

Aiuti di Stato e Federalismo fiscale.

di Hedy Romanelli Grimaldi

Sommario:1. Premessa. – 2. Aiuti di Stato: nozione e deroghe. – 3. La fiscalità di vantaggio. – 4. La selettività e gli aiuti regionali. – 5. Fiscalità di vantaggio nell'autonomia regionale: premessa.

1. Premessa

L'imminente approvazione in via definitiva da parte del Parlamento della legge di delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, rende attuale una rivisitazione di alcuni principi.

Il federalismo fiscale promuove l'autonomia e la responsabilizzazione finanziaria di tutti i livelli di Governo, attribuendo poteri alle Regioni ed agli Enti locali che coinvolgono le entrate e le spese ed è destinato a realizzare nuovi livelli di autonomia nella ripartizione delle competenze legislative fra Stato e Regioni sul coordinamento tra finanza pubblica e sistema tributario.

Le Regioni potranno istituire tributi regionali e locali, determinare variazioni delle aliquote e disporre agevolazioni che Comuni, Province e Città metropolitane potranno, fra l'altro, applicare nell'esercizio della propria autonomia, così come avranno facoltà di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e compartecipazioni regionali.

Le Regioni ed gli Enti locali potranno disporre di meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità di accreditamento diretto del riscosso agli enti titolari del tributo.

Sembra che la legge delega attribuisca alle Regioni ed agli Enti territoriali una particolare autonomia in materia fiscale ben più ampia di quella pregressa e che possa configurarsi quale autonomia istituzionale, decisionale e finanziaria.

Seppure l'entrata in vigore dell'intera riforma richiederà tempi medio lunghi, appare sin d'ora chiaro che le innovazioni contenute potranno apportare un radicale mutamento nella gestione dell'intero sistema fiscale quanto meno in una diversificazione delle aliquote per taluni tributi ovvero nell'istituzione di agevolazioni fiscali che potranno variare tra Regione e Regione.

Si potrebbero configurare fiscalità di vantaggio con il rischio di incorrere nel divieto degli aiuti di Stato di cui all'articolo 87 del Trattato, dovendosi, comunque, l'autonomia esercitare nei limiti e secondo criteri fissati non solo nella legislazione statale, ma anche e soprattutto nel rispetto della normativa comunitaria.

Il lavoro che qui si intende sviluppare si articolerà, pertanto, in una prima parte in cui si cercherà di definire il concetto di aiuti di Stato e di fiscalità di vantaggio, anche regionale, per poi, in una seconda parte, da pubblicare in seguito, cimentarsi nell'individuazione dei limiti che l'autonomia concessa alle Regioni ed agli Enti locali incontra in relazione ai criteri fissati dalla normativa comunitaria.

2. Aiuti di Stato: nozione e deroghe

L'articolo 87(1) del Trattato CE sancisce il divieto degli aiuti di Stato quale salvaguardia della libera concorrenza per garantire parità di condizioni fra gli operatori economici ed evitare che taluni di essi possano essere favoriti(2).

Il divieto in esame, insieme al divieto di non discriminazione(3), è il limite cui gli ordinamenti nazionali devono conformarsi nell'esercizio della sovranità.

La nozione di aiuto di Stato è stata oggetto di elaborazione da parte della Commissione(4), della Corte di Giustizia delle Comunità Europee e del Tribunale. Secondo tali organi rappresenta aiuto di Stato(5) "ogni misura che conferisce un vantaggio economico al beneficiario, falsando così la concorrenza tra gli Stati membri, sia imputabile allo Stato o a

risorse statali, investa quale beneficiario un'impresa o una produzione e sia selettiva favorendo solo alcune imprese o alcune produzioni".

L'ampiezza della nozione(6) ricomprende qualsiasi vantaggio apprezzabile sotto il profilo economico che viene attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, indipendentemente dalla forma attraverso cui viene conferito.

Nel divieto sono, quindi, da ricomprendere non soltanto le sovvenzioni, ovvero quelle prestazioni in danaro o in natura per sostenere un'impresa, ma anche – secondo la Corte di Giustizia delle Comunità Europee(7) – tutte quelle misure che hanno la stessa natura e producono i medesimi effetti.

