Cfr. per tutti COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Giuffrè, Milano 1958, p. 44, laddove si afferma che tra gli aiuti indicati dall'art. 92, «si può pensare che rientrano anche gli sgravi fiscali».

(28) Cfr. SURREY S.S., *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973 e SURREY S.S., P.R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.

(29) Cfr. CGCE, sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest, Racc.*, p. I-1847, relativa ad una normativa francese che istituiva un tributo parafiscale sul carburante super, sulla benzina normale e sul gasolio da riscaldamento per uso domestico e prevedeva che i tributi fossero riscossi a favore dell'Agence pour les économies d'énergie, ente nazionale di diritto pubblico, che doveva utilizzarli per finanziare azioni intese ad incentivare le imprese nazionali alla realizzazione di economie energetiche o l'uso razionale delle risorse energetiche insufficientemente strutturate; gli introiti del tributo venivano destinati a favore delle sole imprese nazionali, in quanto solo le raffinerie francesi beneficiavano dei premi concessi dall'Agence; a riguardo di tale tassa parafiscale, la Corte, punto 35 della motivazione, ha affermato che un tributo parafiscale applicato alle stesse condizioni di riscossione ai prodotti nazionali ed ai prodotti importati, il cui gettito è destinato a vantaggio dei soli prodotti nazionali, in modo che i benefici che ne derivano compensano l'onere che grava su quest'ultimi, «può costituire, in funzione della destinazione del suo ricavato, un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, se sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'art. 92 del trattato, restando inteso che l'accertamento del concorso di queste condizioni deve essere effettuato secondo il procedimento previsto a tal fine dall'art. 93 del trattato»; sent. 21 maggio 1980, causa 73/79, *Commissione/Italia, Racc.*, p. 1533, in ordine ad un tributo italiano sullo zucchero, che gravava sia sullo zucchero prodotto in Italia che su quello proveniente dall'estero, ma il cui gettito veniva destinato ad un ente pubblico che lo utilizzava per finanziare l'industria saccarifera ed i produttori di barbabietole italiani; sent. 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, *Sanders Adour ed altri, Racc.*, p. I-3899, relativa ad una tassa francese sull'ammasso dei cereali riscossa a vantaggio di un ente pubblico e finalizzata alla copertura delle spese nazionali di ammasso e d'intervento nel settore dei cereali; sent. 16 dicembre 1992, causa C-114/91, *Claeys, Racc.*, p. I-6559, attinente ad un contributo obbligatorio belga riscosso da un apposito ente che impiegava gli introiti per finanziare indennità, sovvenzioni ed altre prestazioni in favore degli allevatori nazionali di suini; sent. 16 dicembre 1992, cause riunite C-144/91 e C-145/91, *Demoor ed altri, Racc.*, p. I-6613 e sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a., Racc.*, p. I-6523, relative ad un contributo obbligatorio riscosso al fine di finanziare le attività svolte da un apposito fondo che utilizzava i contributi in favore degli allevatori nazionali di bestiame. Cfr., infine, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, punto 26, laddove le tasse parafiscali vengono così definite: «i tributi parafiscali sono imposte che riguardano un settore specifico e che di norma servono a finanziare talune operazioni nel settore medesimo»; nello stesso senso Id., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, punto 25.

(30) Cfr. CGCE, sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a., Racc.*, p. I-6523, conclusioni dell'avv. gen. G. TESAURO, p. I-6536, dove si nota che «come indicato, nella giurisprudenza e nella prassi della Commissione le tasse parafiscali, oltre che alla stregua delle disposizioni fiscali del trattato, sono state apprezzate anche alla stregua delle disposizioni relative agli aiuti. Ciò dipende dalla circostanza che la tassa altro non è che un elemento, una condizione dell'aiuto, e precisamente la sua modalità di finanziamento. In quanto tale, essa influisce sull'impatto che l'aiuto produce sulla concorrenza e gli scambi e va dunque analizzata onde stabilire se e in che misura essa è da ritenersi compatibile con il mercato comune ai sensi dell'art. 92».

(31) Cfr. CGCE, sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 490, laddove la Corte, punto 3/4 della motivazione, afferma che l'art. 93, n. 2, che «prende in considerazione il nesso che può esistere tra l'aiuto concesso da uno Stato membro e il modo in cui è finanziato, mediante fondi dello stesso Stato, non consente quindi alla Commissione di separare l'aiuto propriamente detto dal modo in cui è finanziato e d'ignorare quest'ultimo qualora, congiuntamente al primo, renda il tutto incompatibile col mercato comune».

Ma se agevolazioni fiscali e tasse parafiscali possono essere aiuti, non tutte le agevolazioni fiscali e le tasse parafiscali sono aiuti ai sensi dell'art. 92. È quanto si tratta ora di precisare.

Per quanto riguarda le agevolazioni fiscali, ai fini di individuare quali sono quelle che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 92, n. 1, del trattato, e quindi sono aiuti fiscali, vengono in rilievo diversi profili.

Si deve trattare, in primo luogo, di provvedimenti a favore di «imprese o produzioni». Vi è una delimitazione materiale delle agevolazioni fiscali rilevanti secondo cui sono aiuti fiscali solo quelle che riguardano imprese e produzioni, cioè concesse a qualsiasi entità, persona fisica o giuridica, pubblica o privata che sia, anche un ente senza scopo di lucro, che svolga una attività economicamente rilevante: industriale, commerciale o di prestazione di servizi, che possa entrare in competizione con altre entità economiche (32). Un provvedimento di favore va considerato a vantaggio di una impresa e produzione anche nel caso in cui i destinatari siano i dipendenti della determinata impresa (33) ovvero nel caso in cui il vantaggio a determinate imprese non sia concesso direttamente mediante risorse statali, bensì risulti a causa di un regime statale (34), e ciò in ragione del fatto che, in entrambe le ipotesi, si riscontra l'esborso, o la mancata entrata, a carico dello Stato e, corrispondentemente, il sollievo per l'impresa di un costo che altrimenti ricadrebbe sul suo bilancio. Non costituiscono, invece, aiuto, ovvero, ai sensi dell'art. 92, n. 2, lett. a), costituiscono aiuti, ma *de iure* «sono compatibili con il mercato comune», rispettivamente, le agevolazioni fiscali i cui diretti beneficiari non siano imprese, ad esempio quelle concesse a favore di persone fisiche nel caso, più ovvio, di deduzioni o detrazioni per le persone a carico (35), o quelle concesse a singoli

(32) Cfr. CGCE, sent. 19 gennaio 1994, causa C-364/92, *Eurocontrol*, *Racc.*, p. I-43, punto 18 della motivazione, laddove si afferma che «nel diritto comunitario della concorrenza la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che svolge un'attività economica, indipendentemente dal suo status giuridico e dal suo modo di finanziamento»; mentre, punto 30, non presentano carattere economico che giustifichi l'applicazione delle norme di concorrenza previste dal trattato, le attività che per la loro natura, per il loro oggetto e per le norme alle quali sono soggette, si ricollegano all'esercizio di prerogative tipiche dei pubblici poteri.

(33) Cfr. CGCE, sent. 26 settembre 1996, causa C-241/94, *Francia/Commissione*, *Racc.*, p. I-4551, punti 39-40 della motivazione, ed, in particolare, le conclusioni dell'avv. gen. F.G. JACOBS, laddove, punto 51, rileva che «il fatto che i dipendenti siano i principali beneficiari del regime non è di per sé sufficiente ad escludere che l'intervento statale costituisca un aiuto», e rinvia alla sent. 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità*, *Racc.*, p. 3, in cui «un premio di squadra esentasse per i minatori finanziato a carico dell'erario è stato considerato un aiuto all'industria mineraria», in quanto, p. 46, «il premio di squadra pone a carico dell'erario federale una parte del costo di produzione del carbone tedesco e che, in conseguenza, esso dispensa dal pagarla sia le imprese produttrici, sia i clienti di queste».

(34) Cfr. CGCE, sent. 13 luglio 1988, causa 102/87, *Francia/Commissione*, *Racc.*, p. 4067, laddove la rinuncia della Francia alle entrate fiscali - a beneficio dei titolari dei conti di risparmio Codevi (*comptes de développement industriel*) - rende possibile al FIM (*Fonds industriel de modernisation*) concedere crediti a condizioni preferenziali a determinate imprese; nel caso specifico, come si ricava dalla relazione d'udienza, p. 4068, «i prestiti del FIM erano finanziati con il ricavato dei conti di sviluppo industriale (Codevi), conti privati di risparmio a brevissimo termine che avevano l'obiettivo di consentire alle famiglie francesi di partecipare, per mezzo del loro risparmio, alla progettata ripresa industriale. Gli interessi percepiti dai possessori di Codevi erano fissati dallo Stato ad un livello sensibilmente più basso rispetto a quello di mercato, ma erano esenti dall'imposta sul reddito»; si veda, in particolare, il punto 5 della motivazione, laddove la Corte riporta le motivazioni della decisione della Commissione impugnata, che, poi, punto 14, fa proprie, secondo cui «nella motivazione della decisione 85/378 si chiarisce in particolare che il tasso d'interesse dei prestiti del FIM è fissato sistematicamente ad un livello inferiore a quello dei prestiti concessi ai tassi del mercato, e che tale conseguenza è dovuta al fatto che i prestiti del FIM sono finanziati dai proventi dei Codevi, in quanto i fondi in tal modo raccolti sono trasformati in prestiti a lungo termine per l'industria. Infatti, la possibilità di raccogliere fondi ad un tasso così basso e in così grande quantità deriverebbe dall'esenzione fiscale accordata ai Codevi dallo Stato, che rinuncia in tal modo ad entrate fiscali rilevanti. In queste condizioni, l'interazione tra l'esenzione fiscale dei Codevi e la trasformazione dei loro proventi in prestiti del FIM condurrebbe alla concessione di un'agevolazione in conto interessi a favore delle imprese beneficiarie a scapito delle risorse fiscali dello Stato. La concessione dei prestiti del FIM al tasso preferenziale ad essi proprio rivestirebbe quindi il carattere di aiuto accordato dallo Stato ai sensi dell'art. 92, n. 1, del trattato»; si vedano, infine, le conclusioni dell'avv. gen. C.-O. LENZ, punto 22, laddove si afferma che «gli aiuti statali o concessi con risorse statali di qualsiasi tipo devono essere valutati con riferimento ai loro effetti. Non è quindi rilevante il fatto che il vantaggio per una determinata impresa sia concesso direttamente mediante risorse statali, bensì che per questa impresa risulti un vantaggio a causa di un regime statale».

(35) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., punti 13-18; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità*

consumatori per finalità sociali, ad esempio nel caso di deduzioni o detrazioni, in tema di imposizione personale sul reddito, relative ad interessi su mutui ipotecari o a premi assicurativi, che pure indirettamente possono ritornare a vantaggio di imprese e produzioni (36).

europa, cit., punti 8-10; da ultimo ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., punti 1-2 dell'allegato I, laddove si legge che il censimento si riferisce agli aiuti di Stato a favore delle imprese disciplinati dagli artt. 92 e 93 del trattato CE e non comprende gli «aiuti i cui beneficiari diretti non sono imprese (aiuti alle famiglie, ai portatori di handicap, alle infrastrutture (porti, aeroporti, strade ecc.), ad istituti universitari, a centri di formazione professionali, a paesi in via di sviluppo)».

