

P. Coppola

PROBLEMI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Collana diretta da Franco Gallo

32

Paola Coppola

**IL FISCO COME LEVA
ED ACCELERATORE
DELLE POLITICHE
DI SVILUPPO**

**IL FISCO COME LEVA ED ACCELERATORE
DELLE POLITICHE DI SVILUPPO**



€ 38,00 I.V.A. INCLUSA

CEDAM

 Wolters Kluwer

CEDAM

PROBLEMI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Collana diretta da Franco Gallo

I volumi pubblicati nella presente collana sono oggetto di procedura di doppio referaggio cieco (double blind peer review), secondo un procedimento standard concordato dai Direttori della collana con l'Editore, che ne conserva la relativa documentazione.

PAOLA COPPOLA

**IL FISCO
COME LEVA ED ACCELERATORE
DELLE POLITICHE DI SVILUPPO**

Copyright 2016 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 – 20090 Milanofiori Assago (MI)

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Prima ristampa - 2016

Stampato da GECA s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

CAPITOLO PRIMO

LA RILEVANZA DEI VINCOLI ESTERNI NELLE SCELTE DI POLITICA TRIBUTARIA

1.1	I vincoli comunitari alla potestà tributaria: premessa storica (e teorica)	5
1.2	L' <i>acquis communautaire</i> : la tendenza evolutiva dell'integrazione giuridica europea in materia di fiscalità e di politica economica-monetaria.....	16
1.3	Il Primato del diritto comunitario come regola base dell'integrazione dei sistemi giuridici interni ed europei	21
1.4	La disciplina sugli aiuti di Stato nell'ambito della politica della concorrenza (Titolo VII TFUE)	33
1.5	Il diritto comunitario della concorrenza: le disposizioni applicabili alle imprese e quelle riferibili agli Stati membri.....	36
1.6	La concorrenza fiscale in Europa come strumento di attuazione del mercato interno europeo	40
1.7	Strumenti di osservazione della concorrenza fiscale tra Stati.....	43
1.8	La nozione di Aiuto di Stato e la <i>ratio</i> dei divieti e delle giustificazioni poste dal Trattato	49
1.9	La <i>species</i> degli aiuti fiscali di Stato	52
1.10	Le deroghe al divieto di aiuti di Stato: gli aiuti esenti e quelli compatibili .	62
1.11	Il controllo della comunità sulla procedura di concessione dell'aiuto: gli aiuti illegali e quelli incompatibili	66

CAPITOLO SECONDO

LE POLITICHE COMUNITARIE E GLI STRUMENTI PER LO SVILUPPO

2.1	Il mercato unico quale opportunità per le politiche di sviluppo	71
2.2	La politica di coesione e la politica regionale europea	77
2.3	L'attuazione della politica di coesione europea per le "Regioni-Obiettivo" sino al 2020.....	82
2.4	I fondi strutturali europei: strumenti della politica di coesione ed opportunità per le politiche di sviluppo degli Stati membri	85
2.4.1	Modalità di accesso ai finanziamenti dei Fondi	87
2.4.2	Il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR).....	89
2.4.3	Fondo sociale europeo (FSE)	92
2.4.4	Il Fondo di Coesione	93
2.4.5	Il Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (FEASR).....	94
2.4.6	Lo Strumento Finanziario di Orientamento della Pesca (FEP).....	95
2.5	I corollari della politica di coesione dell'UE: la politica urbana e la politica ambientale.....	96
2.6	Le priorità dell'Unione nell'attuale programmazione delle risorse.....	99
2.7	Il nuovo Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008 ..	102
2.8	Il Regolamento degli aiuti di importanza minore (cd. de minimis).....	106
2.9	L'ultimo orizzonte della politica di coesione: Europa 2020	110

CAPITOLO TERZO

LA RILEVANZA DEI VINCOLI INTERNI NELL'ADOZIONE
DI NORME AGEVOLATIVE PER FINALITÀ DI SVILUPPO

3.1	Le agevolazioni fiscali domestiche e gli aiuti di stato fiscali: similitudini e diversità.....	113
3.2	I limiti imposti alle agevolazioni fiscali dai principi costituzionali secondo un' interpretazione evolutiva.....	123
3.3	La riserva di legge ed il riparto di potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni. Riflessioni sul recente dD.L. costituzionale di Riforma della Riforma del Titolo V.....	133
3.4	L'autonomia finanziaria degli enti regionali e locali con cui misurarsi per la progettazione di politiche incentivanti.....	141
3.5	La selettività territoriale degli aiuti di Stato ed il test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia.....	149
3.6	La verifica del test di autonomia tributaria dopo l'attuazione del federalismo fiscale.....	155
3.7	L'autonomia istituzionale e decisionale degli enti sub statali a seguito della riforma della fiscalità regionale e municipale.....	158
3.8	La responsabilità economica degli enti territoriali del mancato gettito derivante da un'agevolazione fiscale.....	172

CAPITOLO QUARTO

LE POLITICHE FISCALI EUROPEE A CONFRONTO

4.1	Premessa sull'indagine comparativa.....	183
4.2	Il quadro legislativo di riferimento sulla tassazione del reddito d'impresa ed i principali incentivi diretti a favorire politiche di sviluppo dei seguenti Stati membri:.....	187
	AUSTRIA.....	187
	DANIMARCA.....	194
	FRANCIA.....	201
	GERMANIA.....	209
	SPAGNA.....	214
	PAESI BASSI.....	223
	REGNO UNITO.....	237
	CIPRO.....	243
	ESTONIA.....	247
	LITUANIA.....	252
	POLONIA.....	258
	REPUBBLICA CECA.....	263
	REPUBBLICA SLOVACCA.....	268
	UNGHERIA.....	273

CAPITOLO QUINTO
LE ZONE FRANCHE URBANE:
L'ESPERIENZA FRANCESE

5.1	Finalità dell'indagine.....	279
5.2	L'evoluzione storica della politica urbana in Francia.....	281
5.3	Il "Patto di Rilancio della Città" del 1996: una nuova geografia prioritaria per la politica urbana francese	284
5.4	Le Zone Franche Urbane di prima generazione: le origini del dispositivo	286
5.4.1	I parametri per la scelta delle aree eligibili.....	288
5.4.2	I beneficiari e l'oggetto delle agevolazioni	289
5.4.3	<i>La Clause d'embauche</i>	293
5.5	Le proroghe del regime per le ZFU per il quinquennio 2002 – 2007 ..	294
5.6	Le Zone Franche Urbane di seconda generazione	296
5.7.	Le agevolazioni delle ZFU di prima e seconda generazione a confronto ..	298
5.8.	L'impatto delle Zone Franche Urbane ZFU di prima generazione nel tessuto economico francese (1997 -2001)	302
5.8.1	La seconda generazione delle ZFU: i risultati	304
5.8.2	L'estensione del regime fino al 2011 e le ZFU di terza generazione.	306
5.9	Le ragioni del consenso europeo sulle ZFU: le decisioni della Commissione	309
5.10	I risultati statistici e gli emergenti profili di criticità della delle ZFU di prima e seconda generazione	314
5.11	La proroga del regime ZFU sino al 31 dicembre 2014, l'applicazione del <i>de minimis</i> ed il rafforzamento della <i>clause d'embauche</i>	317

CAPITOLO SESTO
LE POLITICHE DI SVILUPPO NAZIONALI:
PROFILI RICOSTRUTTIVI ED IPOTESI APPLICATIVE
ALLA LUCE DEI VINCOLI INTERNI ED ESTERNI DEL TRATTATO