Nella nozione di aiuti di Stato(8) vanno, dunque, ricomprese non solo le prestazioni positive, ma anche le prestazioni negative; determinando le prime un'erogazione in danaro, le seconde una riduzione dei costi. Conseguono che costituiscono aiuti di Stato anche le misure di natura fiscale, idonee a determinare in capo al beneficiario un vantaggio, sia pure indiretto, in termini di riduzione di pressione fiscale, così come chiarito dalla Commissione(9) in tema di tassazione diretta delle imprese che afferma "una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale".

Il Trattato e le interpretazioni fornite dalle Istituzioni Comunitarie privilegiano la salvaguardia della libera concorrenza(10) all'interno del mercato unico rispetto ad eventuali interessi ed a valutazioni con esso confliggenti, sancendo l'incompatibilità con il mercato comune di ogni misura che possa rinforzare la posizione di una impresa consentendole una posizione di privilegio.

Pur tuttavia il medesimo articolo 87(11) prevede un regime di deroghe(12) alla incompatibilità nella consapevolezza che interventi nei settori dell'economia potessero essere comunque utili a promuovere uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità, di qui la previsione di un articolato regime di deroghe al principio di incompatibilità di cui al 2 e 3 paragrafo del citato articolo, tutte finalizzate al rafforzamento del mercato in situazioni particolari, deroghe talune de iure(13) ed altre discrezionalmente concesse(14) dalla Commissione.

Tra i tratti caratterizzanti la nozione di aiuto di Stato occorre, sin da ora, soffermarsi sul requisito della selettività che esclude dalla nozione di aiuto le misure generali di politica economica dirette a sostenere non una certa attività o un gruppo di imprese, ma lo sviluppo del sistema nel suo insieme, requisito da verificare di volta in volta, esaminando se la misura trovi giustificazione in una logica di sviluppo nell'insieme del sistema economico o, al contrario, rappresenti una deviazione rispetto alla generalità per ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici settori.

Come detto è irrilevante sia lo strumento tecnico utilizzato(15) (si pensi ad esempio alle partecipazioni al capitale di imprese private, alle concessioni di anticipi, ai prestiti di partecipazione, alle erogazioni di crediti preferenziali, alla concessione di pagamenti differiti ed ancora – nell'ambito fiscale – alla riduzione di imposta, alle agevolazioni in senso lato, ai crediti di imposta, alle esenzioni(16), alla riscossione dilazionata di imposta) che la forma giuridica che riveste l'aiuto che può essere erogato attraverso un atto di diritto privato, una legge, un provvedimento amministrativo.

3. La fiscalità di vantaggio

La dottrina precisa che l'aiuto di Stato si qualifica come fiscale laddove l'origine pubblica della misura abbia una matrice fiscale ovvero sia tale la tipologia del vantaggio(17) o la connotazione della selettività.

Le Istituzioni Comunitarie e la Commissione(18), in particolare, hanno proceduto ad una ulteriore elaborazione posto che i criteri ed i principi sanciti per i casi in cui uno Stato intervenga nel mercato con strumenti di diritto privato, non sempre possono essere trasposti nel settore pubblico tributario in cui è arduo individuare quando una norma fiscale conferisca un vantaggio economico al beneficiario falsando la concorrenza tra le imprese degli Stati membri.

La Commissione chiarisce che una riduzione del peso fiscale può essere concessa o attraverso una riduzione della base imponibile o attraverso una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta ovvero un differimento oppure un annullamento o una rinegoziazione del

debito fiscale.

Nella consapevolezza che non tutte queste misure possono configurare aiuto di Stato in quanto la loro legittimità può risiedere nella normalità e possono trovare giustificazione nei principi fondamentali o direttivi del sistema fiscale dello Stato, occorre individuare il limite di normalità dei singoli sistemi tributari.

In funzione del criterio di meritevolezza degli interessi contrapposti – che privilegia, a livello comunitario, la salvaguardia del principio di concorrenza – si configura aiuto fiscale, indipendentemente dallo scopo o dalla causa sottesa, ogni provvedimento che riduce i costi gravanti sull'impresa beneficiaria rafforzandone la posizione rispetto alle altre imprese presenti sul mercato; ipotesi questa non ricorrente qualora trattasi di misure aventi il requisito di generalità e quindi destinate a tutte le imprese sulla base della parità di accesso e con ambito di applicazione non limitato dal potere discrezionale dello Stato. Deve, quindi, trattarsi di misure accessibili a tutti di modo che le stesse possano considerarsi nel loro insieme la tassazione normalmente gravante sul bilancio delle imprese e possano costituire un parametro di valutazione per i regimi fiscali di volta in volta introdotti da quel medesimo Stato.