(36) Il trattato regola il caso di agevolazioni fiscali di cui siano beneficiari i consumatori con una specifica disposizione: l'art. 92, n. 2, lett. a), secondo cui sono compatibili con il mercato comune «gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti»; da tale disposto si ricava che il trattato considera tali aiuti compatibili di diritto e pone soltanto una condizione che essi non siano discriminatori in riferimento all'origine dei prodotti; nel caso in cui la condizione non sia rispettata, la Commissione dichiarerà l'aiuto concesso in violazione del trattato e dunque richiederà allo Stato membro la rimozione della discriminazione attraverso l'estensione del trattamento favorevole alle imprese e produzioni non nazionali, ovvero, se questo non è possibile, la sua modificazione o abolizione; l'accertamento si svolgerà secondo le diverse procedure e tutele previste per gli aiuti esistenti e per gli aiuti in via di istituzione, su cui ci si è già soffermati ed a cui si rinvia. Si può aggiungere che nel caso di aiuti concessi ai consumatori ciò che il trattato prende in considerazione e sanziona, secondo quanto prescrive l'art. 92, n. 2, lett. a), è la discriminazione in base all'origine dei prodotti o dei fornitori dei prodotti; non prende in considerazione, come invece fa nel caso di aiuti concessi ad imprese e produzioni, il fatto che alcune imprese e produzioni siano state favorite rispetto ad altre concorrenti, falsando o minacciando di falsare la concorrenza, secondo quanto prescrive l'art. 92, n. 1. Cfr., sul punto, COMMISSIONE EUROPEA, *XXIV relazione sulla politica di concorrenza 1994*, Bruxelles 1995, pp. 202-3, punto 354, laddove, in ordine all'applicazione dell'art. 92, n. 2, lett. a), si afferma che «si tratta di stabilire se il divieto di discriminazione di cui all'art. 92, n. 2, lett. a), si riferisce solo all'origine geografica o se va interpretato anche in riferimento al tipo di prodotto. A titolo di esempio, ancorché ipotetico, se l'aiuto agli anziani assume la forma di pagamento di parte delle bollette del riscaldamento se questo è elettrico, non è chiaro se si tratta di una discriminazione ai sensi dell'art. 92, n. 2, lett. a), perché non vale per il riscaldamento a carbone o a gas, o perché viene erogato solo per l'uso di elettricità generata all'interno dello Stato membro interessato e non per l'uso di elettricità importata (supponendo che una tale discriminazione non venga creata "de facto" dall'esistenza di un monopolio). Poiché l'"aiuto" per tutti i prodotti equivalenti (cioè per l'intero "mercato del prodotto di cui trattasi"), nella fattispecie qualsiasi tipo di combustibile per riscaldamento, non costituirebbe un aiuto di Stato, ne deriva che il trattato non può aver inteso il termine "discriminazione" in questo contesto in riferimento ai diversi tipi di prodotto. Ciò che il trattato considera aiuto di Stato (l'art. 92, n. 2, si applica solo subordinatamente al n. 1 dello stesso articolo) dovrebbe in ogni caso esulare dall'ambito dell'art. 92, n. 2, lett. a). Di conseguenza, la nozione di discriminazione dell'art. 92, n. 2, lett. a), va intesa in riferimento all'origine o al fornitore del prodotto, non alle misure che distinguono tale prodotto dai prodotti concorrenti». A riguardo, si veda la questione posta da DASSESE M., *Tax Deductibility of Insurance Premiums: A Case of State Aid for Insurance Companies?*, in *EC Tax Journal*, vol. 1, 1995/96, p. 15-25, laddove l'a., in ordine al caso *Bachmann*, solleva il problema del rispetto della disciplina del trattato sugli aiuti in ordine alla deducibilità, ai fini dell'imposizione personale sul reddito, del premio relativo ad un contratto di assicurazione non obbligatoria contro la malattia e l'invalidità e ad uno di assicurazione sulla vita, concessa nel caso di contratto stipulato e di premio versato a società assicuratrici localmente stabilite ed, invece, negata nel caso di contratto stipulato e di premio versato a società assicuratrici stabilite in un altro paese, e, in senso conforme, THÖMMES O., *Tax Deductibility for Payments Made to Locally Established Industries - A Case of State Aid Prohibited under the EC Treaty?*, in *Intertax*, 1996, p. 25 s., che amplia il discorso ad altre fattispecie: la deducibilità delle spese per interessi solo se siano pagate ad istituti di credito stabiliti localmente, i benefici fiscali concessi alle persone fisiche per i mutui ipotecari solo se siano stipulati con banche stabilite localmente, le diverse disposizioni discriminatorie presenti nelle convenzioni bilaterali. Nel caso *Bachmann*, CGCE, sent. 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, Racc., p. I-249, il signor Bachmann, di nazionalità tedesca, si era visto negare, per gli anni 1973-76, la possibilità di deduzione fiscale dei premi versati per dei contratti di assicurazione non obbligatoria contro la malattia e l'invalidità e per un contratto di assicurazione sulla vita, da lui conclusi nel 1971 con una società di assicurazione tedesca, prima del suo trasferimento per motivi di lavoro in Belgio, nel 1972. Il rifiuto era basato su una norma belga secondo la quale, punto 3 della motivazione, «la deduzione di imposta è ammessa unicamente per contributi di assicurazione non obbligatoria contro la malattia e l'invalidità versati ad un ente mutualistico riconosciuto dal Belgio, e per i contributi d'assicurazione contro la vecchiaia e la morte prematura versati in Belgio». Il signor Bachmann invocava la violazione degli artt. 48, 59, 67 e 106 del trattato, vale a dire del principio di non discriminazione sotto diversi profili. La Corte, nella sua decisione, ammetteva le distorsioni alla libera circolazione, laddove affermava, punto 31 della motivazione, che «è d'uopo rilevare che disposizioni come quelle della legge belga di cui si tratta comportano una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Infatti, disposizioni nazionali che esigono che l'assicuratore sia stabilito in uno Stato membro perché gli assicurati possano fruire, in questo Stato, di talune possibilità di deduzione d'imposta scoraggiano gli assicurati dal rivolgersi ad assicuratori stabiliti in un altro Stato membro, e costituiscono quindi, per questi ultimi, un ostacolo alla libera prestazione dei servizi», ma, come è noto, concludeva nel senso della legittimità della normativa belga, in quanto, nonostante le restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libera circolazione dei servizi, le disposizioni in questione erano «giustificate dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale di cui esse fanno parte, e che non sono quindi contrarie all'art. 48 del trattato», come si legge al punto 28 della motivazione. DASSESE nel suo articolo, una volta ribadite le critiche alla sentenza *Bachmann* sotto il profilo del rispetto del principio di non discriminazione, sostiene la tesi che la misura in questione costituisce anche un aiuto di Stato vietato dal trattato in ragione della distorsione della concorrenza che esso determina tra le imprese che sono favorite dall'aiuto e le imprese concorrenti che non lo sono; in sostanza, l'a. ritiene che il divieto di aiuti di cui all'art. 92, n. 1, si applichi anche al caso di aiuti concessi ai consumatori. La tesi che si tratti di aiuti di Stato incompatibili ex art. 92, n. 1, per le ragioni appena sviluppate ed in particolare per il fatto che, nel caso in esame, il vantaggio competitivo non è realizzato attraverso la riduzione dei costi che normalmente ricadono sull'impresa, e non è l'impresa ad essere beneficiaria della misura, come richiede l'art. 92, n. 1, ma sono i consumatori ed a fini sociali, non si può condividere; piuttosto si

Non si rilevano delimitazioni di altro tipo. L'art. 92, n. 1, parla di aiuti «sotto qualsiasi forma», il che significa che sono rilevanti le agevolazioni fiscali quali che siano le modalità agevolative, siano esse relative al presupposto, alla base imponibile, al tasso, alla prestazione dovuta (37); siano esse concesse ad imprese, nazionali ed estere, stabilite in un determinato paese ed a produzioni realizzate o introdotte in un determinato paese, ovvero ad imprese e produzioni anche solo in quanto, rispettivamente, esportatrici o esportate (38). E quale che sia il tributo a cui afferiscono, ad esempio imposte dirette o indirette, tasse, contributi, o, ancora, contributi sociali (39). Né si rilevano delimitazioni a seconda dell'ente impositore (40).

Ma non basta che si tratti di aiuti alle imprese, occorre anche che si tratti, secondo l'art. 92, n. 1, di aiuti a «talune» imprese o produzioni. Il trattato fa riferimento, dunque, solo agli aiuti specifici o selettivi; «misure generali di politica economica» rivolte a tutte le imprese e produzioni, quali i sistemi tributari o quelli contributivi, nonostante che di norma comportano diversità di trattamento fiscale tra i vari paesi e quindi vantaggi competitivi per le imprese e produzioni di alcuni di essi, non sono riconducibili all'ambito di applicabilità dell'art. 92, n. 1 (41). «In pratica, occorre di volta in volta verificare se la

deve dire che si tratta di aiuti che, in forza dell'art. 92, n. 2, lett. a), «sono compatibili con il mercato comune», ma in quanto non rispettano la condizione di «essere accordati senza discriminazioni derivanti dall'origine dei prodotti», vanno considerati, e dalla Commissione andrebbero dichiarati, contrari al trattato per violazione dell'art. 92, n. 2, lett. a); sotto questo ultimo profilo, il rilievo di DASSESE è esatto, anche se, in tal modo, si rimane nell'ambito di una applicazione del principio di non discriminazione, seppure nel peculiare contesto dell'art. 92, n. 2, lett. a). Resta il fatto, come sottolinea anche FRICK K.A., *Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfverbot nach dem EG-Vertrag*, Pro Universitate, Sinzheim 1995, p. 67 s., che l'incentivo ai singoli crea una differenza tra questo impiego dell'investimento ed altri impieghi, ponendo in posizione di svantaggio competitivo altri settori che sono in concorrenza con le assicurazioni, e, però, nel caso di aiuti a carattere sociale concessi ai consumatori, a differenza di quanto avviene per gli aiuti concessi ad imprese e produzioni, questo aspetto non rileva; in questo caso, infatti, l'ordinamento comunitario, come risulta dall'art. 92, n. 2, lett. a), pone solo la condizione della non discriminazione sulla base dell'origine dei prodotti. In sostanza si è di fronte ad una ipotesi assimilabile a quella, già citata, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Diritto della concorrenza nelle Comunità europee. Volume IIB. Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato, cit.*, p. 12, di esenzioni fiscali concesse agli acquirenti di veicoli dotati di marmitta catalitica, indipendentemente dalla marca dei veicoli, al cui riguardo la Commissione avverte che «questi aiuti rientrano nella deroga di cui all'art. 92, n. 2, lett. a), solo se sono concessi a dei privati e non a delle imprese».

(37) Nei suoi censimenti sugli aiuti di Stato, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, punto 18, la Commissione classifica le agevolazioni sotto le due forme di «riduzioni di imposta» e di «imposte differite»; tra le prime, richiama, punto 4.2. dell'allegato I, i crediti d'imposta e le altre misure di sgravio fiscale indipendenti dall'esistenza di un obbligo fiscale; le detrazioni, le esenzioni e le aliquote ridotte connesse con l'esistenza di un obbligo fiscale, la riduzione dei contributi di sicurezza sociale; e, tra le seconde, punto 18, principalmente, l'ammortamento accelerato e l'accantonamento di riserve attinte a utili non assoggettati a imposta, le quali comunque costituiscono la modalità di gran lunga meno comuni. Si tratta di una elencazione meramente esemplificativa; in realtà, il fenomeno è ampio e variegato; sulle molteplici modalità di impiego dello strumento fiscale a fini promozionali, cfr. FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova 1992, p. 32 ss.

(38) Nel caso di aiuti rivolti solo ad imprese e produzioni nazionali, sempre di aiuti si tratta, solo che nei loro confronti vale anche il principio di non discriminazione, come si vedrà più avanti; nel caso di aiuti concessi solo ad imprese e produzioni estere, anche qui sempre di aiuto si tratta, senza però che valga il principio di non discriminazione, in questo caso, infatti, la misura di incentivo non viola una disposizione comunitaria in quanto la cd. discriminazione inversa, vale a dire a sfavore delle imprese nazionali, non rileva; eventualmente sarebbe censurabile sotto il profilo della violazione del principio di eguaglianza, ma questo sul piano nazionale del singolo ordinamento.

(39) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, in tema di parziale esonero degli oneri sociali previsto dall'ordinamento italiano a favore del settore tessile.

(40) Cfr. CGCE, sent. 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania/Commissione, Racc.*, p. 4013, dove, punto 17 della motivazione, si afferma 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».

(41) Cfr. SCHINA D., *State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94*, ESC, Oxford 1987, p. 30 ss., dove si distingue tra misure generali di politica economica che riguardano l'economia nel suo insieme e quindi tutte le imprese e produzioni, e misure speciali, anche presentate in forma generalizzata, rivolte ad aiutare direttamente o indirettamente determinate imprese. L'aiuto è selettivo quando si riferisce ad alcuni tipi di attività economica, ad alcuni settori dell'economia, a determinati rami dell'attività industriale, alle imprese di una determinata area geografica, non vi rientrano i sistemi tributari o quelli contributivi in principio rivolti a tutti. Cfr., a riguardo, CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione, Racc.*, p. 709, laddove, 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

misura può essere giustificata in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme ovvero rappresenti una deviazione rispetto all'assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici attori» (42). Non è che nei confronti di disparità, anche fiscali, tra i diversi paesi, indotte da misure di carattere generale, l'ordinamento comunitario sia indifferente, solo che, come vedremo, predispone altri rimedi, in particolare quello della armonizzazione delle legislazioni. La distinzione tra misure generali ed aiuti specifici attiene, così, al grado di integrazione comunitaria voluta nelle diverse circostanze ed ai differenti strumenti apprestati per realizzarla.

E' una distinzione, questa, tra misure generali ed aiuti selettivi che richiede, però, qualche precisazione in materia di agevolazioni fiscali. Se, infatti, per aiuto si intende un discostarsi dal regime normale in vigore in un determinato paese membro tale che falsi la concorrenza o minacci di falsarla, e dato che le agevolazioni, per definizione, rappresentano una deroga rispetto al trattamento tributario ordinario vigente in un determinato paese, tutte le agevolazioni, purché a favore di «imprese e produzioni», rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 92, n. 1. E, però, questo può avvenire, per il disposto dell'art. 92 e, si può aggiungere, per il grado di integrazione voluto, solo in quanto, oltre a derogare al trattamento ordinario, comportino un trattamento differenziato per talune fattispecie; si deve, cioè, trattare, ulteriormente, di agevolazioni a favore di «talune» imprese e produzioni. Ne deriva che misure agevolative a carattere generale, e cioè rivolte a tutte le imprese e produzioni non rientrano nell'ambito di applicabilità dell'art. 92 (43).

Bisogna, così, distinguere, all'interno delle discipline dei singoli tributi che riguardano imprese e produzioni, tra trattamenti tributari ordinari, misure agevolative a carattere generale, misure agevolative specifiche; ebbene, solo le ultime costituiscono aiuti ai sensi dell'art. 92 del trattato. Ma vediamo più analiticamente.

natura o dalla struttura di tale sistema»; sent. 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun, Racc.*, p. I-887, in particolare le conclusioni dell'avv. gen. M. DARMON, p. 914 ss. Nello stesso senso, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea, cit.*, punti 13-19; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea, cit.*, punti 8-10.

(42) Cfr. TESAURO G., *Diritto comunitario, cit.*, p. 483 s.

(43) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori, cit.* punti 1-2 dell'allegato I; ID., *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.* punti 1-2 dell'allegato I, ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, punti 1-2 dell'allegato I, laddove si legge che «lo studio ha fatto perno sugli aiuti di Stato a favore delle imprese disciplinati dagli artt. 92 e 93 del trattato CE e dall'art. 95 del trattato CECA. Di conseguenza, le misure generali (che se falsano la concorrenza, rientrano nel campo di applicazione dell'art. 101 del trattato CE) non sono comprese nei dati», e, si continua, sono state escluse le seguenti misure: (...) misure generali e altre misure: «differenze tra i vari sistemi fiscali e di sicurezza sociale negli Stati membri (ammortamento, deficit dei bilanci della sicurezza sociale, ecc.); (...) regimi fiscali speciali (cooperative, imprese individuali, lavoratori autonomi); aliquote ridotte Iva (ad esempio sui prodotti alimentari nel Regno Unito e taluni prodotti dei Dipartimenti francesi d'oltremare)». 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, laddove, 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 su 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 riunite 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 censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea, cit.*, punto 16; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea, cit.*, punto 9,

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 92, 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, dunque, 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. 99 e 100 e seguenti, e, dunque, l'ordinamento comunitario affronta il problema, ma in altro modo (44).

Cruciale, ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e seguenti, si rileva, dunque, 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 (45). 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 ammortamento che sia più

(44) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., punto 15, laddove 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 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*, cit., p. 80, punto 160, laddove 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».