6.1	La fiscalità di sviluppo come strumento nell'attuazione di politiche nazionali coerenti con quelle europee	321
6.2	Analisi storica delle più risalenti proposte di fiscalità differenziata per il Mezzogiorno d'Italia	328
6.3	Alcuni regimi agevolativi fiscali vigenti: tipologie, ratio e peculiarità	334
6.3.1	Il cd. taglio del cuneo fiscale: da <i>regime di aiuto</i> a misura di carattere generale e, per il Mezzogiorno, ad aiuto in <i>de minimis</i>	335
6.3.2	La stabilizzazione del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate: misura autorizzata, ma sospesa	342
6.4	Le agevolazioni fiscali per reti e distretti: il depotenziamento dello strumento agevolativo	344
6.5	La sperimentazione di Zone franche urbane in Italia: un caso emblematico di regime costruito in coerenza con la politica di coesione, poi abbandonato	350
6.6	I "passi avanti" del legislatore sulla fiscalità di vantaggio con Il Piano per il Sud. Inadeguatezza degli strumenti.....	357
6.7	Le premesse metodologiche per l'uso strumentale del fisco nelle politiche di sviluppo regionale: riflessioni conclusive e prospettiche..	360

INTRODUZIONE

Tradizionalmente quando si parla del “sistema dei tributi” di un dato Paese, si è portati ad evocare l’insieme delle regole che sovrintende l’imposizione delle prestazioni patrimoniali destinate al raggiungimento di finalità “fiscali” che, in via di sintesi, sono quelle legate in maniera diretta al finanziamento della spesa pubblica.

Sono però ormai maturi i tempi in cui andrebbero meglio valorizzate le *finalità extrafiscali* del prelievo che sono quelle legate ad una serie di obiettivi che vanno dalla redistribuzione del reddito, alla stabilizzazione economica, all’incentivazione di determinati settori o attività, alla correzione di distorsioni ed inefficienze, al miglioramento della qualità e stili di vita dei lavoratori ed, in generale, dei contribuenti.

Il Fisco, in definitiva, assume efficacemente la veste di *leva ed acceleratore* di determinate scelte elaborate in sede politica in quanto strumento idoneo ad orientare azioni e comportamenti dei singoli.

In questo libro si affronterà in particolare l’utilizzo della leva fiscale per finalità di sviluppo economico; tema che di norma viene rubricato come cd. “fiscalità di vantaggio o sviluppo” e che, altre volte, viene definito “fiscalità compensativa” per mettere maggiormente in risalto il fine insito nella concessione di agevolazioni fiscali che, sebbene selettive, sono destinate a colmare gli svantaggi in taluni territori in una data regione o Paese.

In questo contesto, è l’Europa ad imporre il rispetto di una serie di vincoli.

La scelta tra i modelli di defiscalizzazione di tipo “congiunturale” con misure agevolative transitorie, o di tipo “strutturale” con politiche stabilmente vantaggiose nei confronti di attività economiche localizzate su determinate territori è, com’è noto, fortemente condizionata dall’interpretazione della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato.

Ma altrettanto rilievo assumono i limiti interni all'esercizio della potestà tributaria che, a loro volta, vanno inquadrati nell'attuale fase di piena integrazione giuridica del nostro ordinamento con quello europeo e con gli obblighi di fonte internazionale che, come si vedrà, devono tener conto, da un lato, della rilevanza dei principi basilari del sistema tributario statale e, dall'altro, dell'attuale assetto del sistema delle autonomie regionali e locali che si è venuto a delineare dopo l'approvazione dei decreti delegati di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale.

In coerenza con quanto emerge dalla programmazione della politica europea in corso (Europa 2020) si sono individuati gli obiettivi e gli ambiti di intervento ritenuti prioritari dall'Unione nel tentativo di fornire un quadro d'insieme entro il quale ipotizzare la creazione di nuovi modelli e strumenti di sviluppo territoriale attraverso l'uso della leva fiscale che, fermo restando i vincoli europei e nazionali, possano contribuire a favorire la crescita, la produttività e far registrare un incremento del livello di occupazione delle imprese.

Sotto questo profilo, l'esperienza francese delle zone franche urbane ha rappresentato un valido punto di partenza per la proposta, da me stessa avviata nel 2006, come si chiarirà, per la sperimentazione di politiche fiscali di sviluppo territoriale nel perseguimento delle politiche urbane europee anche in Italia.

Il presente lavoro, ripartendo da quella esperienza e sulla base della comparazione con altri sistemi di tassazione in Europa e con alcuni casi di successo registratisi in altri Stati dell'Unione, si concluderà con l'indicazione di una serie di *premesse metodologiche* che potrebbero orientare e dirigere eventuali proposte di aiuti fiscali di Stato idonei a superare il vaglio delle autorità comunitarie che potrebbero contribuire a ridurre il fenomeno della concorrenza fiscale che si registra all'interno dell'Unione.

L'idea di sintesi è che i principi della *governance* multilivello cui è ispirata la politica regionale unitaria, comunitaria e nazionale, richiederebbero una robusta attività di coordinamento tra le istituzioni ed amministrazioni locali che andrebbe dispiegata su tutti gli enti coinvolti nella programmazione e gestione degli interventi sulle imprese, oltre che sugli individui e le famiglie.

Il lavoro svolto prospetterà, con particolare riferimento alle imprese, gli ambiti di interventi e le misure che riguardano più settori impositivi, diversi obiettivi (città, ambiente, agricoltura, turismo, ecc.) e più soggetti passivi (imprese e/o professionisti), ispirati dal bisogno di un partenariato socio-economico istituzionale in grado di adottare decisioni pubbliche sulla base di conoscenze adeguate.

Questa esigenza si traduce in un modello che presuppone il coinvolgimento degli *stakeholders* e dei partner economici e sociali lungo tutto il processo decisionale delle politiche: nella fase di identificazione delle scelte e delle priorità, nella traduzione di queste scelte in obiettivi e strumenti, nella sorveglianza e nella valutazione dei risultati, anche al fine di pervenire alla chiara identificazione delle responsabilità dei *policy makers*, rappresentando la cd. “*accountability*” l’altra condizione essenziale del loro successo.

CAPITOLO PRIMO

LA RILEVANZA DEI VINCOLI ESTERNI NELLE SCELTE DI POLITICA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1.1 I vincoli comunitari alla potestà tributaria: premessa storica (e teorica) - 1.2 *L'acquis communautaire*: la tendenza evolutiva dell'integrazione giuridica europea in materia di fiscalità e di politica economica-monetaria - 1.3 Il Primato del diritto comunitario come regola base dell'integrazione dei sistemi giuridici interni ed europei - 1.4 La disciplina sugli aiuti di Stato nell'ambito della politica della concorrenza (Titolo VII TFUE) - 1.5 Il diritto comunitario della concorrenza: le disposizioni applicabili alle imprese e quelle riferibili agli Stati membri - 1.6 La concorrenza fiscale in Europa come strumento di attuazione del mercato interno europeo - 1.7 Strumenti di osservazione della concorrenza fiscale tra Stati - 1.8 La nozione generale di Aiuto di Stato e la *ratio* dei divieti e delle giustificazioni posti dai Trattati - 1.9 La *species* degli aiuti fiscali di Stato - 1.10 Le deroghe al divieto di aiuti di Stato: gli aiuti esenti e quelli compatibili - 1.11 Il controllo della comunità sulla procedura di concessione dell'aiuto

1.1 I vincoli comunitari alla potestà tributaria: premessa storica (e teorica)

Ci si interroga da tempo sulla portata dei vincoli comunitari ed internazionali alla potestà tributaria degli Stati membri.