È aiuto fiscale di Stato, quindi, ogni misura che si attegga quale eccezione in favore di talune imprese sulla base della disciplina adottata dai singoli Stati che conservano la sovranità nella individuazione di ciò che è ordinario e di ciò che è derogatorio.

Nella comune accezione possono entrare in conflitto con la disciplina degli aiuti di Stato due istituti fiscali e precisamente le agevolazioni fiscali(19) ed i tributi di scopo(20); in ordine alle prime è appena il caso di sottolineare che, nell'ambito del diritto interno italiano, trattandosi di norme di natura eccezionale, costituiscono una deroga al principio di generalità e di progressività dell'imposizione trovando fondamento in specifiche norme costituzionali che ne legittimano il perseguimento di fini extra fiscali riconosciuti e tutelati dall'ordinamento. Non così il diritto comunitario che, come detto, per effettuare la valutazione di compatibilità di una misura con l'articolo 87, prescinde dalla finalità che la misura stessa persegue, avendo optato per la preminenza della tutela della concorrenza.

Il contrasto tra l'ordinamento comunitario e l'ordinamento interno(21) renderebbe invocabile la teoria dei "contro limiti" elaborata dalla Corte Costituzionale.

Circa i tributi di scopo(22) ed i tributi parafiscali, le Istituzioni Comunitarie(23) ne hanno evidenziato l'astratta idoneità ad entrare in conflitto con la disciplina degli aiuti di Stato in quanto riguardano un settore specifico che di norma serve a finanziare talune operazioni del settore medesimo.

Il modello di tale tributo evidenzia un fine extra fiscale con vincolo di destinazione del gettito al finanziamento di determinate spese, utile a derogare al principio di unità del bilancio secondo cui tutte le entrate sono destinate a finanziare tutte le spese.

Il tributo di scopo costituisce, quindi, aiuto di Stato allorché si tratti di un tributo che colpisca indistintamente imprese o produzioni e riguardi solo imprese o produzioni assoggettate al tributo stesso, costituendo quindi un aiuto selettivo con un nesso diretto ed inscindibile tra il tributo e l'aiuto di Stato con esso finanziato.

Quanto sopra induce a ritenere che gli estensori del Trattato, nel rispetto della sovranità degli Stati Membri abbiano voluto fissare i valori dell'Unione indicando gli obiettivi primari da perseguire attraverso una formazione secondaria (regolamenti e direttive) al fine di limitare una competizione, anche fiscale, tra gli Stati producendo nei singoli ordinamenti regimi fiscali differenziati in violazione del principio di non discriminazione, idonea a determinare distorsioni della concorrenza configurabili come aiuti di Stato.

Se il principio di non discriminazione impone agli Stati Membri una verifica esterna in ordine all'esercizio delle libertà garantite dal Trattato, il divieto degli aiuti di Stato obbliga gli Stati Membri ad una verifica interna sulla rispondenza della norma circa la coerenza di questa con i principi generali dell'ordinamento interno ovvero se, creando un privilegio in favore di una impresa o di una produzione, si alteri la concorrenza.

L'interpretazione fornita dalle Istituzioni comunitarie è stata improntata a criteri fortemente pragmatici e su una casistica della potenzialità di una misura agevolativa a creare un effetto discriminante o l'alterazione del

mercato, appiattendo le proprie valutazioni essenzialmente sul requisito della selettività secondo il quale si può ritenere aiuto di Stato una misura soltanto se favorisce talune imprese o produzioni.

Al contrario il requisito della selettività andrebbe esaminato a seguito della qualificazione della misura come derogatoria dei principi fondamentali degli ordinamenti interni e comunque non coerente con la concezione di finanza pubblica recepita nelle Costituzioni di cui il sistema tributario si pone come essenziale strumento di realizzazione.