(45) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, cit. 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*, cit. punto 10.5, dell'allegato I, laddove 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*, cit. punto 10.5, dell'allegato I.

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 (46).

Si pone il problema della nozione di agevolazione e della distinzione delle agevolazioni rispetto al trattamento ordinario, come condizione per la loro individuazione. Diversi sono i criteri per determinare il termine di confronto di questo scostamento. L'«approccio normativo» presuppone un modello di imposizione rispetto a cui identificare le deviazioni (47) e, sviluppando questa teoria in ordine all'art. 92, n. 1, del trattato, propone per i singoli tributi via via in considerazione l'assunzione di un modello di tassazione a livello europeo rispetto a cui valutare le legislazioni nazionali (48). L'«approccio positivo», invece, fa riferimento alla legislazione dei singoli Stati e quindi alle discipline che, sulla base della legislazione dei singoli paesi, risultino agevolative rispetto al trattamento ordinario. L'idea da cui si parte è che la difficoltà di individuare le agevolazioni fiscali all'interno della disciplina di un tributo deriva dalla struttura stessa dei tributi che risultano configurati attraverso determinazioni positive e negative, istituti additivi e sottrattivi, che, rispettivamente, creano situazioni di svantaggio o di vantaggio per il contribuente; e che le agevolazioni non sono immediatamente percepibili in quanto sono veicolate da istituti sottrattivi che possono essere agevolativi, ma possono, pur traducendosi in un trattamento favorevole per determinate fattispecie, anche far parte del trattamento ordinario. Ne deriva che tra i trattamenti sottrattivi sono agevolativi solo quelli che, ad un tempo, sono in deroga rispetto al trattamento ordinario, comportano un trattamento più favorevole per determinate fattispecie e svolgono una funzione promozionale. Come si vede, la distinzione rispetto al trattamento ordinario non dipende dall'impiego di determinati istituti e meno ancora dalle denominazioni che si trovano nella legislazione: esenzioni, esclusioni, deduzioni, detrazioni, esoneri, aliquote ridotte, tassazione separata, discipline sostitutive e così via, ma dal considerare se nei casi concreti queste determinazioni negative siano partecipi del trattamento ordinario o siano agevolative. Se ne ricava che il trattamento ordinario non deriva solo da un modello di partenza, ma risulta anche dalle discipline adottate nei singoli ordinamenti (49). In questa prospettiva, ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e seguenti, non si tratta di ricostruire - come dall'approccio normativo - un modello comune per ogni imposta e vederne le deviazioni nelle singole legislazioni nazionali, il che peraltro sarebbe incongruo in ordine all'art. 92 che riguarda gli aiuti dei singoli Stati; si tratta piuttosto di verificare le deroghe agevolative paese per paese e tributo per tributo. Si può considerare che, mentre l'ipotesi

(46) Per una esemplificazione di casi dubbi nella tassazione del reddito di impresa, per gli Stati Uniti, cfr. SURREY S.S., P.R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit., p. 184 ss.; per la Germania, cfr. FRICK K.A., *Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfverbot 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 MCDANIEL P.R., S.S. SURREY (a cura di), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer 1985.

(47) Cfr. SURREY S.S., *Pathways to Tax Reform*, cit. e SURREY S.S., P.R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit., a cui si deve la *tax expenditures theory*, secondo cui le agevolazioni non sono altro che spese mascherate, erogate attraverso i tributi, del tutto assimilabili alle sovvenzioni che lo Stato concede per i più svariati motivi, e si traducono in disposizioni speciali che deviano rispetto al modello di tassazione che presiede al tributo in considerazione.

(48) Per un'applicazione dell'approccio normativo alle problematiche comunitarie, cfr. MCDANIEL P.R., *Personal Income Taxes: The Treatment of Tax Expenditures*, in S. CNOSEN (a cura di), *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer, Deventer 1987, p. 119 ss.

(49) Cfr., in tal senso, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, cit. p. 32 ss. e 106 ss.

del modello unitario di imposta può tornare utile ed eventualmente essere alla base - è stato il caso dell'Iva - di processi di armonizzazione fiscale, la verifica legislazione per legislazione e tributo per tributo è più confacente al problema del controllo degli aiuti di Stato di cui agli artt. 92 e seguenti, ai cui fini, appunto, si tratta di prendere in considerazione le legislazioni dei singoli paesi per valutare il discostarsi dal regime normale, in vigore in un determinato paese membro, di provvedimenti di favore che falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Il richiamo alle discipline positive dei singoli ordinamenti si giustifica anche per il fatto che sono i singoli paesi che, legittimamente, dispongono su ciò che è trattamento ordinario e su ciò che da esso si discosta (50); senza escludere che, come è stato giustamente osservato, i singoli Stati, essendo liberi, possano, ai fini di essere competitivi, manipolare che cosa costituisce il trattamento ordinario, fino a sottrarsi, per tale via, alla disciplina comunitaria sugli aiuti (51).

In secondo luogo, non rientrano nel campo di applicazione all'art. 92, 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. 92, 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. 92, 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 considerate aspetto delle diversità esistenti tra i diversi paesi, rispetto a cui l'intervento possibile, se ritenuto necessario, è piuttosto quello dell'armonizzazione. Qualora, invece, la stessa misura, sempre in materia di ammortamenti, sia concessa solo a «determinate imprese o produzioni», si versa nel caso di aiuti selettivi, e si rientra nel campo di applicazione dell'art. 92, n. 1 (52). Lo stesso vale 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 degli artt. 92 e seguenti, nel caso in cui siano rivolte a favore della cooperazione o delle organizzazioni non profit in modo indifferenziato,

(50) Va sottolineato che il riferimento a ciò che ogni singolo ordinamento nazionale considera trattamento ordinario è inevitabile da parte dell'ordinamento comunitario, dato che, per quanto non toccato dal diritto comunitario, è di competenza degli Stati membri delineare i sistemi fiscali e contributivi.

(51) Cfr. EASSON A., *Tax Competition and Investment Incentives*, cit., p. 77; nello stesso senso, ma con riguardo alle discipline di attuazione, viene notato dallo stesso a., *ivi*, p. 82, che la pratica dell'*advance ruling* lascia a volte alle amministrazioni finanziarie dei singoli paesi uno spazio di discrezionalità tale che discipline altrimenti generali possono trovare, in casi specifici, e dunque per determinate imprese e produzioni, una interpretazione ed applicazione in deroga più favorevole; e l'osservazione si può ampliare con riferimento agli spazi di discrezionalità che le legislazioni fiscali possono lasciare alle amministrazioni finanziarie nell'applicazione dei singoli tributi. Sugli aspetti di concorrenza fiscale tra gli Stati in tema di aiuti fiscali, si ritornerà, più avanti, nell'ultimo paragrafo.

(52) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 234, laddove 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 prorogare l'applicazione per altri cinque anni».

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 (53). Costituiscono, invece, 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 (54).

A volte, però, la distinzione tra aiuti generali ed aiuti selettivi non è sempre immediata; spesso, infatti, gli Stati adottano non tanto singole misure di incentivo, ma programmi generali di aiuti che contengono sistemi articolati di misure di favore, che nascondono, o possono nascondere, aiuti selettivi. Si tratta di programmi di aiuti a carattere generale, concessi alle imprese, indipendentemente dalla regione o dal settore, in vista di finalità quali l'ammodernamento dell'economia, l'espansione economica, lo sviluppo dell'occupazione e così via, che non rientrano nell'ambito di applicazione degli artt. 92 e seguenti, e che, però, nella loro applicazione, possono dar luogo ad aiuti «a talune imprese e produzioni» (55). Naturalmente la distinzione, in ordine alle singole discipline, non è sempre evidente; da qui l'obbligo per gli Stati membri della notifica per le misure in via di istituzione che abbiano queste caratteristiche generali, ed,

(53) Cfr. a riguardo COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 239, laddove 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, laddove, 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*, cit., p. 85, punto 173, laddove 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, laddove 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 italiani per la liquidazione dei debiti delle cooperative per la raccolta, il trattamento e la commercializzazione dei prodotti della floricoltura».

(54) 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 riunite 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 avvicinare 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 carbo-siderurgico (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. 92 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».

(55) Cfr. MATTERA RICIGLIANO, A., *Il mercato unico europeo. Norme e funzionamento*, UTET, Torino 1990, p. 91; ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Esi, Napoli 1996, p. 192 ss. A riguardo, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., punto 16, in cui si rileva che «in vari Stati membri esistono regimi di incentivi destinati a promuovere o a facilitare la formazione generale o l'occupazione di certe categorie di lavoratori socialmente sfavorite. Se detti regimi non sono specificamente destinati all'industria, ma estesi a tutti i settori dell'economia e di fatto fanno veramente parte di un sistema generale di provvedimenti per l'occupazione, non sono da considerare aiuti di Stato»; nello stesso senso, cfr. ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, Bruxelles 1990, punti 8-10.

eventualmente, della notifica delle misure che ne diano attuazione, per controllare se, nella loro applicazione, non vadano a favore di talune imprese e produzioni (56).

Gli aiuti, così individuati, sono, dunque, incompatibili, a meno che non rientrino nelle deroghe previste dall'art. 92, 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. 92, n. 2 (57); a tal fine, sempre che si tratti di aiuti in via di istituzione, gli Stati membri sono tenuti alla loro notifica. È il caso, il secondo, di misure agevolative che siano concesse a favore di particolari aree geografiche in ragione del ritardo dello sviluppo, del livello di sottoccupazione o del basso tenore di vita, di determinati settori in ragione della crisi che li riguarda o di una ristrutturazione che si rende necessaria, o in vista di determinati obiettivi o programmi di azione, ad esempio la tutela dell'ambiente, il sostegno dell'innovazione, la promozione delle piccole e medie imprese, l'incentivo all'internazionalizzazione ed all'investimento diretto in paesi terzi; 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. 92, n. 1, ma, allo stesso tempo, si tratta di aiuti che possono avere dei meriti nella prospettiva comunitaria e quindi possono, in forza

(56) Cfr. CGCE, sent. 26 settembre 1996, causa C-241/94, *Francia/Commissione, Racc.*, p. I-4551, laddove, in ordine a finanziamenti ad una impresa erogati dal *Fond national de l'emploi* (FNE), fondo nazionale per la piena occupazione, nel contesto di un programma sociale di reinserimento di lavoratori che abbiano perso il posto di lavoro, si afferma, punti 21-24 della motivazione, che se è vero che «gli interventi dell'FNE non sono limitati settorialmente, né territorialmente, né ad una categoria ristretta di imprese. Tuttavia, come la Commissione ha giustamente osservato, l'FNE dispone di un potere discrezionale che gli consente di modulare l'intervento finanziario sulla scorta di diverse considerazioni come, in particolare, la scelta dei destinatari, l'importo dell'intervento finanziario e le condizioni di intervento. Il governo francese stesso ammette che l'amministrazione può derogare alle linee direttrici da essa stabilite qualora una situazione specifica lo giustifichi. Si deve pertanto rilevare che il sistema di partecipazione dell'FNE all'accompagnamento dei programmi sociali, per la sua finalità e la sua economia generale è atto a porre talune imprese in una situazione più favorevole di altre e configura quindi un aiuto ai sensi dell'art. 92, n. 1, del trattato»; ed, in particolare, le conclusioni dell'avv. gen. F.G. JACOBS, laddove, punto 33, afferma che «regimi apparentemente generali possono in realtà avere la conseguenza di favorire talune imprese e produzioni, nel qual caso rientrano nell'art. 92, n. 1, a prescindere dal fatto che sembrano di applicazione generale»; aggiungendo, punto 38, che, nel caso di specie, in ragione dell'ampia discrezionalità riconosciuta all'FNE nella erogazione dei finanziamenti, «i contributi non sono pertanto necessariamente accessibili in modo imparziale alle imprese, anche se il regime si applica in linea di principio a tutti i settori ed a tutte le regioni». Per uno sviluppo dello stesso ordine di argomentazioni con riguardo alla applicazione discrezionale di misure generali, cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXIV relazione sulla politica di concorrenza 1994*, Bruxelles 1995, p. 199, punto 347, laddove si afferma che «per essere considerata aiuto di Stato, una misura deve favorire certe imprese o la produzione di certi beni in uno Stato membro. L'art. 92, n. 1, non si applica alle misure generali rivolte a tutte le imprese in uno Stato membro che soddisfano requisiti oggettivi, non discriminatori e non discrezionali. L'applicazione di questi criteri comunque prevede la possibilità che misure potenzialmente aperte a tutte le imprese possano essere considerate dalla Commissione come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 92, n. 1, nel caso in cui le autorità pubbliche possano decidere su basi discrezionali quali imprese possano beneficiare dell'aiuto e/o in quale misura, o se di fatto, per effetto dei requisiti oggettivi, solo talune imprese possono beneficiare dell'aiuto». Anche a questo riguardo, va richiamato il rilievo di EASSON, cfr. ID., *Tax Competition and Investment Incentives*, cit., p. 82, in tema di *advance ruling* e, più in generale, la questione degli spazi di discrezionalità che, a volte, le legislazioni lasciano alle amministrazioni finanziarie nell'applicazione di misure agevolative di natura fiscale generalizzate, sì che, nella concreta attuazione, discipline di per sé generali, si possono tradurre in provvedimenti individuali, più favorevoli per determinate imprese e produzioni.

(57) Cfr., a riguardo, COMMISSIONE EUROPEA, *XXIV relazione sulla politica di concorrenza 1994*, cit., p. 202, punto 354, laddove, in ordine agli aiuti compatibili *de iure*, si afferma che «si tratta di misure di aiuto che, conformemente all'art. 92, n. 2, sono compatibili con il mercato comune. In altri termini, la Commissione deve valutare se l'aiuto soddisfa i requisiti stabiliti in tale disposizione, se è compatibile con i principi generali della normativa comunitaria e se è proporzionato all'obiettivo; se tali condizioni sono soddisfatte, deve autorizzare l'aiuto»; si veda, inoltre, ID., *XXIV relazione sulla politica di concorrenza 1994*, cit., p. 582, in cui, in ordine agli aiuti compatibili *de iure*, si rileva che «la Commissione ha autorizzato in marzo due regimi olandesi a favore di imprese danneggiate dalle inondazioni (...) La Commissione ha deciso che le misure erano compatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 92, n. 2, lett. b), in quanto l'aiuto aveva carattere transitorio e mirava esclusivamente a rimediare ai danni provocati da eventi naturali»; e ID., *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995*, cit., p. 235, dove si nota che la Commissione ha avviato la procedura dell'art. 93, n. 2, del trattato «nei confronti di misure adottate dalla regione Sicilia in materia di calamità naturali non avendo la Commissione potuto verificare il rispetto dei criteri comunitari in materia di aiuti nazionali per le calamità naturali».

delle deroghe previste dall'art. 92, n. 3 del trattato, essere dichiarati compatibili da parte della Commissione nell'esercizio di un ampio potere discrezionale. A tal fine, la Commissione ha individuato le categorie degli aiuti «regionali», «settoriali» ed «orizzontali» (58) e per ciascuna di esse ha previsto specifici criteri e condizioni sulla base dei quali concedere le deroghe di cui all'art. 92, n. 3 (59).