I principi e le regole del diritto europeo limitano, invero, gli ordinamenti nazionali in virtù del principio del *primato del diritto comunitario* su quello interno che si origina dalla cessione di sovranità che gli Stati effettuano a favore dell'Unione con la stipulazione e ratifica dei Trattati.

La UE è anche soggetto di diritto internazionale ed è tenuta al rispetto delle norme internazionali che si impongono, di conseguenza, nei riguardi delle istituzioni comunitarie e degli Stati membri.

La questione dei rapporti tra queste fonti, molto articolata e complessa, richiede di analizzare il concetto di sovranità riferibile oggi all'Unione e gli effetti delle politiche comuni negli ordinamenti nazionali, tenendo conto dell'insieme di regole e principi desumibili dal Trattato e dall'interpretazione degli stessi ad opera della giurisprudenza e delle autorità comunitarie, oltre che delle posizioni assunte dalla giurisprudenza degli Stati membri¹.

In questa premessa storica (e teorica), si assume il dato di partenza della subordinazione gerarchica, nel sistema delle fonti, delle norme interne a quelle sovranazionali. Per il nostro ordinamento, gli artt. 11 e 117, comma 1 della Cost. pongono, infatti, all'esercizio della potestà legislativa "*il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*".

È principio condiviso che l'Unione europea non sia dotata di competenza tributaria *autonoma e propria*, essendo la sovranità impositiva una prerogativa degli Stati nazionali destinata al reperimento delle risorse necessarie a fronteggiare i fabbisogni nazionali. È però indubbio che essa eserciti, e di recente, stia esercitando sempre più incisivamente, una forte influenza sulla politica tributaria dei singoli Stati membri attraverso la fissazione di limiti al suo esercizio per il perseguimento degli obiettivi comunitari, sostanzialmente riferibili, com'è noto, alla creazione e funzionamento di un mercato unico basato su una concorrenza libera e non distorta ed uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza barriere².

¹ Sull'approfondimento del quale si rinvia al par. 1.3.

² In attuazione del *principio di sussidiarietà*, che demanda agli stati membri l'autonoma messa in atto delle politiche fiscali comunitarie. In base a tale principio, l'Unione può intervenire nei settori che non appartengono alla sua esclusiva competenza, solo se non è possibile conseguire l'armonizzazione con i principi e gli obiettivi comunitari attraverso la sola azione degli stati membri. Per maggiori approfondimenti sul punto: R. CONDORELLI, *Il principio di sussidiarietà nella Costituzione europea*, in *Amm. Civ.*, 2005, 48 ss., A. D'ATENA, *Modelli federali e sussidiarietà nel riparto della competenze normative tra l'Unione europea e gli Stati membri* in *Il Dir. uni eur*, 2005, 59 ss.; P. DE PASQUALE, *Il riparto di competenze tra unione europea e stati membri*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2008, 60 ss.; F. GILIOINI, *Subsidiary cooperation: a new type of relationship between public and private bodies supported by the EU law - Cooperazione sussidiaria: un tipo nuovo di relazione tra enti pubblici e privati incentivato dalla legge dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubb. comp.*, 2010, 485 ss.; C. FAVILLI, *Il principio di sussidiarietà*.

Il fatto che le competenze attribuite all'Unione siano quelle individuate dai Trattati, ed in particolare, ora, dal Trattato sull'Unione Europea (TUE) e dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), come modificati dal Trattato di Lisbona del 2009³, in ragione del perseguimento di determinati settori o obiettivi e non per oggetti e/o per materia impedisce di individuarne una specifica per "i tributi"⁴.

Ma è innegabile che l'Unione, sebbene priva di potestà legislativa comunitaria, persegua azioni che si avvalgano dei tributi come strumento per il raggiungimento dei suoi fini immediati (interessi comuni) o primari (comunitari o fondamentali)⁵.

diarietà nel diritto dell'Unione Europea The principle of subsidiarity in the European Union Legal order in Arc. giur. "Filippo Serafini", 2011, 257 ss.

³ Il Trattato di Lisbona, che ha modificato il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea è stato firmato il 13 dicembre 2007 ed è entrato in vigore il 1 dicembre 2009 a seguito di ratifica dei 27 paesi membri, ha apportato numerosi emendamenti con il trasferimento dall'uno all'altro di norme già esistenti. Il Trattato sull'Unione europea (TUE) contiene i principi informatori e le norme comuni del sistema dell'Unione, nonché le disposizioni relative alla politica estera e di sicurezza comune e politica di sicurezza e difesa comune (PESC/PSDC), mentre il Trattato che istituisce la Comunità europea, che è diventato il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) contiene unicamente le politiche, ad esclusione per le PESC/PSDC e le disposizioni di dettaglio relative alle istituzioni e alle procedure. Il trattato di Lisbona non conferisce ulteriori competenze esclusive all'Unione. Esso modifica, tuttavia, le modalità con cui l'Unione esercita i suoi poteri esistenti e definisce alcune nuove attribuzioni (condivise), crea una nuova struttura istituzionale e modifica il processo decisionale per rafforzare la responsabilità democratica.

⁴ Sul punto, M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in AA.VV. *Agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato*, Jovene, 2009, 8 ss.

⁵ Secondo l'attuale TFUE, l'Unione ha competenze suddivise in tre diverse categorie: *competenza esclusiva* (art. 3) quando è solo l'Unione a poter legiferare e gli Stati membri attuano gli atti giuridici dell'UE; *competenza concorrente* (art. 4) quando gli Stati membri possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti nella misura in cui l'Unione non abbia esercitato la propria competenza; *le azioni di sostegno* (art. 6) quando l'Unione adotta misure volte a sostenere o a completare le politiche degli Stati membri. Sono competenze esclusive: l'unione doganale, la definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno, la politica monetaria per gli Stati membri, la conservazione delle risorse biologiche del mare nel quadro della politica comune della pesca, la politica commerciale comune, la conclusione di accordi internazionali (a particolari condizioni). Le azioni di sostegno, coordinamento o completamento dell'azione degli Stati membri riguardano i settori della tutela e miglioramento della salute umana, industria, cultura, turismo, l'istruzione, formazione professionale, gioventù e sport, protezione

L'attività normativa dell'Unione in materia di tributi assume, quindi, un connotato funzionale, giacché la *fiscalità* diventa un mezzo per raggiungere determinati obiettivi nei settori o politiche di sua competenza che, in via di sintesi, sono quelli diretti ad eliminare gli ostacoli alla attuazione delle *"libertà fondamentali"* al conseguimento e funzionamento del mercato interno (libera circolazione di mezzi, persone, capitali e servizi al fine di realizzare l'unione doganale e garantire la piena ed effettiva libertà di movimento dei fattori produttivi), all'eliminazione delle distorsioni generate da una concorrenza fiscale dannosa e alla promozione dello sviluppo e della crescita economica mediante *"l'armonizzazione fiscale"* ed *"il riavvicinamento"* delle legislazioni tributarie domestiche⁶.