Un mero approccio pragmatico improntato alla tutela prioritaria ed esclusiva della concorrenzialità del mercato unico, rischia di limitare fortemente il conseguimento di principi e di valori, anche fondamentali – che costituiscono essenziale pregio di importanti Carte Costituzionali dei Paesi Membri – con il pericolo di provocare conflitti tra gli ordinamenti nazionali e comunitario; ciò si auspica che induca gli organi comunitari a pronunzie che possano consolidare una evoluzione del sistema comunitario verso l'apertura a valori solidaristici.

4. La selettività e gli aiuti regionali

Il criterio di selettività o specificità, già sopra illustrato in via generale, quale elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato, va ora qualificato in rapporto all'ambito territoriale, regionale o locale entro il quale la misura è destinata ad applicarsi.

Con riferimento ad un aiuto che si traduca in una misura di carattere fiscale, sia essa agevolazione, esenzione o trattamento differenziato, si evidenzia il particolare rilievo che la questione assume sia nell'ambito del diritto interno, prioritariamente costituzionale, sia nell'ambito del diritto comunitario⁽²⁴⁾ per effetto della riforma del Titolo V della Costituzione (articoli 117 e 119 Cost.) e della ormai prossima approvazione della legge di delega al Governo in materia di federalismo fiscale con l'attribuzione di ampi spazi normativi in materia tributaria alle Regioni ed agli Enti Locali; autonomia che comprende disposizioni non soltanto meramente attuative di norme primarie, ma anche derogatorie a queste⁽²⁵⁾.

L'analisi di tali elementi, che sarà oggetto di approfondimento nella seconda parte del presente scritto, non può prescindere dalla individuazione dei punti fondamentali affinché una eventuale fiscalità di vantaggio che l'autonomia regionale o locale potrebbe ritenere opportuno introdurre non ricada nell'ambito degli aiuti di Stato incompatibili con la legislazione comunitaria, dovendo uniformarsi a criteri fissati dalla legge statale e dalla normativa comunitaria⁽²⁶⁾.

Particolarmente ardua è la definizione della cd. selettività regionale dovendosi prioritariamente definire in quali casi un determinato trattamento fiscale applicabile limitatamente ad un'area geografica del territorio possa ricadere nella nozione di aiuto di Stato.

Una consolidata prassi della Commissione era incline nel ritenere aiuti di Stato i regimi fiscali applicabili in determinate Regioni o territori che sono favorevoli rispetto al regime generale di uno Stato Membro in quanto "solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato non soddisfano il criterio di specificità di cui all'articolo 87, par. 1, del Trattato".

L'assunto si fonda, da un lato, sulla considerazione che alcune imprese ricevono un trattamento vantaggioso ed altre no e, dall'altro, sotto il profilo normativo, sulla considerazione che l'articolo 87, par. 2, individua cinque ipotesi tassative in cui gli aiuti concessi dagli Stati possono, in deroga al divieto, essere considerati compatibili con il mercato comune⁽²⁷⁾.

La posizione ricomprende anche il caso di assenza di selettività materiale cioè senza differenze di trattamento a favore di uno o più settori ed anche quando le misure siano adottate da organi territoriali nell'esercizio di una specifica competenza ad essi riservata dal diritto nazionale.

La stessa Corte di Giustizia, pronunziandosi conformemente alla Commissione⁽²⁸⁾, attribuiva scarso valore all'autonomia dell'ente infra statale in materia fiscale, soffermandosi precipuamente sugli effetti dell'aiuto piuttosto che sulla natura del soggetto erogatore o delle sue competenze alla luce della legislazione interna, ribadendo che il concetto di aiuto comprende tutti gli interventi che diminuiscono gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di una o più imprese, indipendentemente dalla loro finalità, dalla loro giustificazione, dal loro

obiettivo e dallo status dell'autorità pubblica che li istituisce o il cui bilancio sostiene l'onere, con l'effetto impeditivo di considerare i benefici di portata territoriale limitata come misure generali.

D'altro canto, se si dovesse dare rilievo ad un dato meramente formale, uno Stato potrebbe agevolmente evitare l'applicazione delle disposizioni comunitarie⁽²⁹⁾ in materia di aiuti di Stato apportando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie in modo da evitare la natura generale per un determinato territorio della misura in questione⁽³⁰⁾. Questa tesi è stata oggetto di varie critiche osservandosi, in primo luogo, che non è idonea a cogliere la differenza fondamentale fra strumenti normativi concettualmente e tecnicamente diversi ed, in secondo luogo, basandosi su una erronea interpretazione del requisito di selettività, in relazione ad un concetto giuridico di riferimento; ciò in quanto l'articolo 87, par. 1, del Trattato CE non attiene necessariamente ai limiti del territorio dello Stato ben potendo, quindi, un provvedimento concedere il beneficio solo in una parte del territorio nazionale senza incorrere nel divieto in quanto selettivo, riferendosi a tutte le imprese operanti nell'area determinata.