Si può concludere sul punto. Sono «aiuti fiscali» e quindi incompatibili in via di principio, ai sensi dell'art. 92, n. 1, le agevolazioni fiscali relative alle imprese e produzioni, ma, tra queste, non quelle a carattere generale, rivolte a tutte le imprese e produzioni, piuttosto solo quelle che direttamente o indirettamente siano specifiche o selettive, cioè a favore di talune imprese e produzioni. Con l'avvertenza, però, che si

(58) Gli aiuti orizzontali sono quegli aiuti che non rientrano specificamente né negli aiuti regionali, né in quelli settoriali, in quanto sono concessi indipendentemente dalla collocazione territoriale delle imprese e non riguardano un solo settore, ma la tutela dell'ambiente, la ricerca e lo sviluppo, le piccole e medie imprese, l'occupazione, i quartieri urbani sfavoriti, la cultura e così via, cfr. ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 344 ss.

(59) 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, laddove, 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 distorsivi 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. 92, 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. 92, 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. 92, 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, su cui si avrà modo di ritornare più avanti nell'ultimo paragrafo, 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, laddove 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, laddove 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».

tratta di un divieto che non è né assoluto né incondizionato. Si richiede, infatti, che gli aiuti fiscali siano sottoposti all'esame della Commissione, alla quale spetta accertare se rientrano o meno nelle deroghe previste dall'art. 92, n. 2, sugli aiuti compatibili *de iure*, ovvero, n. 3, sugli aiuti che possono essere dichiarati compatibili a seguito, appunto, della valutazione della Commissione, e, in caso negativo, dichiararli senz'altro incompatibili.

Sotto certi profili, questa articolazione della disciplina del trattato in materia di aiuti tra misure generali e misure selettive ed i relativi rimedi predisposti dall'ordinamento comunitario, rispettivamente, l'armonizzazione e l'incompatibilità in via di principio, può risultare insoddisfacente, nella prospettiva di una rigorosa affermazione dei principi di libero mercato e libera concorrenza nello spazio comunitario, o, per altro verso, nella prospettiva del perseguimento di obiettivi economici e sociali o di riequilibrio territoriale tanto spesso connessi alle azione dei governi nazionali, e, comunque, lascia spazi alla concorrenza fiscale tra gli Stati membri, spazi che gli Stati in effetti utilizzano, ed a volta in modo aggressivo (60). Ma è il modo in cui l'ordinamento comunitario contempera, allo stato, le esigenze della libera concorrenza e dell'azione comunitaria con quelle dell'interventismo e della autonomia degli Stati membri in materia.

Un discorso simile riguarda l'altra modalità attraverso cui il sistema tributario può essere utilizzato per concedere aiuti di Stato, quella delle tasse parafiscali.

In questa ipotesi, si danno aiuti ai sensi degli artt. 92 e seguenti, nel caso in cui la disciplina del tributo che colpisce indistintamente determinate imprese e produzioni, nazionali ed estere, prevede poi che il gettito vada a profitto specificamente ed esclusivamente delle imprese e produzioni nazionali tassate, ad esempio che il ricavato del tributo sia destinato a finanziare enti, pubblici o parapubblici, i quali esercitano attività che in qualche modo tornano a favore delle imprese o produzioni nazionali onerate dalla tassa parafiscale stessa, con una conseguente riduzione dei costi, mentre quelle estere concorrenti continuano a subirne il carico; il che mette queste ultime in condizione di palese svantaggio (61). In questo caso, come si è visto, la tassazione costituisce la modalità di finanziamento dell'aiuto (62) e la Commissione può disporre, in via alternativa, la soppressione dell'aiuto, in forza dell'art. 92, n. 1, ovvero la sua autorizzazione, in forza delle deroghe di cui all'art. 92, n. 3, ma alla condizione che la tassa destinata a finanziarlo non gravi più sui prodotti importati (63).

Anche qui vale, per la tassa parafiscale e quindi per l'aiuto che serve a finanziare, la delimitazione materiale al campo delle imprese e produzioni, e vale la selettività della misura, essa deve, cioè, riguardare determinate imprese e produzioni. In più l'aiuto, per

(60) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, cit.; EASSON A., *Tax Competition and Investment Incentives*, cit., p. 82 e 90 s.

(61) Cfr. CGCE, sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, Racc., p. I-1847, laddove la Corte, punto 35, afferma che un tributo parafiscale applicato alle stesse condizioni di riscossione ai prodotti nazionali e ai prodotti importati, il cui gettito è destinato a beneficio dei soli prodotti nazionali, in modo che i benefici che ne derivano compensano l'onere che grava su quest'ultimi, «può costituire, in funzione della destinazione del suo ricavato, un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, se sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'art. 92 del trattato, restando inteso che l'accertamento del concorso di queste condizioni deve essere effettuato secondo il procedimento previsto a tal fine dall'art. 93 del trattato».

(62) Cfr. CGCE, sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a.*, Racc., p. I-6523.

(63) Cfr. CGCE, sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a.*, Racc., p. I-6523, conclusioni dell'avv. gen. G. TESAURO, p. I-6536, in cui si nota che «nella sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francia/Commissione*, Racc., p. 487, la Corte si è pronunciata su un ricorso relativo ad una decisione adottata dalla Commissione ex art. 93, n. 2, del trattato. La decisione, inerente ad un aiuto finanziario mediante una tassa parafiscale, disponeva, in via alternativa, la soppressione dell'aiuto in questione ovvero la sua autorizzazione a condizione che la tassa destinata a finanziarlo non gravasse più sui prodotti importati».

essere tale, deve riguardare le sole imprese e produzioni nazionali tassate, con l'ulteriore conseguenza, come si vedrà, della violazione del principio di non discriminazione fiscale; se, invece, il gettito della tassa fosse destinato anche alle imprese ed alle produzioni non nazionali, la misura non avrebbe altra conseguenza che quella di compensare la precedente tassazione, senza costituire più aiuto (64).

5. La disciplina sugli aiuti ed il principio di non discriminazione fiscale.

Il fatto che gli aiuti fiscali rientrino nell'ambito di applicazione degli artt. 92 e seguenti, non li sottrae al rispetto di altre disposizioni fiscali del trattato, ed in particolare del principio di non discriminazione fiscale.

Si è visto che costituiscono aiuti di Stato le misure che favoriscono «determinate imprese e produzioni»; la norma non specifica ulteriormente e dunque si può senz'altro dire che si riferisce ad imprese e produzioni, siano esse nazionali o estere, che siano collegate al territorio dello Stato. Ne deriva che nel caso di agevolazioni fiscali, come di altri provvedimenti di favore, che siano concesse solo ad imprese e produzioni nazionali e non anche alle imprese e produzioni estere similari e concorrenti, e che dunque si traducano per queste ultime in trattamenti differenziati in base alla loro origine, sempre di aiuti si tratta, e dunque trovano applicazione gli artt. 92 e seguenti, solo che nei loro confronti vale anche il principio di non discriminazione fiscale. Lo stesso si può dire nel caso di tasse parafiscali il cui gettito vada a favore solo delle imprese e produzioni nazionali tassate.

È quanto risulta da una consolidata giurisprudenza in tema di applicazione degli artt. 95 e seguenti, relativi al principio di non discriminazione fiscale, che vietano l'applicazione ai prodotti di altri Stati membri di imposizioni interne superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali similari e concorrenti; in ordine a cui la Corte, a fronte della tesi secondo cui un regime preferenziale concesso a determinati prodotti nazionali, costituente un aiuto alla produzione nazionale, dovrebbe essere valutato non ai sensi dell'art. 95, ma degli artt. 92 e seguenti del trattato, ha affermato che «le pratiche fiscali discriminatorie non sono sottratte all'applicazione dell'art. 95 per il fatto di poter essere qualificate nello stesso tempo come modo di finanziamento di uno aiuto statale ai sensi degli artt. 92 e 93 del trattato» (65). Secondo la Corte, le disposizioni del trattato sugli

(64) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *XXV relazione sulla politica di concorrenza 1995, cit.*, p. 93, punto 202, laddove si afferma che «la maggior parte delle misure adottate dagli Stati membri nel perseguimento delle proprie politiche in materia di mercato del lavoro rivestono carattere generale e non comportano aiuti, o perché non favoriscono determinate imprese o perché non incidono sugli scambi tra Stati membri ai sensi dell'art. 92, n. 1, del trattato CE. Ad esempio, nel quadro del nuovo *Regime danese d'imposizione sull'energia*, che istituisce o aumenta le imposte sulle emissioni di CO₂ e SO₂ a carico dell'industria danese, parte del ricavato di queste imposte sarà restituita all'industria sotto forma di riduzione generale dei contributi di sicurezza sociale da essa pagati. Dato che a beneficiare di questa riduzione, automaticamente e sulla base di criteri oggettivi, sono tutte le imprese, la Commissione non ha ritenuto che essa costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92, n. 1»; ed, inoltre, *ivi*, p. 246, laddove si afferma che «in novembre (1995) la Commissione ha deciso di chiudere la pratica relativa al sistema danese di raccolta ed eliminazione di pile usate contenenti sostanze pericolose. In base a questo sistema il governo danese impone una tassa sulla vendita di pile nuove, di importazione o di produzione domestica, contenenti talune sostanze ritenute particolarmente dannose per l'ambiente. Il gettito della tassa è versato alle imprese che si occupano della raccolta e dell'eliminazione delle pile usate. La Commissione ritiene che questo sistema non comporta aiuti di Stato in quanto la tassa è applicata indistintamente a tutti gli importatori/fabbricanti del prodotto in questione, e le imprese che si occupano della raccolta vengono pagate alle normali condizioni di mercato e il sistema non consente, direttamente o indirettamente, alle imprese addette alla raccolta di vendere i prodotti raccolti a prezzi inferiori a quelli di mercato».

(65) Cfr. CGCE, sent. 21 maggio 1980, causa 73/79, *Commissione/Italia, Racc.*, p. 1533, punti 8-10 della motivazione, laddove si sostiene che «il confronto ravvicinato fra, da un lato, gli artt. 92 e 93 del trattato e, dall'altro, l'art. 95, n. 1, indica che queste disposizioni perseguono una stessa finalità, consistente nell'evitare che i due tipi di interventi di uno Stato membro - cioè la concessione di aiuti, da una parte, e l'imposizione di un tributo discriminatorio, dall'altra - abbiano l'effetto di falsare le condizioni di

aiuti non possono essere utilizzate come uno strumento per aggirare l'art. 95 sulla non discriminazione fiscale posto a tutela del principio fondamentale della libera circolazione delle merci. Piuttosto, dato che «secondo il sistema del trattato nessuno aiuto può essere istituito né autorizzato sotto forma di discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro, nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri», gli artt. 92 e seguenti, da un lato, e 95, dall'altro, possono, secondo le rispettive procedure e modalità, essere congiuntamente applicati alla stessa fattispecie (66).

L'orientamento della Corte si è formato, secondo una priorità che ritroviamo costantemente nello sviluppo del processo di integrazione comunitaria, con riferimento agli artt. 95 e seguenti, con riguardo, cioè, al divieto di discriminazione fiscale in ordine alle imposizioni interne relative ai prodotti nazionali e importati, in vista della libera circolazione delle merci, e quindi essenzialmente nei confronti della tassazione sui consumi; ma si può riproporre negli stessi termini per tutti i tipi di tributo in ordine ai quali, anche, vale il principio di non discriminazione fiscale in vista, di volta in volta, della libera circolazione delle persone, artt. 48 e seguenti, dei servizi, artt. 59 e seguenti, e dei capitali, artt. 67 e seguenti, libertà tutte egualmente garantite dal trattato. Ciò rende possibile, ed il trattato si rivela coerente a riguardo, l'applicazione del principio di non discriminazione a tutte le forme di aiuto fiscale, quale che sia il tributo.

Con l'avvertenza, però, che restano diversi i criteri di rilevanza ai fini della disciplina sugli aiuti, da un lato, e del divieto di discriminazione fiscale, dall'altro. Nel caso degli aiuti di Stato, la misura promozionale, ad esempio una agevolazione fiscale, costituisce aiuto in quanto si discosta dal trattamento ordinario nazionale ed, inoltre, favorisce determinate imprese e produzioni; deve cioè riguardare tributi afferenti ad imprese e produzioni ed inoltre deve essere specifica o selettiva; in questa ipotesi, il termine di confronto è il trattamento nazionale ordinariamente previsto. Nel caso del

concorrenza nel mercato comune. Tuttavia, come la Corte ha già precisato, sent. 13 marzo 1979, cause 91-3/78, *Hansen, Racc.*, p. 935, queste disposizioni hanno presupposti d'applicazione differenti, peculiari ai due ordini di provvedimenti statali ch'esse hanno rispettivamente lo scopo di disciplinare, e differiscono per di più quanto alle conseguenze giuridiche, soprattutto perché, diversamente da quanto si verifica per l'art. 95, n. 1, per l'attuazione degli artt. 92 e 93 è lasciato ampio spazio all'intervento della Commissione. Le constatazioni sopra esposte non impediscono che un provvedimento attuato per il tramite di un'imposizione discriminatoria, e che possa essere nello stesso tempo considerato come aiuto ai sensi dell'art. 92, rientri nella sfera di applicazione sia dell'art. 95, n. 1, sia delle norme relative agli aiuti statali. Ne consegue che le pratiche fiscali discriminatorie non sono sottratte all'applicazione dell'art. 95 per il fatto di poter essere qualificate nello stesso tempo come modo di finanziamento di un aiuto statale e che possono quindi divenire oggetto di una distinta procedura ex art. 169».