La realizzazione di un mercato unico sarebbe pregiudicata, invero, da "tributi non neutrali" sui prodotti o servizi scambiati all'interno dello spazio europeo. Per questo motivo, l'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso de-

civile, cooperazione amministrativa. Sono, infine, di competenza concorrente i settori che non rientrano nelle altre due categorie, tra i quali i principali sono il mercato interno, la politica sociale (per quanto riguarda gli aspetti definiti nel TFUE), la coesione economica, sociale e territoriale, l'agricoltura e la pesca (tranne la conservazione delle risorse biologiche del mare), l'ambiente, la protezione dei consumatori, i trasporti, le reti transeuropee, l'energia, lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia, i problemi comuni di sicurezza in materia di sanità pubblica (per quanto riguarda gli aspetti definiti dal TFUE).

⁶ L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui noti principi di *attribuzione, sussidiarietà e di proporzionalità* (art. 5 TUE). L'Unione dispone, infatti, soltanto delle competenze che le sono attribuite dai Trattati che costituiscono, pertanto, le basi giuridiche dei suoi poteri e che definiscono gli obiettivi nei suoi numerosi settori di attività. Nei casi di competenza concorrente, l'Unione interviene solamente se è in grado di agire in modo più efficace rispetto agli Stati membri. La forma ed il contenuto delle sue azioni si limitano solo a ciò che è necessario per il raggiungimento degli obiettivi previsti dai Trattati. Secondo l'art. 3 TUE, *"l'Unione si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri"*. Secondo l'art. 9 del TFUE, nella definizione e nell'attuazione delle sue politiche e azioni, *"l'Unione tiene conto delle esigenze connesse con la promozione di un elevato livello di occupazione, la garanzia di un'adeguata protezione sociale, la lotta contro l'esclusione sociale e un elevato livello di istruzione, formazione e tutela della salute umana"*.

gli scambi di merci ed al complesso dei fattori della produzione e impone il divieto fra gli Stati membri di imporre dazi doganali all'importazione e all'esportazione e/o qualsiasi tassa di effetto equivalente (art. 28 e ss. TFUE), così come il divieto di porre ostacoli alla libera circolazione di merci e servizi all'interno del mercato interno (*cd. integrazione negativa*).

Le autorità comunitarie possono, dunque, stabilire atti vincolanti in materia di imposte indirette (IVA, accise, dazi) e norme che si preoccupano di prevenire ed eliminare gli ostacoli che possono provocare distorsioni nella competitività degli scambi intracomunitari, nell'allocazione ottimale dei fattori della produzione o alterare la concorrenza tra gli operatori economici (come si evince dalle *disposizioni fiscali* di cui agli artt. da 110 a 112 del TFUE). Si tratta di *competenza concorrente*, in quanto sia il legislatore comunitario che quello nazionale possono emanare norme o atti vincolanti, ma nella misura in cui l'Unione non abbia già imposto vincoli (divieti o limiti) all'esercizio di potestà tributaria nazionale⁷.

Il Consiglio europeo, inoltre, purchè deliberi all'unanimità secondo la procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta anche norme di diritto comunitario derivato per "*l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette*" (*cd. integrazione positiva*), sempre nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato unico ed evitare le distorsioni di concorrenza (art. 113 TFUE).

Armonizzazione che, attualmente, riguarda essenzialmente la fiscalità indiretta e che è volta ad adeguare gli elementi essenziali del tributo ad un modello unico di stampo comunitario con l'effetto di determinare la sostituzione delle norme nazionali difformi a detto modello e l'eliminazione delle divergenze più gravi che si dimostrano produttive di effetti restrittivi delle libertà fondamentali e distorsivi della leale concorrenza tra gli Stati.

⁷ Così, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 1001 ss.; M. INGROSSO, *op. cit.*, 26; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 374 ss.

L'Unione di norma utilizza, a questi fini, le Direttive (art. 115 TFUE) che possono richiedere, com'è noto, leggi di attuazione nazionale, salvo che non contengano disposizioni sufficientemente chiare e precise tanto da qualificarsi di diretta efficacia e non necessitare di altro intervento dello Stato membro⁸.

Per i tributi armonizzati si ricorre, talvolta, anche allo strumento del Regolamento che, invece, ha portata generale e vincolante e non richiede alcuna attività di recepimento da parte delle autorità nazionali. Attesa, tuttavia, la forte limitazione alla sovranità nazionale che deriva dal ricorso a detto strumento giuridico nel quadro delle regole sulla gerarchia delle fonti, esso, di norma, viene utilizzato solo in casi particolari (come nel caso della repressione e del contrasto dell'evasione o frodi fiscali in materia IVA).

Il Consiglio europeo, sempre all'unanimità e previa consultazione del Parlamento e Comitato economico e sociale, adotta anche misure relative al ravvicinamento delle “*disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative*” degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno (art. 114 e 115 TFUE).

Il *ravvicinamento*, a differenza dell'armonizzazione in senso proprio, tende a rendere uniformi le legislazioni domestiche attraverso lo strumento delle Direttive (detta anche *armonizzazione di tipo consensuale*) e può riguardare, come spesso avviene, il settore delle imposte dirette che non è di competenza esclusiva, né concorrente della UE⁹.

⁸ Ci si riferisce alle cosiddette direttive *self executing*.

⁹ Una parte della dottrina ritiene che il termine armonizzazione rappresenti la specifica applicazione in campo fiscale della nozione più ampia di ravvicinamento. A ben vedere, infatti, il Trattato e la legislazione comunitaria utilizzano indistintamente i termini “armonizzazione”, “ravvicinamento” e “coordinamento” delle legislazioni degli Stati membri. In realtà l'unificazione si realizza attraverso regolamenti, atti legislativi comunitari, obbligatori e direttamente applicabili, che non lasciano alcun margine di discrezionalità al legislatore nazionale. Il ravvicinamento, invece, non presuppone l'unicità dei mezzi, per ottenerlo, realizzandosi attraverso l'applicazione delle direttive, costituenti lo strumento principale per rendere affini le legislazioni fiscali. L'armonizzazione, invece, come si diceva, utilizza direttive o regolamenti. Sul punto, R. CAFARI PANICO, *Il principio di sussidiarietà e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali*, in *Riv. dir. eur.*, 1994, 53 ss.; M. GIGANTE, *Effetti giuridici nel rapporto tra tecnica e diritto: il caso delle "norme armonizzate"*, in *Riv. ita. dir. pubb. com.*, 1997, 313 ss.; G. BIZIOLI, *Comunità europea - Disposizioni fiscali - Imposizione diretta - Ravvicinamento delle legislazioni -*

Secondo la Corte, infatti, la materia delle imposte dirette rientra sicuramente nella competenza degli Stati membri, purchè venga rispettato il diritto comunitario¹⁰ e, di conseguenza, la potestà impositiva di ciascuno Stato resta vincolata all'osservanza dei principi comunitari. Di qui la possibilità che vengano emanate Direttive volte al riavvicinamento delle legislazioni fiscali nazionali qualora le differenze esistenti in materia di fiscalità diretta rappresentino ostacoli all'instaurazione e funzionamento del mercato interno ed allo svolgimento della libera concorrenza¹¹.

Redditi da risparmio sotto forma di interessi - Tassazione di interessi e royalties fra società appartenenti a diversi Stati membri, in *Riv. dir. trib. Int.*, 2000, 286ss.; ID, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008; A. ANSELMO, *Processo comunitario di armonizzazione delle legislazioni nazionali e limiti al potere normativo degli Stati membri: un altro apporto della Corte*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2003, 416 ss.