La questione investe, quindi, un contesto giuridico di riferimento, la definizione e la circoscrizione di un sistema generale in relazione ai quali valutare la natura derogatoria della misura regionale.

La Corte di Giustizia ha sempre verificato la ricorrenza di due presupposti affinché una misura possa essere definita aiuto non consentito dal Trattato. Il primo in relazione all'eccezione o deroga al sistema tributario generale⁽³¹⁾ ed il secondo che il beneficio non deve essere giustificato dalla natura e struttura del sistema medesimo, negando la legittimità della misura ancorché la stessa sia limitata territorialmente, realizzando un criterio selettivo.

Il superamento di questa impostazione era stato più volte auspicato sia nel "rapporto Hockmark", in cui si sottolineava la necessità di un approccio più efficiente agli aiuti regionali⁽³²⁾, sia nella risoluzione del Parlamento Europeo nella quale si osserva che le politiche di coesione e quelle degli aiuti di Stato sono complementari perché queste ultime si sono dimostrate un efficace strumento verso una effettiva convergenza dei redditi delle varie Regioni dell'Unione Europea.

La sentenza 6 settembre 2006 (C-88/03) della Corte di Giustizia rappresenta un importante punto di partenza verso una rivisitazione della precedente giurisprudenza in tema di selettività territoriale. La decisione, pur rigettando il ricorso della Repubblica portoghese, relativa alla censura della Commissione di parte del regime contenente l'adeguamento del sistema fiscale nazionale alla specificità della Regione autonoma delle Azzorre ed in particolare la riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito, rappresenta una svolta in quanto rimodella i principi di selettività territoriale in rapporto all'autonomia.

La Corte precisa che, ai fini dell'apprezzamento del carattere selettivo di benefici fiscali con ambito limitato ad una parte del territorio nazionale, occorre distinguere tre situazioni diverse.

Una prima situazione si verifica allorché lo Stato nazionale decida unilateralmente una misura di vantaggio con riguardo ad un'area geografica delimitata; in questo caso la misura è selettiva in relazione all'autorità che l'ha adottata ed alla delimitazione territoriale.

Una seconda situazione attiene al caso in cui tutti gli Enti territoriali possano in modo autonomo, nell'esercizio di una facoltà ad essa attribuita, stabilire l'aliquota di imposta per il territorio di loro competenza, con riferimento o meno all'aliquota di imposta nazionale: le misure adottate non sono selettive anche qualora un ente adotti aliquote più basse rispetto a tutti gli altri.

L'assenza di selettività consiste nel fatto che non possa configurarsi l'eccezione o la deroga in quanto non sussiste una regola di portata nazionale, potendo ciascuna autonomia locale disporre del potere di fissare le aliquote.

Una terza situazione si configura qualora il trattamento di favore sia concesso da un Ente infra statale-territoriale⁽³³⁾ con riguardo ad un tributo erariale nell'esercizio di una autonomia speciale alla quale non partecipano gli altri Enti di pari livello in virtù di una scelta di politica costituzionale legata a circostanze particolari di carattere storico ed economico. In questa ultima ipotesi rilevante per valutare la selettività è la effettiva autonomia rispetto al Governo centrale dello Stato membro.

La Corte, quindi, delinea un concetto di autonomia effettiva sotto diverse graduazioni:

1. autonomia istituzionale: decisione adottata da un'autorità regionale

o territoriale dotata sul piano costituzionale di uno Statuto politico ed amministrativo distinto da quello del Governo centrale;

2. autonomia decisionale: decisione adottata senza possibilità di un intervento diretto da parte del Governo centrale in merito al suo contenuto;

3. autonomia finanziaria: l'onere che l'Ente subisce nell'adozione della misura non deve essere compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre Regioni o dal Governo centrale.