(66) Cfr. CGCE, sent. 27 maggio 1981, cause 142-3/80, *Essevi e Salengo, Racc.*, p. 1413, in particolare le conclusioni dell'avv. gen. F. CAPOTORTI, punto 5, laddove si osserva che «accordare agli Stati membri la possibilità di sottrarsi al divieto dell'art. 95, qualificando un'imposta differenziata come una misura d'attuazione di una politica di sostegno a un settore dell'economia nazionale, rischierebbe di rendere impossibile una qualificazione obiettiva dei sistemi fiscali contrari all'art. 95. (...) Se quindi si dovessero considerare escluse dal campo di applicazione dell'art. 95 le pratiche fiscali discriminatorie che uno Stato membro qualifica come aspetti di una sua politica di sostegno settoriale, risulterebbe limitata in maniera sostanziale l'applicabilità dell'art. 95. (...) Nel caso di cui ci stiamo occupando, l'aiuto alla produzione nazionale sarebbe consistito più semplicemente nell'applicazione di un sistema di agevolazioni fiscali (esenzioni o aliquote ridotte) di cui beneficiano in linea di fatto soltanto i prodotti nazionali. Perciò anche se fosse stata ammissibile la concessione di un aiuto ai prodotti stessi, il fatto di realizzarlo mediante una tassazione discriminatoria a pregiudizio dei prodotti importati basterebbe a rendere l'aiuto incompatibile con l'art. 95 e quindi vietato». E la Corte nella sua decisione confermava tale ricostruzione, affermando, punto 28 della motivazione, che «secondo il sistema del trattato, nessun aiuto può essere istituito né autorizzato sotto forma di discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro, nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri»; nello stesso senso, sent. 21 maggio 1980, causa 73/79, *Commissione/Italia, Racc.*, p. 1533; sent. 3 luglio 1985, causa 277/83, *Commissione/Italia, Racc.*, p. 2049; ed, inoltre, sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a., Racc.*, p. I-6521, in particolare le conclusioni dell'avv. gen. G. TESAURO, punto b, secondo cui, dalla giurisprudenza della Corte, vedi sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 487, risulta che «le disposizioni sugli aiuti e le disposizioni fiscali del trattato, e in particolare l'art. 95, possano venire applicate in modo cumulativo alla tassa parafiscale destinata a finanziare un aiuto di Stato. Come si legge nella pronuncia: "il fatto che una misura nazionale sia conforme all'art. 95 non giustifica che essa sia legittima rispetto ad altre disposizioni, quali gli artt. 92 e 93. Qualora un aiuto sia finanziato con un tributo che colpisce determinate imprese o determinate produzioni, la Commissione è tenuta ad accertare se il modo in cui è finanziato, non solo sia conforme all'art. 95 del trattato, ma anche, congiuntamente all'aiuto che esso alimenta, sia compatibile con gli artt. 92 e 93"».

principio di non discriminazione fiscale, invece, la misura nazionale discriminatoria è tale in quanto tratta in modo più favorevole, ad esempio attraverso ancora una agevolazione fiscale, la fattispecie nazionale, rispetto a quella transnazionale, ma si intende comunitaria, simile o concorrente; in questa ipotesi, si fa un confronto tra i trattamenti riservati alle due fattispecie; e ciò relativamente alle imposizioni che riguardano merci, persone, servizi e capitali, senza la delimitazione a «determinate imprese e produzioni», e, dunque, con un ben più ampio spettro di applicazione rispetto al caso degli aiuti.

E diverse sono anche, a tacere di altro (67), le tecniche impiegate. Nel caso degli aiuti, la materia tributaria rileva solo attraverso le agevolazioni fiscali e le tasse parafiscali, in quanto misure rivolte a favorire talune imprese e produzioni. Nel caso del principio di non discriminazione, oltre che attraverso un trattamento più favorevole, quale che sia la tecnica, e dunque ancora una agevolazione fiscale che sia riservata solo alle fattispecie nazionali, anche attraverso un trattamento più gravoso, quale che sia la tecnica, questa volta riservato solo alle fattispecie non nazionali (68).

In definitiva, ricorrendone le circostanze, una stessa misura, ad esempio una agevolazione fiscale, può costituire, ad un tempo, un aiuto fiscale e una misura discriminatoria, e così essere sottoposta, cumulativamente, ad entrambe le discipline. Per altro verso, una misura tributaria dichiarata non in contrasto con il principio di non discriminazione fiscale può ben infrangere il divieto di aiuti di Stato, e viceversa un trattamento tributario promozionale che pur potrebbe essere dichiarato un aiuto compatibile può ben contrastare con il principio di non discriminazione. E, però, questo può avvenire non indistintamente per tutti i trattamenti tributari, ma solo per quelli che, assunti nelle due diverse prospettive, rientrano nell'ambito di applicabilità delle diverse discipline, rispondano ai ben distinti criteri di rilevanza indicati, si traducano in determinate tecniche.

La precisazione va tenuta presente, onde evitare una indiscriminata possibilità di passare dall'una all'altra prospettiva, e dunque dall'una all'altra delle procedure e forme di tutela previste, cosa che invece va verificata caso per caso. Una tale possibilità è stata, ad esempio, invocata, come si è visto, in ordine al caso *Bachmann*, ma il giusto richiamo a tale eventualità in casi in cui il principio di non discriminazione non è stato ritenuto rilevante, non esime da una verifica che dica se nel caso concreto si è di fronte ad un aiuto fiscale (69).

(67) Diverse sono, inoltre, cfr. TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., p. 475 s., le discipline previste dal trattato. Nel caso degli aiuti, l'incompatibilità deve seguire ad una valutazione della Commissione secondo una determinata procedura, una forma spuria di integrazione negativa: l'incompatibilità è sanzionata dal trattato, ma richiede un esame da parte della Commissione; nel caso del principio di non discriminazione, invece, il divieto nasce dal trattato, una forma pura di integrazione negativa. Ne deriva che le tutele sono diverse ed in particolare, nel caso degli aiuti, la tutela per i terzi interessati scatta non in via diretta, in forza delle norme del trattato, a fronte della misura lesiva, ma solo se viene aperta dalla Commissione una procedura a riguardo; nel caso della misura discriminatoria, invece, il trattato fa nascere direttamente un diritto soggettivo in capo all'interessato che può farlo valere dinanzi al giudice comunitario.

(68) Insomma, l'aiuto si realizza solo attraverso una tecnica: un trattamento più favorevole delle imprese e produzioni di uno Stato membro che determina una mancata entrata; non si può ipotizzare un aiuto nel caso di maggiore tassazione di determinate imprese e produzioni estere (anche se ciò assicura un vantaggio concorrenziale a determinate imprese e produzioni nazionali) in quanto, in questo caso, non vi è erogazione di risorse statali, piuttosto si realizza una maggiore entrata; in questa ipotesi, la sanzione non può che dipendere dall'applicazione del principio di non discriminazione. Invece in materia di non discriminazione tutte e due le tecniche sono rilevanti: sia il trattamento peggiore discriminatorio a scapito delle imprese e produzioni estere realizzato attraverso un trattamento più favorevole, quale che sia la tecnica, anche una agevolazione fiscale, delle imprese e produzioni nazionali; sia il trattamento peggiore discriminatorio a scapito delle imprese e produzioni estere realizzato attraverso un trattamento più gravoso, attraverso tutte le tecniche, anche una penalizzazione fiscale, imposto alle imprese e produzioni esteri.

(69) Cfr., a riguardo, DASSESE M., *Tax Deductibility of Insurance Premiums: A Case of State Aid for Insurance Companies?*, cit., p. 15-25, che, come si è visto, in ordine al caso *Bachmann*, solleva il problema del rispetto della disciplina del trattato sugli aiuti in ordine alla deducibilità del premio relativo a contratti di assicurazione concessa agli assicurati nel caso di contratto stipulato e di

Lo stesso vale per quanto riguarda le tasse parafiscali, le quali anche, oltre che alla stregua delle disposizioni relative agli aiuti, possono essere valutate alla stregua delle altre disposizioni fiscali del trattato, ed in particolare del principio di non discriminazione. Secondo la Corte, infatti, «qualora un aiuto sia finanziato con un tributo che colpisce determinate imprese o determinate produzioni, la Commissione è tenuta ad accertare se il modo in cui è finanziato, non solo sia conforme all'art. 95 del trattato, ma anche, congiuntamente all'aiuto che esso alimenta, sia compatibile con gli artt. 92 e 93» (70).

Con la precisazione che occorre differenziare due situazioni: quella in cui il gettito è in tutto destinato a finanziare delle attività che giovano in modo specifico alle imprese o produzioni nazionali tassate, ovvero solo in parte; nel primo caso, secondo la Corte, la tassa parafiscale oltre che costituire un aiuto, per cui sono applicabili le norme di cui all'art. 92 e seguenti, è assimilabile ad una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali ed è dunque sottoposta al divieto di cui agli artt. 12 e seguenti del trattato, mentre, nel secondo caso, oltre che poter costituire un aiuto, è anche tassazione discriminatoria (71).

6. L'azione di controllo da parte della Commissione.

Nelle attività di controllo della Commissione gli aiuti fiscali sono presi in considerazione in occasione di decisioni su casi singoli o in sede di fissazione di principi e criteri generali, ma non vi è ancora, come si richiederebbe, un esame particolareggiato e sistematico delle legislazioni nazionali sotto questo profilo e solo di recente è stata avviata una riflessione più direttamente mirata sugli aiuti di Stato di natura fiscale.

premio versato a società assicuratrici localmente stabiliti ed, invece, negato nel caso di contratto stipulato e di premio versato a società assicuratrici stabilite in un altro paese. Nei confronti di tale normativa, era stata invocata la violazione del principio di non discriminazione, ma, come è noto, la Corte, sent. 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, *Racc.*, p. I-249, non aveva condiviso questo orientamento e si era pronunciata nel senso della legittimità della normativa belga, in quanto, nonostante le restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori ed alla libera circolazione dei servizi, le disposizioni in questione erano «giustificate dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale di cui esse fanno parte, e che non sono quindi contrarie all'art. 48 del trattato», come si legge al punto 28 della motivazione. A fronte di tale orientamento, l'a., dopo avere criticato la Corte sul punto della violazione del principio di non discriminazione fiscale, solleva il problema del rispetto delle norme del trattato in materia di aiuti, sostenendo che la normativa belga costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 92, n. 1, del trattato ed in quanto tale incompatibile. Sembra, come si è cercato di dimostrare in precedenza, che la natura della misura sia quella di un aiuto sociale ai consumatori, e che dunque trovi applicazione, piuttosto, l'art. 92, n. 2, lett. a) sugli aiuti compatibili *de iure* purché «siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine del prodotto». La via maestra nel caso *Bachmann*, ed in casi consimili, resta, dunque, quella dell'applicazione del principio di non discriminazione, che purtroppo la Corte, nei limiti delle violazioni invocate nella controversia, ha ritenuto di disattendere e che si può riproporre, in un diverso contesto, invocando il rispetto delle condizioni poste dall'art. 92, n. 2, lett. a).

(70) Cfr. CGCE, sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francial/Commissione*, *Racc.*, p. 487, punti 11/14 della motivazione; sent. 11 marzo 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, *Racc.*, p. I-1847; sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a.*, *Racc.*, p. I-6523.

(71) Cfr. CGCE, sent. 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*, *Racc.*, p. I-1847, punto 21 della motivazione, laddove si afferma che «se i vantaggi risultanti dalla destinazione del gettito del contributo di cui trattasi compensano integralmente l'onere sopportato dal prodotto nazionale all'atto della sua messa in commercio, tale contributo costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, incompatibile con gli artt. 12 e seguenti del trattato. Per contro, se questi vantaggi compensano solo una parte dell'onere che grava sul prodotto nazionale, la tassa di cui trattasi è disciplinata dall'art. 95 del trattato. In questo ultimo caso, la tassa è incompatibile con l'art. 95 del trattato e quindi vietata nella misura in cui è discriminatoria a danno del prodotto importato, cioè nella misura in cui compensa parzialmente l'onere sopportato dal prodotto nazionale ad esso assoggettato (sent. 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, *Sanders Adour ed altri*, *Racc.*, p. I-3899)»; aggiungendo, al punto 28 della motivazione, che «il fatto che la tassa parafiscale di cui trattasi possa essere vietata o dagli artt. 12 e 13 o dall'art. 95 del trattato non esclude che la destinazione del suo gettito possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune se sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 92 del trattato, come interpretati dalla giurisprudenza della Corte (sent. 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, *Sanders Adour ed altri*, *Racc.*, p. I-3899)».

A tale riguardo, i problemi si pongono, in particolare, per le agevolazioni fiscali, a cui dunque si farà quasi esclusivamente riferimento.

Il controllo che il trattato prevede sugli apparati di agevolazione fiscale dei diversi Stati membri da parte della Comunità è particolarmente ampio e penetrante, anche se non certo facile, considerato il fatto che le agevolazioni non sono sempre e immediatamente percepibili (72).

Sotto un primo profilo, il controllo riguarda, in pratica, tutte le agevolazioni fiscali a favore delle imprese e produzioni, siano esse in via di istituzione o già istituite, e questo per tutti i tributi; su questa ampia materia, quindi, è previsto, come si è visto, un esame, rispettivamente, preventivo o successivo da parte della Commissione.

Nel merito, poi, spetta alla Commissione accertare l'incompatibilità dell'aiuto ai sensi dell'art. 91, n. 1, ovvero, se del caso, la sua compatibilità *de iure*, in forza dell'art. 92, n. 2, o, in deroga, in forza dell'art. 92, n. 3. L'attività di controllo che la Commissione pone in essere richiede una valutazione dell'aiuto nella prospettiva dell'interesse comunitario. Per autorizzare in deroga l'aiuto, la Commissione deve accertare, sulla base di orientamenti disegnati per i diversi tipi di aiuto, che la distorsione della concorrenza che l'aiuto comporta sia compensata dal fatto che la misura permetta di raggiungere gli obiettivi delle deroghe di cui all'art. 92, n. 3, e che l'aiuto sia necessario e proporzionato al perseguimento dell'obiettivo comunitario; a tal fine, occorre che l'aiuto sia trasparente, e, cioè, che siano disponibili idonee informazioni in ordine all'aiuto, in particolare con riguardo alla sua entità (73).