¹⁰ Corte Giustizia, sentenza 11 agosto 2005, causa C-80/94.

¹¹ In particolare, ed in via di sintesi, i primi interventi in materia di riavvicinamento delle legislazioni tributarie risalenti agli anni 90, hanno riguardato la fiscalità dei gruppi in ambito transfrontaliero. Tra queste si annovera l'approvazione da parte del consiglio Ecofin di alcune modifiche alla direttiva 2003/49/CE su "Interessi e royalties" che, come noto, esenta da ritenuta i pagamenti effettuati tra società comunitarie al verificarsi di determinati presupposti. Gli effetti dei diversi regimi fiscali sulla gestione delle imprese multinazionali sono stati analizzati in uno studio della Commissione europea su un campione di società della Unione a 15 (52011PC0121 - EUR-Lex - Europa) dal quale emerge che le imprese considerano la tassazione un elemento determinante per le decisioni di investimento all'estero, soprattutto per quel che concerne le scelte di localizzazione di nuovi impianti di produzione, o di centri di coordinamento o di quelli finanziari. Per detti insediamenti, che possono essere localizzati anche lontano dai mercati di riferimento, la scelta del paese di insediamento dipende, infatti, in via diretta dalle opportunità e di vantaggi fiscali accordati da quello Stato. Il livello di tassazione influenza, invece, meno la decisione di localizzare investimenti diretti ad implementare o situare nuovi punti di vendita, atteso il ruolo strategico che assume in tal caso la posizione geografica ed il mercato di riferimento. Il livello di tassazione è poco strategico anche per quel che concerne la scelta di insediamento di centri di ricerca e sviluppo, ove un ruolo determinante nella pianificazione assume la presenza negli ordinamenti degli Stati membri di specifici incentivi o aiuti selettivi. Sono poi note le successive direttive adottate nell'ottica del riavvicinamento e coordinamento tra le legislazioni in materia di imposte dirette che riguardano il regime fiscale di fusioni, scissioni e conferimenti (Dir. 90/435/CEE); il regime fiscale delle società madri e figlie di Stati membri diversi (Dir. 90/435/CEE) e la procedura arbitrale in materia di prezzi di trasferimento (Convenzione 90/436/CEE).

Un ruolo assai incisivo nel *processo di ravvicinamento* delle legislazioni in questa materia assume la Commissione che, in virtù delle competenze che il Trattato le riconosce in tema di politica di coesione, indica agli Stati membri gli obiettivi prioritari delle strategie di sviluppo cui gli stessi devono attenersi, anche attraverso lo strumento delle iniziative comunitarie. In questo settore, la Commissione adotta i propri atti tipici, quali le decisioni, le raccomandazioni ed i pareri ai fini di coordinamento dei diversi sistemi fiscali domestici con la collaborazione degli Stati membri¹².

In determinate materie, ed in particolare, proprio in quella degli aiuti di Stato, le decisioni della Commissione assumono portata vincolante (art. 108 TFUE) e se definitive (per decorso del termine di impugnativa ex art. 263 del TFUE), incondizionate e precise sono in grado di caducare o modificare la norma interna che si appalesa in contrasto con i principi comunitari, oltre che condizionare il giudice nazionale che è tenuto *ex officio* ad applicare e, dunque, far prevalere le norme di diritto comunitario su quelle domestiche¹³.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia e la portata delle sue sentenze interpretative, oltre che quelle del Tribunale di primo grado sulle norme primarie del Trattato arricchiscono il quadro dei vincoli di origine comunitaria in materia di fiscalità¹⁴.

La Corte, nel suo ruolo di controllore del rispetto del diritto comunitario sia da parte delle istituzioni comunitarie nel quadro dell'applicazione delle disposizioni dei Trattati, che degli Stati membri, e di interprete delle fonti di diritto comunitario e dei suoi principi generali, ha arrecato in questi anni un enorme contributo al processo di armonizzazione e ravvicinamento delle

¹² Si tratta di atti di *soft law* che, benché non vincolanti e privi di sanzione specifica, sono in grado di produrre effetti giuridici in capo ai destinatari proprio perché basati sul principio della leale collaborazione tra gli stati membri.

¹³ Sul primato del diritto comunitario, si veda il par. 3.

¹⁴ La Corte di Giustizia esercita, invero, il controllo di legittimità sugli atti legislativi del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea (che non siano raccomandazioni o pareri), nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo e sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Sul punto cfr. M. IUS, *Il diritto dell'Unione Europea: fonti e rapporto con l'ordinamento italiano*, in *Lo stato civile italiano*, 2010, 73 ss; A. CELOTTO, *La dimensione europea delle fonti del diritto*, in *federalismi.it*, 2012, 6 ss.

legislazioni degli Stati membri ed all'ampliamento della tutela dei diritti dei cittadini dell'Unione¹⁵.

Nelle sue sentenze la Corte ricorre frequentemente *al principio di non discriminazione in base della nazionalità* (art. 18 TFUE) per imporre il divieto alle restrizioni all'esercizio delle quattro libertà fondamentali (artt. 28, 45, 49 e 63 TFUE) ammettendone deroghe, com'è noto, solo in presenza di cause di giustificazione contemplate dal Trattato stesso (artt. 36, 51, 52 e 65 TFUE) o per ragioni imperative di diritto pubblico (cd. *rules of reason*).

Non trascurabili sono, inoltre, le interferenze che vengono a determinarsi sul sistema della fiscalità nazionale dalla cd. "comunitarizzazione" dei principi e delle norme della Convenzione Europea sui Diritti dell'uomo (CEDU) che si è venuta a determinare per effetto dell'adesione della UE alla Convenzione dei diritti umani che, sebbene dispongano una serie di garanzie dell'individuo sul piano procedurale o processuale, sono in grado di interferire ed interpretare una serie di principi costituzionali fino a rappresentarne un parametro di valutazione per la Corte¹⁶.

¹⁵ R. SERRA, *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in A. Di PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, pag. 32. Sulla questione, si v. anche la Corte Costituzionale nella sentenza n. 102 del 13 febbraio 2008.

¹⁶ La comunitarizzazione della CEDU è avvenuta con il cit. Trattato di Lisbona entrato in vigore nel 2009, che con l'art. 6 (oggi art. 6 del TUE) stabilisce che "L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali". In particolare sulla questione si vedano: D. SIMEOLI, *La CEDU nel sistema delle fonti tra impostazioni internazionalistiche e prospettive di "comunitarizzazione"*, in *Giurisprudenza di merito*, 2008, 8 ss.; R. CAFARI PANICO, L. TOMMASI, *Il futuro della CEDU tra giurisprudenza costituzionale e diritto dell'Unione*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2008, 186 ss.; A. RUGGIERI, *Ancora in tema di rapporti tra CEDU e Costituzione: profili teorici e questioni pratiche*, in *Politica del diritto*, 2008, 443 ss.; A. BULTRINI, *I rapporti tra Carta dei diritti fondamentali e Convenzione europea dei diritti dell'uomo dopo Lisbona: potenzialità straordinarie per lo sviluppo della tutela dei diritti umani in Europa*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2009, 700 ss.; T. GUARNIER, *Verso il superamento delle differenze? Spunti di riflessione sul dibattito intorno alla prospettiva di "comunitarizzazione" della CEDU*, in *Giustizia amministrativa*, 2010, 77 ss.; G. MARTINICO, *Il trattamento na-*