L'orientamento, testè delineato, è quello di evitare che le misure agevolative possano essere adottate aggirando il divieto di aiuti di Stato facendo in modo che l'Ente territoriale adotti il provvedimento ma che il relativo onere, determinabile in un minor gettito, sia compensato da un trasferimento di risorse dal centro. In tal senso, la Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla Repubblica portoghese vista la costituzionalizzazione del principio di solidarietà nazionale, con la conseguenza che i due profili della politica fiscale⁽³⁴⁾ del Governo regionale che decide di diminuire la pressione tributaria grazie al potere di riduzione delle aliquote e l'adempimento della missione di correzione delle disparità sono indissolubilmente legati e dipendono dal punto di vista finanziario dai trasferimenti di bilancio gestiti dal Governo centrale.

5. Fiscalità di vantaggio nell'autonomia regionale: premessa

Di particolare interesse è valutare in che modo la sentenza sopra citata ed i principi comunitari possano influire sulle prerogative delle Regioni italiane⁽³⁵⁾ in materia di fiscalità di vantaggio, alla luce dell'autonomia riconosciuta alle Regioni ed agli Enti locali ai sensi degli articoli 117 e 119 della Costituzione.

I principi costituzionali delineano forme di prelievo compatibili⁽³⁶⁾ con il requisito dell'autonomia decisionale quali tributi propri e compartecipazioni. Occorre, però, precisare che per effetto della giurisprudenza costituzionale⁽³⁷⁾ "ad oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi a pieno titolo propri delle Regioni e degli Enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva"; di conseguenza – in assenza di attuazione completa dell'articolo 119 Cost. – lo status dell'autonomia finanziaria regionale non si poteva ritenere in armonia con gli orientamenti della Corte di Giustizia con la necessaria illegittimità di misure eventualmente adottate.

La futura legge di delega in tema di attuazione dell'art. 119 Cost. potrebbe delineare un nuovo interessante scenario circa eventuali fiscalità di vantaggio che le Regioni potranno andare autonomamente ad emanare.

NOTE:

(1) P. LAROMA JEZZI, Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali, in Riv. It. Pubbl. com., 2004, pp. 91 ss.

(2) La norma in esame è finalizzata non solo ad assicurare garanzie di pari trattamento ai soggetti non residenti che avviano attività produttive nel territorio di uno Stato, evitando penalizzazioni a loro carico, ma anche a reprimere, o quanto meno controllare, la prassi degli Stati di porre norme agevolative destinate ad attrarre capitali ed attività sul loro territorio (cd. Subsidy shopping). Entrambi le tipologie di normative, inducendo le imprese potenzialmente beneficiarie alla dislocazione strumentale da uno Stato membro ad un altro, sono considerate in conferenti rispetto agli obiettivi dell'Unione Europea. Cfr. L. DEL FEDERICO, Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario, Relazione svolta nell'ambito del V convegno di fiscalità internazionale "Spring in Naples", tenutosi a Napoli e Caserta nei giorni 4-5 maggio 2006 per iniziativa del Dipartimento di Scienze Giuridiche della Seconda Università di Napoli sul tema "Aiuti di Stato, fiscalità di vantaggio e potestà tributaria nazionale", dattiloscritto.

(3) F. AMATUCCI, Il principio di non discriminazione fiscale, Padova, 1998.

(4) P. PICIOCCHI, Gli effetti delle decisioni della Commissione europea, in Dir. Prat. Trib. Int., 2003, pp. 926 ss.; L. RAIMONDI, Osservazioni in merito ai rapporti tra procedimento di controllo degli aiuti di Stato e

procedura di infrazione, in Dir. Un. Europea, 2002, pp. 349 ss.

(5) AA.VV. (a cura di L. Salvini), Aiuti di Stato in materia fiscale, Padova; G. BELOTTI, Il nuovo regolamento di procedura degli aiuti di Stato, in Dir. Comm. Sc. Int., 2000, pp.535 ss.; C. BUZZACCHI, Gli aiuti di Stato tra politica della concorrenza e politica sociale, in Dir. Ec., 2004, pp.629 ss.; F. CAPELLO, La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956-2006), in Dir. Prat. trib., 2006, pp. 803 ss.; G. FRANSONI, Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 2006, pp. 249 ss.; A. TERRASI, Aiuti di Stato: la questione del recupero degli aiuti illegalmente concessi, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 2002, pp.1081 ss.