A fronte di una azione di controllo così diffusa ed approfondita, sarebbe necessario che vi fosse una adeguata ricognizione dei sistemi tributari dei singoli paesi membri volta ad individuare le agevolazioni fiscali ed, all'interno di queste, quelle rilevanti ai fini degli artt. 92 e seguenti, e quindi, una volta che siano state individuate, una adeguata informazione sulle stesse agevolazioni fiscali così da disporre dei dati utili sulle singole misure promozionali, soprattutto con riguardo alla loro quantificazione, e cioè al vantaggio concorrenziale che determinano per le imprese e produzioni ed al correlativo costo per gli Stati.

Ma questa trasparenza, allo stato delle cose, non si dà.

Sotto il profilo della individuazione delle agevolazioni fiscali rilevanti, la Commissione, in diverse occasioni, ha constatato l'importanza del tema, ma ha dovuto rilevare gli insufficienti strumenti di analisi a disposizione, auspicando ulteriori studi ed approfondimenti più direttamente focalizzati su questo strumento di intervento degli Stati membri (74).

(72) Difficoltà colta da tempo dalla Commissione, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *XVII relazione sulla politica di concorrenza 1987*, Bruxelles, 1988, p. 139, punto 172, laddove si afferma che «la Commissione ha una conoscenza tutt'altro che completa di certe forme di intervento, quali gli sgravi e le agevolazioni fiscali (spesso denominate spese in conto imposte), o effettuate tramite i regimi di previdenza sociale. Quando queste misure falsano la concorrenza bisogna decidere se rientrano nel campo di applicazione dell'art. 92 o degli artt. 101 e 102»; ID., *XVIII relazione sulla politica di concorrenza 1988*, Bruxelles, 1989, p. 130, punto 163, dove si legge che «la Commissione sta inoltre completando la prima fase del suo lavoro di elaborazione di un inventario di tutti i regimi di aiuto esistenti nella Comunità. Tale strumento interno migliorerà ulteriormente l'efficacia delle azioni della Commissione. Nel caso di talune forme di intervento, quali le agevolazioni fiscali o le manovre sugli oneri sociali, non è sempre facile distinguere gli aiuti di Stato dai provvedimenti di ordine generale. È in fase di preparazione una relazione complementare che stabilirà criteri precisi ai fini dell'applicabilità degli art. 92 e 102/102 a talune forme d'intervento degli Stati».

(73) Sui criteri ai fini della valutazione di compatibilità, cfr. ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 208 ss.

(74) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., in vari luoghi, punti 37-40, punto 75.1, punto 84, punto 10.5 dell'allegato tecnico; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, cit., punti 28-29 e punto 10.5. dell'allegato III; ID., *Terzo*

Sotto il profilo della quantificazione, la Commissione ha costantemente rilevato una mancanza di trasparenza in materia, tale da portarla ad una considerazione negativa di tale strumento di aiuto; ed in diverse circostanze ha osservato che le agevolazioni fiscali non permettono una valutazione *ex ante* dell'intensità dell'aiuto (75), tanto da arrivare a dire che tale modalità di aiuto di Stato - e lo stesso è stato osservato in tema di tasse parafiscali (76) - è in principio non trasparente; non è così un caso che a riguardo degli aiuti fiscali si è parlato di «aiuti opachi» (77).

Insomma, se le questioni della individuazione e della quantificazione delle agevolazioni sono cruciali ai fini dell'attività di controllo della Commissione, esse non sono di piana soluzione, dato che le agevolazioni fiscali sono aiuti nascosti nelle legislazioni tributarie dei singoli paesi, e, già sul piano nazionale, non è facile né identificarle, né quantificarle.

Al momento, la Commissione soddisfa queste esigenze di trasparenza attraverso la pubblicazione di periodici censimenti degli aiuti di Stato (78), rilevando, nell'ultimo pubblicato nel 1997, che «la compilazione e la pubblicazione dei dati sugli importi di aiuto concessi è uno degli strumenti, e non dei meno importanti, con cui la Commissione

censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori, cit. 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, cit.* punto 10.5, dell'allegato I; ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, 10.5, dell'allegato I; nello stesso senso, cfr. inoltre ID., *XIX relazione sulla politica di concorrenza 1989*, Bruxelles, 1990, p. 129 ss. e ID., *XX relazione sulla politica di concorrenza 1990*, Bruxelles, 1991, p. 143 ss.

(75) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori, cit.* 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, cit.* punto 10.1, dell'allegato I; ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, punto 10.1, dell'allegato I, e punto 37, ove si legge che «il finanziamento tramite il bilancio è più trasparente dell'alternativa consistente nel finanziamento mediante il sistema tributario».

(76) Cfr. CGCE, sent. 16 dicembre 1992, causa C-17/91, *Lornoy e. a., Racc.*, p. I-6523, conclusioni dell'avv. gen. G. TESAURO, p. I-6538, laddove si nota che «dall'altro, anche qualora non vi siano i presupposti per l'applicazione di tali artt. del trattato, nulla esclude che le tasse parafiscali destinate al finanziamento di un aiuto siano considerate incompatibili con il mercato comune giacché in contrasto con le esigenze proprie del regime degli aiuti di Stato, ed in particolare con i fondamentali criteri della *compensatory justification* e della *trasparenza* dell'aiuto. Così, nelle decisioni adottate dalla Commissione ex art. 93, n. 2, si osserva di norma - in conformità del resto a quanto affermato dalla Corte nella sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 487, punti 18/23 della motivazione - che il finanziamento di un aiuto mediante una tassa parafiscale, gravante anche sul prodotto importato, non è necessario al conseguimento degli obiettivi dell'aiuto propriamente detto ed aggrava in misura del tutto ingiustificata gli effetti protezionistici che sono inerenti a qualsiasi intervento di sostegno pubblico alle imprese nazionali. Inoltre, il finanziamento dell'aiuto mediante tasse parafiscali può rivelarsi una formula poco trasparente, nella misura in cui faccia dipendere l'entità degli aiuti erogati semplicemente dall'entità del gettito fiscale, il che rende difficilmente prevedibile l'intensità degli aiuti che saranno concretamente concessi». La Corte nella sent. 25 giugno 1970, causa 47/69, *Francia/Commissione, Racc.*, p. 487, punti 18/23 della motivazione, aveva affermato che «un sistema siffatto, che destina ad un aiuto il gettito di una tassa specifica, se dovesse generalizzarsi, avrebbe l'effetto di aprire una breccia nell'art. 92 del trattato e di pregiudicare le possibilità di controllo permanente da parte della Commissione. Esso si risolve infatti in un sistema d'aiuto permanente il cui ammontare è imprevedibile e difficilmente controllabile. Aumentando automaticamente l'entità dell'aiuto nazionale, di pari passo con l'aumento del gettito e della tassa e, più precisamente, della sua incidenza sui prodotti concorrenti importati, il sistema di finanziamento di cui è causa produce un effetto protezionistico che va oltre l'aiuto propriamente detto. In particolare, più le imprese della Comunità, migliorando la distribuzione e contenendo i prezzi, riescono ad aumentare le vendite in uno Stato membro, più il sistema della tassa specifica li costringe a contribuire ad un aiuto destinato essenzialmente a quelli fra i loro concorrenti che si sono dati da fare di meno di loro».

(77) Cfr. ARTONI R., M. BAGLIONI, A. FORTI, *Le politiche per la concorrenza*, in CER/IRS (a cura di), *Un'industria in Europa. Secondo rapporto sull'industria e la politica industriale italiana*, Il Mulino, Bologna, p. 120, laddove si ricorda che «la stessa Commissione ha operato una distinzione tra aiuti trasparenti, per i quali l'entità del trasferimento in rapporto all'investimento è immediatamente determinabile, aiuti semitrasparenti, per i quali si richiede un certo lavoro di valutazione e di stima, e aiuti opachi, la cui entità in rapporto agli investimenti resta di difficile e incerta valutazione. Quale esempio di opacità si possono ricordare gli aiuti sotto forma di sgravi fiscali e di garanzie sui prestiti».

(78) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea, cit.*, del 1989, relativo al periodo 1981-86; ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea, cit.*, del 1990, relativo al periodo 1987-88, ID., *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori, cit.*, del 1993, relativo al periodo 1989-90; ID., *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, del 1995, relativo al periodo 1991-92; ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori, cit.*, del 1997, relativo al periodo 1993-94.

dimostra agli Stati membri che essa mantiene costantemente uno stretto controllo sugli interventi pubblici» e, dall'altro, soddisfa un canone di trasparenza nei confronti dei paesi terzi sul piano internazionale (79). Peccato che, come attestano gli stessi censimenti, la rilevazione con riferimento alle agevolazioni fiscali è ancora insufficiente: inadeguata è, infatti, la individuazione delle agevolazioni fiscali ed inadeguata è la loro quantificazione.

A riguardo, un ausilio potrebbe essere dato - si riprende un insegnamento della teoria della spesa fiscale - dagli elenchi delle agevolazioni fiscali allegati al bilancio dello stato nei diversi ordinamenti (80). Si potrebbe, infatti, far riferimento alle liste che attraverso la individuazione, classificazione e quantificazione delle agevolazioni tributarie danno conto dei trattamenti preferenziali e si presentano come uno strumento utile anche ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e seguenti del trattato.

Nei suoi periodici censimenti sugli aiuti di Stato, la Commissione fa riferimento a questi elenchi, ma in modo succinto e con una formula ripetitiva nei diversi anni, che non tiene conto degli sviluppi che l'esperienza ha avuto (81).

Attualmente, oltre a paesi extraeuropei, come gli Stati Uniti, il Canada e l'Australia (82), per quanto riguarda i paesi aderenti all'Unione europea, presentano

(79) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., punti 3-4.

(80) Cfr. SURREY S.S., *Pathways to Tax Reform*, cit. e SURREY S.S., P. R. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, cit. Nell'esperienza di diversi paesi si riscontra l'adozione di un allegato al bilancio dello stato che contiene una lista delle agevolazioni fiscali ed una stima del loro costo. Per prima la Repubblica federale tedesca nel 1967 ha compilato una lista delle agevolazioni fiscali, allegata al bilancio dello stato, e da presentare ogni due anni al parlamento. Appena dopo sono seguiti gli Stati Uniti. Risale infatti al 1968 il primo documento di fonte governativa, contenente un elenco delle agevolazioni e la stima del loro costo, e al 1974 l'obbligo di legge di presentare una lista delle agevolazioni in allegato al bilancio federale. Anche se successiva, l'esperienza degli Stati Uniti ha avuto maggiore risonanza. E' infatti a partire da essa che si apre un vasto dibattito internazionale e l'esperienza si diffonde in altri ordinamenti. La ragione sta nel fatto che in quel paese la compilazione della lista delle agevolazioni viene accompagnata da un originale approccio nello studio del fenomeno delle agevolazioni fiscali, la *tax expenditures theory*, secondo cui le agevolazioni non sono altro che spese mascherate, erogate attraverso i tributi, del tutto assimilabili alle sovvenzioni che lo Stato concede per i più svariati motivi. E, dato che hanno un costo, sono da trattare come una qualsiasi voce di spesa e quindi da inserire nel bilancio dello stato. Da qui la nuova denominazione di «spese fiscali» e la necessità di una loro individuazione e quantificazione in un «bilancio della spesa fiscale», da allegare ogni anno al bilancio dello stato. Dopo di allora - a partire dall'esperienza e dall'elaborazione statunitense e dal dibattito che ne è seguito - diversi paesi hanno compilato elenchi ufficiali delle agevolazioni. Sulla teoria della spesa fiscale con particolare riguardo alla elaborazione di liste allegare al bilancio dello stato cfr. FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, cit. p. 67 ss.

(81) Allo stato, la Commissione nei suoi periodici rilevamenti degli aiuti, per le agevolazioni fiscali, si ferma a poche considerazioni, cfr. per tutti, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit. punto 10.5, dell'allegato I, laddove si legge «per quanto riguarda le minori entrate fiscali, il punto di partenza è la definizione OCSE. "Dà luogo in genere ad una minore entrata fiscale una misura di deroga al sistema tributario generalmente valido o di riferimento, grazie alla quale determinati tipi di attività o gruppi di contribuenti fruiscono di un trattamento fiscale più favorevole". Così, ad esempio, gli sgravi tributari concessi a talune zone di sviluppo, cioè ad una parte del territorio sulla quale si estende la potestà di imposizione, danno luogo a minori entrate fiscali, mentre la struttura dell'aliquota resta parte integrante del sistema fiscale di riferimento. Tuttavia, tali scostamenti dal sistema 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". Le cifre sono state tratte da varie relazioni pubblicate da taluni Stati membri (Germania, Francia, Belgio e Regno Unito). Alla luce dei problemi di cui sopra non è escluso che lo studio qui presentato non comprenda ancora tutti gli aiuti che si concretano in una minore entrata fiscale, soprattutto nel caso di paesi che non pubblicano alcuna relazione a questo proposito». Si tratta di formulazioni che si trovano negli stessi termini nei censimenti precedenti, cfr. ID., *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, cit., punto 75, e ID., *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, cit., punto 10.5, dell'allegato III; ID., *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, cit. punto 10.5, dell'allegato I; e senza variazioni sono state ripetute nell'ultimo pubblicato nel 1997, cfr. ID., *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, cit., relativo al periodo 1993-94, punto 10.5, dell'allegato I.