Sebbene siano ancora da chiarire gli ambiti di applicazione dell'art. 6 di detta Convenzione ed, in particolare, siano ancora da definire i “*diritti ed obbligazioni di carattere civile*” per i quali ogni persona ha diritto *ad un equo processo*, la Corte Europea ha già mostrato di svincolarsi dal dato letterale del citato articolo¹⁷, e si è spinta a farvi rientrare, oltre che i diritti contro-

zionale dei diritto europei: CEDU e diritto comunitario nell'applicazione dei giudici nazionali - The National treatment of European Laws: ECHR and EU law in the National Judicial Application, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 2010, 691 ss.; A. ARLOTTA, *La tutela dei diritti dell'uomo a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona: rapporti tra normativa interna e Cedu*, in *Giurisprudenza di merito*, 2011, 525 ss.; A. GUZZOTTI, *La Cedu dopo il Trattato di Lisbona: come in un gioco dell'oca?*, in *Studium iuris*, 2012, 172 ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 241 ss. Sullo studio della rilevanza dei diritti fondamentali ed i principi costituzionali, C. GARBARINO, v. *Principio di non discriminazione (diritto tributario comunitario)*, in *Dig. disc.priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 682 ss e riferimenti bibliografici e giurisprudenziali. Per quanto, concerne, invece il diritto al contraddittorio tra CEDU, Trattato UE e applicazione nel diritto interno degli Stati si vedano, tra gli altri, M. ANTONIOLI, *Convenzione dei diritti dell'uomo. Tutela del contraddittorio*, in *Riv. It. dir. pubb. com.*, 1998, 1084 ss; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 585 ss.; S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, in *Riv. It. dir. pubb. com.*, 2007, 641 ss.; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 210 ss.

¹⁷ La linea evolutiva seguita dalla Corte è quella di far rientrare nell'ambito dei diritti ed obblighi di natura civile anche le “controversie tra cittadini e pubbliche autorità” (punto 26), anche se, in linea di principio, essa continui a sostenere che la materia fiscale, per la natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettività, dovrebbe rimanere nell'ambito delle prerogative del potere di imperio (punto 29). In materia si segnala anche la sentenza Ferrazzini c/Italia - (Ricorso N. 44759/98), Sentenza 12 Luglio 2001; Sentenza Faccio C/Italia (Ricorso n. 33/04 sentenza 31/03/ 2009; Sentenza Ravon c/Francia 18497/03 sentenza 21.02.2008. Sulla questione si vedano, A. BULTRINI (a cura di), *Applicabilità dell'art. 6 Conv. ai processi tributari in il Corr. giur.*, 2001, 1236 ss; A. FERRARIO, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il diritto tributario in Dir. e prat. trib.*, 2002, 227 ss; E. DE MITA, *La «durata ragionevole» del processo tributario tra norme interne e convenzionali*, in *Corr. trib.*, 2002, 1442 ss.; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio; il caso Ferrazzini*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 529 ss.; ID, *Il canone RAI tra libertà di informazione e tutela dell'interesse finanziario dello Stato nel sistema della Convenzione europea per i diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1498 ss; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; A. MARCHESELLI, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*,

versi in materia di sanzioni amministrative tributarie, tradizionalmente ammesse per la loro afflittività assimilabile alle sanzioni penali, anche le controversie in materia di agevolazioni tributarie o in tema di diritti di prelazione del fisco e di rimborsi ed a quelle sorte in materia di verifiche fiscali¹⁸.

La tendenza che si registra sui principi generali codificati dalla CEDU, grazie anche alle numerose pronunce della Corte di Giustizia sulla questione, è quella di giungere, secondo un approccio di tipo sostanzialistico, ad *una integrazione giuridica europea* che operi sul piano politico, culturale, economico e sociale e che, quindi, si allontani dalla tradizionale ripartizione dei diritti in civili e penali per ricomprendervi anche quelli di natura pubblicistica e, tra questi, quindi, anche quelli riferibili all'azione amministrativa ed impositiva¹⁹.

Meno influenti, ma pur sempre rilevanti, sono i principi di fonte internazionale che pure impattano sulla potestà tributaria degli stati membri. Le norme generali di diritto internazionale, sempreché siano compatibili con gli scopi ed i principi dell'ordinamento comunitario, possono diventare, infatti, altri parametri di riferimento per il controllo di legalità degli atti comunitari, anche se la loro natura derogabile in base agli accordi tra gli Stati, fa sì che essi siano raramente richiamati ed utilizzati²⁰.

in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 333 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 40, ss.

¹⁸ Cfr. Corte Europea, 26 marzo 1992 (*Edizione Persicope c. Francia*) in cui si è affermato che il mancato riconoscimento di un regime agevolativo fiscale rientra nell'applicazione dell'art. 6 in quanto il diritto controverso si configura come un diritto "economicamente valutabile"; Corte Europea 22 settembre 1994 *Henrich c/Francia*. Sul danno da ritardato rimborso nel sistema CEDU, Corte Europea 3 ottobre 2003, caso *Buffalo c Italia*. In dottrina, C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007. Per la nostra giurisprudenza di legittimità, invece, sarebbero escluse dall'art. 6 le obbligazioni che risultano dalla legislazione fiscale; in ultimo, Cass. nn. 19367/2008 e 3270 del 10 febbraio 2011.

¹⁹ Così, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 54 ss.

²⁰ Secondo l'art. 21 del TUE, i principi che hanno informato la creazione, lo sviluppo e l'allargamento dell'Unione e che essa si prefigge di promuovere sono rappresentati dalla universalità ed indivisibilità dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, rispetto della dignità umana, principi di uguaglianza e di solidarietà e rispetto della carta delle nazioni Unite e del diritto internazionale.

A ciò si aggiunga che i Trattati internazionali creano diritti ed obblighi solo tra le parti contraenti e non prevedono la cessione di sovranità in favore degli organismi intergovernativi istituiti, a differenza dei Trattati comunitari che, benché conclusi sotto forma di accordo internazionale, costituiscono un ordinamento giuridico vero e proprio della comunità e degli individui che ne fanno parte.

Tra questi principi internazionali, corre obbligo segnalare la rilevanza degli accordi internazionali contenute nel modello OCSE per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali, nonché le norme poste a tutela dei principi di eguaglianza e del divieto di interferire nella vita privata di individui contenute nella Dichiarazione Universale dei diritti umani e nella Convenzione internazionale sui diritti civili e politici adottata dall'Assemblea delle Nazioni Unite nel 1948 e nel 1966.

1.2 L'*acquis communautaire*: la tendenza evolutiva dell'integrazione giuridica europea in materia di fiscalità e di politica economica-monetaria

L'insieme dei diritti e doveri di derivazione comunitaria che trovano origine dalle fonti legislative primarie (Trattati), secondarie (regolamenti, direttive, decisioni, pareri e opinioni delle istituzioni europee) e dalle decisioni della Corte di Giustizia Europea e del Tribunale di Primo Grado conformi ai trattati che tutti gli Stati membri si impegnano ad osservare al momento della loro adesione alla UE forma l'*acquis communautaire*.

Esso rappresenta il corpo di leggi, politiche e pratiche che nel tempo si sono susseguite e modificate all'interno della comunità. Le *negoiazioni per l'adesione* di nuovi Paesi candidati all'interno dell'Unione sono basate sul principio che lo Stato accetti e attui senza riserve l'*acquis*, e si impegni ad accoglierlo nel proprio ordinamento nazionale²¹.