(6) A. FANTOZZI, Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia ed alle decisioni della Commissione CE, in Rass. Trib., 2003, pp. 2249 ss.; C. QUIGLEY, The Notion of State aid in the EEC, in Eur. law rev., 1988, pp. 242 ss.; G. TESAURO, Diritto Comunitario, Padova, 2005.; M. ANTONIOLI, Le comunicazioni della Commissione fra diritto comunitario e diritto interno, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 1995, pp. 51 ss.

(7) M. COCCIA, Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di Giustizia: aiuti di Stato o aiuti di status?, in Riv. Dir. Int., 1992, pp. 967 ss.

(8) A. BUONOMO, Aiuti di Stato alle imprese pubbliche e obbligo di recupero, in Giur. It., 1995, pp. 1777; A. FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2003.

(9) M. ANTONIOLI, Le comunicazioni della Commissione fra diritto comunitario e diritto interno, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 1995, pp. 51 ss.; M. ANTONIOLI, Comunicazioni della Commissione Europea e atti amministrativi nazionali, Milano, 2000.

(10) G. BERNINI, Le regole di concorrenza nei trattati comunitari, Rimini 1982.

(11) J. WINTER, Redefining the notion of State aid in article 87 of the EC Treaty, in C. m. l. rev., 2004, pp. 475 ss.

(12) S. DORIGO, L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti tra ordinamento comunitario e nazionale, in Rass. Trib., 2003, pp. 1099 ss.; G. FURCINITI – E. PALLARIA, Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale: principali problematiche applicative dell'azione di recupero, in Il Fisco, 2005, pp. 696 ss.

(13) Fanno parte delle deroghe cd. de iure:

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

b. Gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;

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

Anche se compatibili di diritto con il mercato comune, le deroghe de iure costituiscono comunque aiuti di Stato e sono, pertanto, sottoposte all'obbligo di notifica ex art. 88 par. 3 del Trattato. Il tratto fondamentale che caratterizza tale categoria è che, nonostante il suddetto obbligo, la commissione non ha alcun potere discrezionale nella valutazione di un aiuto che rientri tra le previsioni dell'art. 87 par. 2 del Trattato.

(14) Fanno parte delle deroghe discrezionali:

a. Gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si abbia una grave forma di disoccupazione;

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

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

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

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

(15) D. D'AGOSTINO, Aiuti di Stato: ultime pronunce della Commissione Europea, in Il Fisco, 2006, pp. 7163 ss.; G. D'ALFONZO,

Sistemi fiscali dei nuovi Stati membri U.E., in *Il Fisco*, 2004, pp. 4305 ss.; M. DANI, Razionalizzazione e riqualificazione strategica degli aiuti di Stato alle imprese: indirizzi emergenti da alcuni recenti regolamenti della commissione in materia di "aiuti di Stato orizzontali", in *Dir. Pubbl. comp. Eur.*, 2001, pp. 948 ss.; G. DE BELLIS, Aiuti di Stato mediante misure fiscali: l'esperienza italiana, relazione presentata al convegno di studi "aiuti di Stato nel diritto comunitario e misure fiscali", in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 2299 ss.

(16) C. FONTANA, Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2005, pp. 158 ss.

(17) A. E. LA SCALA, Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio, nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2005, pp. 54 ss.

(18) B. J. M. TERRA, e P. J. WATTEL, European tax law, in *l'Aja*, 2005.

(19) M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni ed esenzioni tributarie, in *Noviss. Dig. It., App.*, Torino, 1980, pp. 153 ss.; M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. Trib.), in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 421 ss.; F. BATTISTONI FERRARA, Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in *AA.VV.* (diretto da Cassese-Napoletano), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, pp.175 ss.; F. BATOCCHI, Agevolazioni fiscali e Aiuti di Stato, bozze.; P. RUSSO, Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 330 ss. e in *Riv. It. Dir. Pubbl. com.*, 2004, pp. 225 ss.; G. SELICATO, Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione e lo sviluppo sostenibile, in *Riv. Dir. Trib. Int.le*, 2004, pp. 399 ss.