(82) Si danno di seguito, in questa nota ed in quella successiva, alcune indicazioni, senza pretesa di completezza, sugli sviluppi nei diversi paesi. A riguardo si possono utilmente cfr. OECD, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, OECD, Parigi 1984; MCDANIEL P.R., S.S. SURREY (a cura di), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer 1985; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit. p. 67 ss.; OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, OECD, Parigi 1996. Meno recenti, ma sempre utili, gli atti del Congresso dell'*International Fiscal Association* tenutosi nel 1976, i cui resoconti si trovano in *INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Tax Incentives as an Instrument for Achievement of Governmental Goals*, vol. LXI, Kluwer, Deventer 1976, e del Congresso dell'*International Institute of Public Finance*, tenutosi a Varna, Israele, nel

periodicamente delle liste di agevolazioni fiscali l’Austria, il Belgio, la Finlandia, la Francia, la Germania, l’Irlanda, i Paesi Bassi, il Portogallo, il Regno Unito, la Spagna e la Svezia; hanno presentato sporadicamente una lista l’Italia nel 1991 ed i Paesi Bassi nel 1987 e nel 1994; in Danimarca e Lussemburgo, infine, sono in corso studi a riguardo (83). Nelle diverse realtà, gli elenchi delle agevolazioni fiscali seguono differenti

1977, i cui atti sono raccolti in K. HAUSER (a cura di), *Subsidies, Tax Reliefs, and Prices*, Cujas, Paris 1981. Negli Stati Uniti, nel 1968, il Dipartimento del tesoro ha pubblicato il primo elenco informale delle agevolazioni fiscali nell'*Annual Report of the Secretary of the United States Treasury*, con il quale venne introdotto il concetto di *tax expenditures*, in SECRETARY OF THE TREASURY, *Annual Report of the Secretary of the United States Treasury for the Fiscal Year 1968*, Government Printing Office, Washington 1969. Il Report contiene il primo *tax expenditures budget*, e cioè una lista delle agevolazioni fiscali ed una stima del loro costo, nonché le basi concettuali e tecniche per la sua predisposizione. Nel 1974, con la riforma del processo di bilancio di cui al *Congressional Budget Act* del 1974, il bilancio della spesa fiscale divenne formalmente parte del bilancio federale, e pubblicato annualmente come *Special Analysis* in allegato al bilancio. Si tratta di un elenco dettagliato delle agevolazioni fiscali relative all'imposizione diretta federale, imposte sui redditi delle persone fisiche e delle persone giuridiche. Nel 1982 da parte dell'Amministrazione federale dell'epoca - Presidente REAGAN - sono state introdotte alcune variazioni frutto di diversi criteri di individuazione delle agevolazioni. Nel Canada, nel 1979, il governo ha predisposto una lista ufficiale di agevolazioni fiscali che si trova in DEPARTMENT OF FINANCE, *Government of Canada Tax Expenditures Account: An Account of Tax Preferences in Federal Income and Commodity Tax Systems, 1976-1980*, Ottawa, 1980. Il documento contiene le agevolazioni relative alle imposte federali con una stima dei costi. Altri elenchi sono stati pubblicati successivamente, nel 1980 e nel 1985. Dal 1992, con periodicità annuale, sono formulate liste di agevolazioni fiscali relative prima alle sole imposte dirette e poi anche a quelle indirette. E' in discussione se vincolare il governo alla pubblicazione dell'elenco e se integrare ed in che misura la lista nel processo di bilancio. In Australia, il primo elenco ufficiale di *taxation expenditures*, in allegato al bilancio, è apparso nel 1981; dal 1986 viene pubblicato con periodicità annuale una lista di agevolazioni fiscali, il *Tax Expenditures Statement*; il documento è relativo ai principali tributi e contiene una stima dei costi.

(83) In Austria, dal 1978, ogni anno il governo presenta al parlamento la lista delle agevolazioni fiscali con una stima dei costi nel documento sui sussidi governativi, il *Subventionsbericht*, allegato al bilancio dello stato. Il bilancio della spesa fiscale riguarda le agevolazioni relative a tutte le imposte nazionali. Dal 1986, la lista è stata più strettamente integrata nel processo di bilancio con l'obbligo per il governo di presentarla annualmente come parte del documento sui sussidi, il *Förderungsbericht*. In Belgio, dal 1985, ogni anno viene pubblicata una lista delle agevolazioni fiscali in allegato al bilancio dello stato, l'*Inventaire des exonérations, abatements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat*; l'elenco riguarda i tributi federali, diretti ed indiretti, e contiene una stima dei costi. In Finlandia, nel 1989, è stato presentato il primo bilancio della spesa fiscale come parte del bilancio dello stato per il 1990. Da allora l'allegato al bilancio viene presentato annualmente, anche se non vi è un obbligo a riguardo per il governo, e contiene un elenco delle agevolazioni fiscali relative alle principali imposte in vigore in quel paese ed una stima dei loro costi. La pubblicazione in Finlandia di un bilancio della spesa fiscale fa seguito ad una iniziativa di studio in materia da parte dei governi dei paesi dell'Europa del Nord. Nel 1986, i Ministri delle finanze di Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia costituirono una Commissione congiunta sul tema del bilancio della spesa fiscale che rilasciò le sue conclusioni nel *Report Presented to the Nordic Council of Ministers of Finance by the Nordic Working Group on Tax Expenditures*, giugno 1986. Mentre in Finlandia ed in Svezia, come si vedrà, si è data attuazione alle conclusioni del rapporto, negli altri paesi sono in corso ulteriori approfondimenti. In Francia, a seguito della riforma del processo di bilancio del 1980, dal 1981 è allegata al *Project del loi de finance* una lista delle agevolazioni. Il documento, pubblicato annualmente, contiene le *dépenses fiscales* relative a tutte le principali imposte nazionali, nonché una stima dei costi. In Germania, il primo allegato al bilancio si è avuto a seguito della legge sulla promozione della stabilità e della crescita economica (*Stabilitätsgesetz*), approvata nel 1967, che impone al governo federale di presentare al parlamento ogni due anni un rendiconto delle sovvenzioni statali, inclusa una lista delle agevolazioni fiscali insieme con la stima del loro costo. A partire dal 1967, il governo ha compilato la prima lista delle agevolazioni relative ai più importanti tributi in vigore, acclusa al documento sulle sovvenzioni - il *Subventionsbericht* -, in allegato al bilancio dello stato. Nel 1977 si è avuta una revisione dei criteri di individuazione delle agevolazioni con una riduzione del numero delle voci prese in considerazione. In Irlanda, dal 1981, è predisposto, senza che sia previsto un obbligo a riguardo, un elenco e la stima dei costi delle principali *tax allowances and reliefs* che appare in allegato all' *Annual Revenue Commission Report*; il documento viene pubblicato annualmente e riguarda le sole imposte dirette. Per quanto riguarda l'Italia, nel 1991, il Ministero delle finanze ha presentato un primo, censimento delle norme agevolative in vigore con riferimento alle imposte dirette ed all'Iva, in vista di una revisione e modifica della legislazione in materia di agevolazione. La rilevazione ha portato ad individuare 370 fattispecie agevolative, classificate per finalità, per settore economico, per beneficiari; per 190 fattispecie è stato inoltre stimato il costo, attraverso la quantificazione del minor gettito, cfr. MINISTERO DELLE FINANZE, *Rilevazione delle norme agevolative in materia di imposizione sui redditi e di imposta sul valore aggiunto (Al 31 dicembre 1990)*, Roma 1991. Dopo di allora, non risultano presentati altri elenchi. Nei Paesi Bassi, nel 1987, è stato pubblicato da parte del governo un elenco di agevolazioni relativo alle imposte dirette con una stima dei costi; un parziale aggiornamento è stato predisposto nel 1994; nella legislazione olandese, comunque, il documento non è integrato nel processo di bilancio e non è previsto per il governo un obbligo di presentazione. In Portogallo, la costituzione e la legislazione sul processo di bilancio richiedono che ogni anno in allegato al bilancio dello stato sia presentata una lista di agevolazioni fiscali relativa alle imposte dirette ed alle principali imposte indirette con la stima dei costi. Il primo elenco è stato pubblicato nel 1986. Nel Regno Unito, un primo elenco delle *tax expenditures*, che porta il titolo: *Direct Tax Allowances and Reliefs*, è stato predisposto nel 1979 come parte dei documenti di bilancio presentati da parte del governo. La lista, pubblicata annualmente, riguarda le agevolazioni fiscali relative alla tassazione sui redditi, sui trasferimenti degli immobili, e più recentemente anche l'Iva; la lista contiene una stima dei costi. Una trattazione sommaria della materia è contenuta nel documento di bilancio annuale, *The government's Expenditures Plans*, pubblicato a cura del governo inglese. In Spagna, in attuazione dell'art. 134.2 della costituzione del 1978, secondo cui nel bilancio di previsione dello stato debbono essere indicati i costi delle agevolazioni fiscali (*beneficios fiscales*) che riguardano i tributi dello Stato ed, in conformità all'art. 58.3 dell'appena precedente *Ley General Presupuestaria* del 4 gennaio 1977, n. 11, ogni anno viene presentata al parlamento una lista delle spese fiscali (*gastos fiscales*) in allegato al documento di bilancio. Il primo elenco ufficiale è stato predisposto nel 1979 nel *Presupuesto para 1980 de los*

impostazioni sia per i criteri di individuazione e la stima dei costi; sia per il numero di tributi presi in considerazione; sia per le modalità di formazione e di approvazione ed il diverso grado di integrazione nel processo di bilancio; e, dunque, risultano poco comparabili.

Il pieno utilizzo in sede comunitaria dello strumento delle liste potrebbe rendere le agevolazioni fiscali aiuti più trasparenti. Si potrebbe, in primo luogo, predisporre una più adeguata ricognizione degli elenchi che i paesi membri già presentano. Si potrebbe così attingere dalle liste ai fini di discernere quali, tra le agevolazioni elencate, sono aiuti fiscali ai sensi dell'art. 92, n. 1. Si potrebbe, facendo un passo ulteriore, prevedere che gli Stati membri compilino, nella prospettiva che qui rileva, e dunque ai fini degli artt. 92 e 93 del trattato, una lista delle agevolazioni fiscali alle imprese. Elenchi dei diversi paesi membri che addirittura potrebbero essere configurati in modo da tener conto delle esigenze comunitarie e da essere tra loro comparabili. E ciò sarebbe utile non solo per gli aiuti già esistenti, ma anche per quelli in via di istituzione o per le modifiche di aiuti in vigore che in quanto tali dovrebbero entrare negli elenchi.

Si creerebbero così le condizioni di trasparenza, in ordine sia alla individuazione che alla quantificazione, sulla cui base poter meglio corrispondere a quegli standard di procedura e di merito voluti dal trattato e posti a salvaguardia del principio fondamentale della libera concorrenza, alla cui stregua ogni Stato membro dovrebbe vedere sottoposte allo scrutinio della Commissione le agevolazioni esistenti e quelle progettate che possano essere intese come aiuti al fine di vederle considerate compatibili o meno.

Tenuto conto della pregnanza dei controlli sugli apparati agevolativi, e dell'ampia misura in cui lo strumento fiscale è utilizzato a fini promozionali, si deve ritenere che l'azione della Comunità a riguardo delle agevolazioni fiscali alla stregua degli artt. 92 e 93 del trattato non abbia raggiunto ancora tutta l'intensità possibile e necessaria.

Un impulso all'attività di controllo della Commissione, nel senso di una sollecitazione ad una riflessione più mirata sugli aiuti fiscali, viene da quanto recentemente previsto nelle conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale (84) sulla base di «*Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea*» presentato dalla Commissione (85).

Le conclusioni del Consiglio fanno seguito al rapporto Monti sulla politica tributaria nell'Unione europea del 1996, in cui si solleva il problema della concorrenza fiscale tra gli Stati, e si sostiene che in un mercato unico e, per giunta, a moneta unica, la concorrenza tra gli Stati è fisiologica, e però vi sono delle forme di concorrenza sleale e dannosa che vanno rimosse; per quanto rileva in questa sede, si sottolinea che una delle forme in cui la concorrenza si manifesta, fino a diventare pregiudizievole, è quella dei regimi fiscali preferenziali a favore di «attività economiche e capitali mobili a livello internazionale», sono, infatti, si rileva, «i servizi finanziari internazionali, nonché

beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado, pubblicato dal Ministero delle finanze, e copre le agevolazioni in ordine all'imposizione diretta ed indiretta, con la relativa stima dei costi, ma per voci aggregate. La lista ha subito nei vari anni notevoli variazioni per la diversità dei criteri di individuazione e di calcolo adottati nei diversi esercizi finanziari. In Svezia, nella primavera del 1995, con la legge finanziaria per il 1995/96, è stato presentato il primo elenco di *tax expenditures*; la lista riguarda i principali tributi diretti ed indiretti ed i contributi sociali e contiene una stima dei costi; anche se non è previsto un obbligo a riguardo, il governo pubblica la lista ogni anno al momento della presentazione della legge finanziaria al Parlamento.

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

(85) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea*, COM (97) 564 def., Bruxelles, 5 dicembre 1997, comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo.

l'amministrazione, le sedi centrali e la gestione di tesoreria dei gruppi multinazionali che godono più spesso di regimi fiscali speciali o di deroghe», anche se «possono beneficiare di tali vantaggi anche l'industria manifatturiera e il settore primario» (86); da tali regimi di favore consegue «lo spostamento di investimenti da uno Stato all'altro o verso paesi terzi, motivato da considerazioni puramente fiscali», il che rischia «di falsare l'allocazione delle risorse economiche e di compromettere il gettito fiscale degli Stati» (87). Un esempio è dato dagli incentivi fiscali a favore di imprese per attrarre investimenti in determinate aree o a certi fini, «soprattutto in relazione a misure intese a dare sostegno concreto alle attività internazionali nel settore finanziario e dei servizi» (88); è da segnalare che taluni di questi regimi fiscali speciali a favore di imprese operanti in determinati Centri finanziari, come, ad esempio, quello di Dublino, pur riconosciuti come aiuti fiscali rivolti a determinate imprese e produzioni, sono stati ritenuti compatibili ed autorizzati, in deroga, dalla Commissione (89).

Il rapporto Monti e le conclusioni del Consiglio che sono seguite, che si riferiscono alle legislazioni tributarie in generale, sono rivolti a favorire il coordinamento tra le politiche tributarie degli Stati membri e, laddove necessario, a misure di armonizzazione fiscale; tuttavia, risultano di particolare interesse ai nostri fini perché, a volte direttamente ed a volte indirettamente, rivolgono l'attenzione alle misure agevolative a favore delle imprese anche ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e seguenti.