²¹ Gli Stati membri devono applicare l'*acquis* a partire dalla data in cui divengono membri della UE a tutti gli effetti, salvo alcune deroghe che sono però eccezionali e limitate come quelle che riguardano Regno Unito, Danimarca e Svezia che si sono riservati di adottare l'euro solo in futuro. Per approfondi-

In ragione di tale necessità, tutti i Paesi candidati all'ingresso nell'Unione hanno dovuto riesaminare i rispettivi ordinamenti tributari interni e perseguire gli *standards* europei.

Nel settore della fiscalità indiretta *l'acquis communautaire* che si è andato a formare negli anni trova massima espressione nell'esigenza del mercato unico di tendere verso un sistema di tassazione il più uniforme possibile attraverso l'armonizzazione e il riavvicinamento delle legislazioni che, tuttavia, continua a trovare ostacoli in ragione della *domestic jurisdiction* che i Paesi aderenti si riservano in questo ambito anche per il fatto di aver perso il controllo della politica monetaria²².

L'Unione sta tentando, ad es., nel sistema armonizzato dell'IVA di riformare l'attuale sistema europeo delle aliquote ridotte in un'ottica di semplificazione degli adempimenti e di contrasto alle distorsioni e diseguaglianze rilevate tra gli Stati membri. In una recente consultazione pubblica lanciata dall'attuale commissario europeo per il Fisco e l'Unione doganale²³, sono stati delineati gli obiettivi del processo di riesame delle aliquote ridotte IVA (ora al 15%) che stanno andando a favorire prodotti e beni il cui consumo è scoraggiato da altre politiche della UE, come quelle applicate sui prodotti che arrecano danni all'ambiente o alla salute dei cittadini e che dovrebbero, invece, risultare applicate su beni e servizi simili scambiati all'interno del mercato unico.

Nel settore (non armonizzato) della fiscalità diretta, *l'acquis* fiscale si è sviluppato soprattutto in materia di *collaborazione ed integrazione* tra le autorità nazionali dei diversi Paesi che,

menti sul concetto di *acquis communautaire* si vedano, tra gli altri, P. MENOZZI, *L'Atto Unico e l'"acquis communautaire"*, in *Jus*, 1992, 151 ss.; G. F. MANCINI, *L'incorporazione del diritto comunitario nel diritto interno degli Stati membri delle comunità europee*, in *Riv. dir. eur.*, 1988, 87 ss.

²² Sul tema dell'*acquis communautaire* in materia fiscale, cfr. F. FICHERA, *Fisco ed Unione Europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, I, 427 ss.; G. ROLLE - C. MAJNARDI, *Allargamento dell'Unione europea: l'acquis fiscale esteso agli Stati della nuova Europa - Capitolo 2-Temi di approfondimento*, in *Rass. fisc. int.*, n. 3, 2003.

²³ Si tratta della consultazione lanciata dal Commissario Algirdas Semeta al 4 gennaio 2012 che fa seguito, ad una comunicazione di fine 2011 sul "Futuro dell'IVA" della Commissione "Communication from the Commission to the European Parliament, The Council And the European Economic And social Committee, Brussels, 6.12.2011 COM(2011) 851.

nel tempo, hanno dato vita a pratiche consolidate per il fine del contrasto dei fenomeni transazionali evasivi ed elusivi.

Con particolare riguardo ai regimi di tassazione delle società si è osservato, ad es., che l'azione congiunta di vincoli e le regole sulla concorrenza, in assenza di attività di coordinamento all'interno dell'Unione, ha fatto evolvere i sistemi tributari dei paesi aderenti in modo contraddittorio ed ha acuito la permanenza di considerevoli differenze tra gli ordinamenti nazionali, soprattutto in confronto con quelli dei nuovi Paesi²⁴.

In ragione della così tanto avvertita esigenza di *riavvicinamento ed armonizzazione* dei sistemi di tassazione, le autorità comunitarie si attivano per emanare atti vincolanti e/o raccomandazioni e pareri con l'obiettivo di codificare regole e pratiche di comune interesse.

Si segnalano, a questo riguardo, quelle emanate per l'adozione in contabilità degli IAS/IFRS, così come le proposte, avanzate già nel lontano 2001²⁵ per una determinazione del reddito imponibile delle società capogruppo e delle sue *branches* e *subsidiaries* attraverso le regole dello Stato di origine della capogruppo stessa (*Home State Taxation*), od ancora quelle della determinazione di una base imponibile consolidata di gruppo secondo regole comuni europee (*Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB*) che, solo di recente, è stata inserita nella proposta di Direttiva del consiglio dell'Unione europea del 16 marzo 2011²⁶.

Quest'ultima proposta intende, in particolar modo, mitigare le possibili ipotesi di "*sovratassazione*" o di "*doppia imposizione*" tra società operanti in diversi Stati membri ed eliminare

²⁴ Cfr. Relazione finale della cd. Commissione Biasco, istituita dal Governo italiano nel giugno 2006, per condurre un lavoro di ricognizione ed approfondimento sull'applicazione della nuova disciplina dell'IRES per verificarne gli effetti e valutare la necessità di eventuali correttivi.

²⁵ Si tratta di quelle avanzate in uno studio dei servizi della Commissione europea del 2001 dal titolo "*L'imposizione delle società nel mercato interno*", successivamente confermate negli avanzamenti dei lavori della Commissione nel 2003.

²⁶ Nello studio della Commissione del 2001 si avanzarono altre due proposte, ed in particolare, la previsione d'una imposta unitaria su una base imponibile ed imposta comune (*European Union Corporate Income Tax*), e quella di una base imponibile armonizzata obbligatoria per le imprese, in sostituzione delle basi imponibili nazionali (*Single compulsory harmonised tax base*) che non sono state, tuttavia, più sostenute nei lavori successivi della Commissione.

gli elevati *costi di conformità* riferibili alla applicazione della normativa nazionale e convenzionale in materia di prezzi di trasferimento per le imprese che, così operando, si trovano ad affrontare problematiche di carattere transfrontaliero.

La CCCTB, pur potendo apparire il mezzo con cui la fiscalità comunitaria intende estendersi anche al settore delle imposte dirette, rimane circoscritta, a ben vedere, alle ipotesi di tassazione dei redditi transazionali prodotti dal medesimo soggetto passivo, e finisce per costituire, dunque, più propriamente, uno strumento alternativo a quelli già vigenti volti ad eliminare la doppia imposizione giuridica nei Paesi europei²⁷.

La proposta contenuta nella citata direttiva sulla CCCTB, non prevede, infatti, l'armonizzazione delle aliquote fiscali applicate dagli Stati membri che continueranno ad essere quelle stabilite a livello nazionale, ma si limita a prevedere un unico elemento comune nell'aliquota fiscale predeterminata per il consolidamento dei redditi prodotti²⁸.

²⁷ Com'è noto, gli strumenti ad oggi disponibili per la risoluzione della doppia imposizione internazionale risultano, da un lato, i modelli di convenzione internazionale elaborati in sede OCSE, e, dall'altro, le direttive comunitarie adottate per mitigare, in settori specifici, detto fenomeno, quali quella "madrefiglia" o quella in materia di fusioni scissioni ed operazioni transfrontaliere.