(20) C. BUZZACCHI, Principio di concorrenza e aiuti di Stato tra diritto interno e diritto comunitario, in *Giur. Cost.*, 2004, pp.277 ss.; L. DEL FEDERICO, Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario, Relazione svolta nell'ambito del V convegno di fiscalità internazionale "Spring in Naples", tenutosi a Napoli e Caserta nei giorni 4-5 maggio 2006 per iniziativa del Dipartimento di Scienze Giuridiche della Seconda Università di Napoli sul tema "Aiuti di Stato, fiscalità di vantaggio e potestà tributaria nazionale", dattiloscritto; G. M. ROBERTI, Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario, Padova, 1997; C. VERRIGNI, Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, II, pp. 8 ss.

(21) C. BUZZACCHI, Principio di concorrenza e aiuti di Stato tra diritto interno e diritto comunitario, in *Giur. Cost.*, 2004, pp.277 ss.; F. GALLO, L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 2271 ss.; F. GALLO, Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 407 ss.

(22) R. FRANZÈ, I tributi di scopo nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese, in *Dir. Pubbl. comp. Eur.*, 2005, pp. 865 ss.

(23) F. BESTAGNO, Il controllo comunitario negli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura, in *Dir. Com. int.*, 1999, pp.339.; A. BIONDI – P. EECKOUT – J. FLINN, *The law of State aid in European Union*, Oxford University Press 2004, pp.17 ss.

(24) R. LUPI, Concorrenza tra ordinamenti, comunità europee e prelievo tributario, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 989 ss.; G. MELIS, Coordinamento fiscale nell'Unione europea, in *Enc. Dir.*, agg. 2006, Milano.

(25) A. FANTOZZI, L'Europa ipotoca il federalismo fiscale, in *Il Sole 24 Ore*, 28 settembre 2006, p. 25.

(26) A. FANTOZZI, Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati, relazione al convegno di studio su "le ragioni" del diritto tributario in Europa – giornate di studio per Furio Borsello, Bologna, 2003, dattiloscritto; P.FATTORI, Aiuti di Stato: processi di privatizzazione e tutela della concorrenza, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1995, pp. 591 ss.; F. FICHERA, Fisco ed Unione Europea, l'acquis communautaire, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003, pp. 427 ss.

(27) Tra esse, per quanto qui specificamente interessa, occorre menzionare 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 disoccupazione (lett. a) e gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune Regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse (lett. c).

(28) G. DELLA CANANEA, Il ruolo della Commissione nell'attuazione

del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese, in Riv. It. Dir. Pubbl. com., 1993, pp. 410 ss.; V. DIBUCCI, Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie, in Rass. Trib., 2003, pp. 2315 ss.; C.D. EHLERMANN, Politique actuelle de la Commission en matière de concurrence, in Revue du Marché commun et de la Union Européenne, n. 371, septembre-octobre 1993, pp. 700 ss.

(29) V. CAPUTI JAMBRENGHI, Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario vivente, in riv. It. Dir. Pubbl. Comm., 1998, pp. 1259 ss.; C. COSCIANI, Problemi fiscali del mercato comune, Milano, 1958.

(30) Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C e 384/03) del 10 dicembre 1998.

(31) A. BERLIRI, Principi di diritto tributario, Vol. I, Milano 1957; P. BORIA, Diritto tributario europeo, Milano, 2005.

(32) L. ANTONINI e M. BARBERO, Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese, in Riv. dir. fin. e scienze delle finanze, 2006, p. 118.

(33) A. CARINCI, Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato, in Rass. Trib., 2006, pp. 1760 ss.; A. CARINCI, Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea, in Rass. Trib., 2004, pp. 1201 ss.

(34) R. BRACCINI, Parafiscalità, in Dig. Disc. Priv, sez. comm., pp. 456; M. INGROSSO, Parafiscalità e teoria giuridica dell'imposta, in Rass. Fin. Pubbl., I, 1956, pp. 233 ss.

(35) L. DANIELE, Aiuti pubblici alle imprese e competenze regionali, Milano, 2003.

(36) F. CARRARINI – A. IORIO, Unione europea: compatibilità delle agevolazioni fiscali statali con il mercato unico, in Il Fisco, 1999, pp. 4809 ss.; CHIEFFI, Compatibilità di misure statali di intervento sui mercati con la disciplina comunitaria della concorrenza, in Riv. It. Dir. Pubbl. com., 2003, pp. 385 ss.

(37) Corte Costituzionale, sentenza 37/2004.