Tra le determinazioni del Consiglio, in questa sede, va segnalata l'adozione del codice di condotta in materia di fiscalità della impresa per il contributo che la sua attuazione può dare all'applicazione degli artt. 92 e seguenti e gli impegni assunti della Commissione in materia di aiuti di Stato di natura fiscale.

Il codice di condotta sulla fiscalità delle imprese, in ordine ad un ambito delimitato di trattamenti fiscali di favore, prevede l'impegno da parte degli Stati membri a non introdurre nuove misure fiscali pregiudizievoli (clausola *standstill*) e ad eliminare, entro il più breve termine possibile, di massima entro cinque anni, le misure dannose

(86) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, cit., parte II.2.

(87) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea. Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari*, COM (96) 546 def., 22 ottobre 1996, Bruxelles 1996, punto 2.4.

(88) Cfr. COMITATO ECONOMICO E SOCIALE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Parere riguardante "La fiscalità diretta ed indiretta"*, Bruxelles 1995, punto 4.1.6, laddove si legge che «la concorrenza fiscale è particolarmente accentuata a livello di statuti speciali e di eccezione. In molti Stati membri sono presenti regimi fiscali speciali applicabili a centri di servizi finanziari, i quali possono essere o meno collegati a zone "off-shore" e vengono utilizzati per convogliare gli utili prodotti dal resto dell'economia (ad esempio dall'industria di trasformazione) verso società non tassate o tassate in maniera decisamente minore»; i principali regimi fiscali speciali che direttamente o indirettamente offrono vantaggi a centri di servizi finanziari, sono previsti in Belgio (Centri di coordinamento), Lussemburgo (*holding*, centri di coordinamento, società finanziarie, società di partecipazione finanziaria), Francia (i centri di Monaco ed Andorra), Italia (i centri di Campione d'Italia e di San Marino), Irlanda (*International Financial Services Centre*, società *off-shore* e zone franche), Paesi Bassi (sistema di *holding*, Antille olandesi), Portogallo (Isola di Madera), Regno Unito (Isole anglonormanne: "*Corporation tax Companies*" e "*Exempted Companies*"; Sarq, nessun tipo di imposta; Isola di Man: "*Exempted Companies*"; Gibilterra: "*Certificat d'exemption*").

(89) L'*International Financial Services Centre (IFSC)*, istituito nel 1987 nell'area del porto di Dublino, garantisce alle società che si iscrivono all'IFSC con lo scopo di prestare servizi finanziari internazionali, tra le altre cose, il beneficio di una riduzione dell'aliquota sulle imposizioni delle società del 10% per un periodo limitato, nonché una modalità più favorevole di ammortamento; l'autorizzazione, accordata nel 1987 e prorogata da ultimo nel 1994 fino al 2005, è stata concessa dalla Commissione in forza delle deroghe di cui all'art. 92, n. 3, relative agli aiuti regionali; sull'IFSC, cfr., RÄDLER A.J., M. LAUSTERER, J. BLUMENBERG, *Tax Abuse and EC Law*, in *EC Tax Review*, 1997, p. 86 ss., che richiamano le misure unilaterali adottate dalla Germania nei confronti del centro di Dublino; le autorità tedesche hanno considerato l'iscrizione di società figlie di società tedesche presso il Centro di Dublino una pratica abusiva ed, in base a tale valutazione, hanno disconosciuto i vantaggi derivanti dall'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione tra Irlanda e Germania ed hanno considerato i redditi prodotti dalle società figlie come redditi tassabili in Germania presso le società madri.

(90); il mantenimento dell'impegno è garantito da un sistema di sorveglianza attraverso una procedura di valutazione da parte degli Stati membri e della Commissione del carattere dannoso o meno delle singole misure fiscali. A tali fini, è previsto uno scambio di informazioni tra gli Stati membri sulle misure fiscali, l'esame da parte di un gruppo appositamente costituito delle misure dannose, la presentazione di una relazione al Consiglio (91).

Il codice di condotta si riferisce alle misure che condizionano, o possono condizionare, in modo rilevante la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità e circoscrive il proprio raggio di azione alle attività all'interno dei gruppi di società (92). Entro tale ambito, considera particolarmente dannose quelle misure che determinano un livello di imposizione effettivo inferiore a quello generalmente applicato nel paese interessato, quali che siano le tecniche impiegate; in particolare, 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 (93).

Si tratta, come si vede, di misure fiscali che a volte possono costituire aiuti fiscali, nei cui confronti trovano, quindi, applicazione gli artt. 92 e seguenti del trattato, altre volte, invece, rientrano nelle disparità tra i sistemi fiscali dei diversi Stati membri, nei cui confronti il rimedio previsto dall'ordinamento comunitario è l'armonizzazione fiscale. Rispetto a questi strumenti di integrazione, il codice di condotta, seppure nei limiti di un impegno politico non vincolante giuridicamente (94), costituisce un ulteriore rimedio, la cui attuazione potrà essere di ausilio all'applicazione degli artt. 92 e seguenti. Da qui la sollecitazione rivolta alla Commissione e l'impegno assunta dalla stessa «a perseguire una rigorosa applicazione delle norme sugli aiuti di Stato di natura fiscale, tenendo conto, tra l'altro, degli effetti negativi degli aiuti evidenziati dall'applicazione del codice di condotta» (95).

(90) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, punti C e D; sui tempi di smantellamento delle misure pregiudizievoli, si veda, p. 1, la dichiarazione del Consiglio e della Commissione secondo cui «un periodo di due anni dovrebbe essere sufficiente per lo smantellamento. A decorrere dal 1° gennaio 1998 l'effettivo smantellamento dovrà essere realizzato entro 5 anni, sebbene, in circostanze particolari, previa valutazione del Consiglio, possa giustificarsi un periodo più lungo».

(91) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, punti E-I.

(92) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, punto A.

(93) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, punto B.

(94) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, preambolo della risoluzione del Consiglio su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, laddove si sottolinea «che il codice di condotta costituisce un impegno politico e non pregiudica pertanto i diritti e gli obblighi degli Stati membri né le rispettive competenze degli Stati membri e della Comunità derivanti dal trattato».

(95) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, cit.*, allegato 1, punto J. Dal codice di condotta ci si attende che dall'interazione tra gli Stati e tra questi e la Commissione nasca la individuazione e,

Finora, lo testimonia il caso dell'autorizzazione del Centro di Dublino, la percezione della Commissione degli aiuti fiscali è stata meno sensibile all'aspetto della concorrenza fiscale; ha considerato tali aiuti come tutti gli altri e, nel caso in cui gli Stati perseguissero obiettivi settoriali, regionali o orizzontali, ricorrendone le condizioni, li ha autorizzati.

Si richiede, ora, che le misure fiscali di favore selettive, oltre che essere viste alla luce di obiettivi settoriali, regionali o orizzontali, siano viste anche sotto l'aspetto della loro capacità di attrarre investimenti esteri, di attirare attività o capitali mobili internazionali, e dunque come possibili strumenti di concorrenza fiscale dannosa e sleale.

Il che dovrebbe portare la Commissione a ridisegnare, anche alla luce dell'attuazione del codice di condotta, la sua politica di concorrenza in materia di aiuti fiscali che siano frutto di concorrenza pregiudizievole tra gli Stati.

In ragione di ciò, la Commissione si è impegnata ad «esaminare o a riesaminare caso per caso i regimi fiscali in vigore ed i nuovi progetti degli Stati membri» (96), ed, in senso più generale, a definire, entro la metà del 1998, «orientamenti» per l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato alla tassazione diretta delle imprese (97).

Anche per tali vie, «la Commissione e gli Stati membri potrebbero accrescere la trasparenza delle misure fiscali e facilitare così la valutazione dei loro effetti ed una più coerente applicazione delle regole di concorrenza del trattato. In secondo luogo, si potrebbe chiarire l'applicazione delle regole del trattato in materia di aiuti di Stato agli incentivi fiscali negli Stati membri», come si auspica nel rapporto Monti (98).

Riferimenti bibliografici

ARTONI, R., M., BAGLIONI e A., FORTI, (1987), *Le politiche per la concorrenza*, in CER/IRS (a cura di), *Un'industria in Europa. Secondo rapporto sull'industria e la politica industriale italiana*, Il Mulino, Bologna, p. 113 ss.

BALLARINO, T., (1997), *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, 5a ed., Cedam, Padova.

BARCELO III, J.J., (1986-87), *The Conceptual Framework for EEC Regulation of State Aids*, in *The Italian Yearbook of International Law*, p. 50 ss.

COMITATO ECONOMICO E SOCIALE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (1985), *Parere riguardante "La fiscalità diretta ed indiretta"*, Bruxelles.

COMMISSIONE EUROPEA, *Relazione sulla politica di concorrenza*, Bruxelles, vari anni.

ID., (1989), *Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea*, Bruxelles.

ID., (1990), *Secondo censimento degli aiuti di Stato nel settore dei prodotti manifatturati e in certi altri settori nella Comunità europea*, Bruxelles.

prima ancora, la definizione di quali sono le misure dannose o sleali di concorrenza, ed, una volta individuato il campo, si provveda: in primo luogo, da parte degli stessi Stati membri nel senso del mantenimento degli impegni di *standstill* e dello smantellamento; poi, da parte della Commissione per quanto rilevante ai fini dell'applicazione degli artt. 92 e seguenti; infine, da parte delle istituzioni comunitarie attraverso l'armonizzazione, laddove necessaria.

(96) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, cit., allegato 1, punto J.

(97) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, cit., allegato 1, punto J, laddove si afferma che «il Consiglio prende atto dell'impegno della Commissione di pubblicare gli orientamenti per l'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese entro la metà del 1998».

(98) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, cit., parte V.

- ID., (1993), *Terzo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea a favore del settore manifatturiero e di altri settori*, Bruxelles.
- ID., (1995), *Quarto censimento della Commissione sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles.
- ID., (1996), *La politica tributaria nell'Unione europea (Rapporto Monti)*, SEC (96) 487 def., Bruxelles.
- ID., (1996), *La politica tributaria nell'Unione europea. Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari*, COM (96) 546 def., 22 ottobre 1996, Bruxelles.
- ID., (1997), *Quinto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles.
- ID., (1997), *Diritto della concorrenza nelle Comunità europee. Volume IIB. Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*, Bruxelles.
- ID., (1997), *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea*, COM (96) 564 def., 5 novembre 1997, Bruxelles.
- COSCIANI, C. (1958), *Problemi fiscali del mercato comune*, Giuffrè, Milano.
- DASSESE, M., (1995/96), *Tax Deductibility of Insurance Premiums: A Case of State Aid for Insurance Companies?*, in *EC Tax Journal*, vol. 1, p. 15 ss.
- DELLA CANANEA, G., (1993), *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, p. 399 ss.
- DI VIA, L., (1994), *Brevi note sul criterio di economicità e l'impresa rilevante per il diritto della concorrenza nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Foro it.*, IV, c. 297 ss.
- EASSON, A., (1997), *Tax Competition and Investment Incentives*, in *EC Tax Journal*, p. 63 ss.
- EVANS, A. e S., MARTIN, (1991), *Socially Acceptable Distorsion of Competition: Community Policy on State Aid*, in *European Law Review*, vol. 16, p. 79 ss.
- FICHERA, F., (1992), *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova.
- FRICK, K.A., (1995), *Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfverbot nach dem EG-Vertrag*, Pro Universitate, Sinzheim.
- GREEN, N., T.C., HARTLEY e J.A., USHER, (1991), *The Legal Foundation of the Single European Market*, Oxford University Press, Oxford.
- LEANZA, U., (1965), *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, p. 716 ss.
- MATTERA RICIGLIANO, A., (1990), *Il mercato unico europeo. Norme e funzionamento*, UTET, Torino.
- MCDANIEL, P.R. e S.S., SURREY (a cura di), (1985), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer, Deventer.
- MCDANIEL, P.R., (1987), *Personal Income Taxes: The Treatment of Tax Expenditures*, in S. CNOSSEN (a cura di), *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer, Deventer, p. 119 ss.
- MICHEL, G.M., (1997), *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Cedam, Padova.
- OECD, (1984), *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, OECD, Parigi.
- ID., (1996), *Tax Expenditures: Recent Experiences*, OECD, Parigi.

- ORLANDI, M., (1996), *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Esi, Napoli.
- PALMERI, G., (1989), *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, Maggioli, Rimini.
- PAPPALARDO, G., (1984), *Le linee generali della politica di concorrenza in tema di aiuti statali*, in E. PENNACCHINI, R. MONACO, L. FERRARI BRAVO (a cura di), *Manuale di diritto comunitario* (coordinato da S. PUGLISI), vol. II, UTET, Torino, p. 469 ss.
- QUIGLEY, C., (1988), *The Notion of a State Aid in the EEC*, in *European Law Review*, vol. 13, p. 242 ss.
- RÄDLER, A.J., M., LAUSTERER e J., BLUMENBERG, (1997), *Tax Abuse and EC Law*, in *EC Tax Review*, p. 86 ss.
- ROSS, M., (1986), *Challenging State Aids: The Effect of Recent Developments*, in *Common Market Law Review*, vol. 23, p. 867 ss.
- ROSS, M., (1989), *A Review of Developments in State Aids 1987-88*, in *Common Market Law Review*, vol. 26, p. 167 ss.
- SCHINA, D., (1987), *State Aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94*, ESC, Oxford.
- SURREY, S.S., (1973), *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge.
- SURREY, S.S. e P.R., MCDANIEL, (1985), *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
- TESAURO, G., (1995), *Diritto comunitario*, Cedam, Padova.
- THÖMMES, O., (1996), *Tax Deductibility for Payments Made to Locally Established Industries - A Case of State Aid Prohibited under the EC Treaty?*, in *Intertax*, p. 25 s.
- TIZZANO, A., (1981), *Lo sviluppo delle competenze materiali delle Comunità europee*, in *Riv. dir. eur.*, p. 139 ss.
- TRIGGIANI, E., (1989), *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Cacucci, Bari.
- VAN BAEL, I. e J-F. BELLIS, (1995), *Il diritto della concorrenza nella Comunità europea*, Giappichelli, Torino.