²⁸ In buona sostanza, la proposta consiste nel consolidamento dei redditi e nella successiva ripartizione degli utili consolidati alle varie entità del gruppo, attraverso l'applicazione di una formula fissa e predeterminata, disapplicando in tal modo il principio di libera concorrenza quale criterio di valutazione delle operazioni infragruppo transfrontaliere nel mercato interno. La proposta prevede anche alcune clausole "anti-abuso" di cui una generale che stabilisce che le "artificial transactions" poste in essere con il solo fine elusivo non sono prese in considerazione nel computo della base imponibile consolidata (art. 80 e ss. della Direttiva). Sulla CCCTB si vedano, cfr L. KOVÁCS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rass. trib.*, 2008, 699 ss.; A. RUGGERINI, *Il posto delle norme internazionali e comunitarie in ambito interno: una questione di punti di vista*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2009, 25 ss.; P. CARETTI, *Il ruolo dei Parlamenti nazionali prima e dopo il trattato di Lisbona*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2010, 11 ss.; C. DRIGO, *La Corte di giustizia riafferma il proprio primato: la questione prioritaria di costituzionalità al vaglio dei giudici di Lussemburgo*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2010, 1484 ss.; L. PASOTTI, *L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario dopo il trattato di Lisbona*, in *Riv. AIC*, 2010, 5 ss.; V. PICCONE, *I giudici e l'interpretazione fra diritto interno e diritto sopranazionale*, in *Questione Giustizia*, 2010, 58 ss.; G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 213 ss.; M. DENARO, *La Direttiva sulla ba-*

Nel quadro di vincoli di natura europea non va trascurato di considerare anche il fatto che altre istituzioni comunitarie, impegnate nell'adozione di determinate politiche comuni, finiscono per imporre scelte di politica fiscale nei confronti degli Stati membri. Si pensi, tra tutte, alle decisioni di politica economica e monetaria adottati dalla BCE e dal Parlamento che, proprio in questi tempi, hanno riguardato Paesi in crisi economica, come Grecia, Spagna e Italia²⁹ che stanno incidendo in modo stringente sulla disponibilità e sulla gestione delle risorse statali e, quindi, seppur indirettamente, sulla fiscalità ed i livelli di imposizione nazionali.

Il tema dell'*acquis* si presenta, dunque, di grande rilevanza ed attualità, atteso che tra le condizioni imposte dai Trattati per l'adesione all'Unione è d'obbligo il progressivo adeguamento dell'ordinamento interno a tutti i principi di derivazione europea, e, quindi, anche di quelli di natura tributaria.

L'esistenza di sistemi tributari e di criteri e meccanismi impositivi tanto differenti e le inequivoche disparità di trattamento che si registrano per le diversità tra i livelli della pressione fiscale dei Paesi membri, stanno facendo registrare l'intenzione di pervenire alla creazione di una vera e propria *Unione fiscale* che porti gli Stati membri ad evolvere, seppur gradualmente, verso la completa uniformità delle rispettive legislazioni domestiche.

se imponibile comune per l'imposta sulle società (Ccctb) vs. Modello OCSE di convenzione fiscale: una coesistenza possibile?, in *Il Fisco*, 2012, 1 ss.

²⁹ Si veda, ad es. il comunicato del Consiglio della UE del 13 marzo 2012 n. 7576 in cui si riferisce dell'accordo intervenuto con le autorità greche per l'adozione di misure di riduzione del deficit quale condizione per l'erogazione degli aiuti finanziari da parte dell'Unione. Da più parti si ritiene che per eliminare gli squilibri macroeconomici che hanno portato molti Stati alla crisi dell'Euro e riportare la stabilità finanziaria all'interno del mercato interno, occorrerebbe emettere *bonds* dell'area-euro per finanziare parte delle proprie spese, anziché accollarsi il debito pregresso. Alla base del progetto vi sarebbe l'intenzione di costituire un'Unione fiscale democratica che permetterebbe di arrestare il processo di decostruzione del welfare europeo, liberando un'ingente quantità di risorse attraverso la riduzione del costo del debito.

1.3 Il Primato del diritto comunitario come regola base dell'integrazione dei sistemi giuridici interni ed europei

Certo è che, per le tante “intromissioni” dei principi e delle regole europee sulla legislazione domestica, si è ormai giunti a concepire il rapporto tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale non più in termini di integrazione-cooperazione secondo gli ambiti di *competenza per attribuzione*, come parte della dottrina aveva fatto in passato³⁰, ma di vera e propria *integrazione-coordinamento*, tanto che l'ordinamento interno potrebbe essere considerato oggi come un *diritto parziale* di quello comunitario³¹.

Secondo il primo approccio, partendo dal fatto che l'Unione non è dotata di una competenza generale, ma solo di competenze per ambiti e settori, i conflitti tra norme interne e comunitarie si sarebbero potuti risolvere secondo il *principio di attribuzione per competenza* che segue le indicazioni derivanti dalle scelte politiche effettuate al suo interno. In caso di conflitto, il giudice sarebbe stato tenuto, pertanto, ad applicare la norma corrispondente alla “competenza” che, se riferibile all'Unione, avrebbe reso la norma comunitaria *prevalente* in quanto speciale su quella generale interna.

È nota, al riguardo, la diversa posizione assunta dalla Corte di Giustizia che, già dalla sentenza del 9 marzo 1978, (causa C-106-77, *Simmenthal c/Ministero delle Finanze*) ha riconosciuto che il giudice nazionale, in caso di conflitto, avrebbe dovuto disapplicare la norma interna in contrasto con il diritto comunitario “*senza chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante altro procedimento*”.

Quanto al nostro ordinamento, la Corte Costituzionale si era arroccata, in un tempo risalente, su una posizione assolutamente divergente (caso *Costa v. Enel*, sentenza n. 14 del 24 febbraio

³⁰ Sul punto cfr. A. TIZZANO, *Le competenze dell'Unione ed il principio di sussidiarietà*, in *Dir. un. eur.*, 1997, 230 ss.; I. NICOTRA GUERRERA; *Norma comunitaria come parametro di costituzionalità tra monismo e dualismo*, in *Dir. pubb.*, 1999, 231 ss.; T. BALLARINO, *Manuale di diritto dell'unione europea*, Padova, 2001, 303 ss.; G. FLORIDIA, *Diritto interno e diritto internazionale: profili storico comparatistici*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2002, 1340 ss.; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2008, 83 ss.

³¹ Così M. INGROSSO, *La comunitarizzazione*, cit., 46, ss.

1964) nel tentativo di opporre alla limitazione di sovranità l'imperatività delle fonti costituzionali, ed in particolare dell'art. 11 della Cost., che non avrebbero tollerato alcuna intrusione “*nei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o i diritti inalienabili della persona umana*”.

Questo orientamento venne mantenuto durante gli anni 70 durante i quali la Corte si spinse ad ammettere il *sindacato di costituzionalità* per leggi primarie successive che si presentassero incompatibili o in contrasto con le fonti comunitarie direttamente applicabili e con effetti diretti nel nostro ordinamento³². Non così, invece, per gli atti secondari interni (regolamenti o atti amministrativi) che, se in contrasto con le fonti del diritto comunitario, si sarebbero dovuti annullare, in quanto illegittimi, già in ragione del vincolo costituzionale riferito alla gerarchia delle fonti prevalenti.

Come premessa a questo ragionamento seguito dalla Corte costituzionale si riscontra la visione *dualistica* degli ordinamenti in conflitto³³, che si ritenevano distinti, ancorché collegati a mezzo dei Trattati e che, per questo, avrebbero richiesto uno sforzo di coordinamento al giudice tenuto a “*non applicare*”, e non propriamente a “*disapplicare*” le norme interne difformi a quelle comunitarie immediatamente applicabili o dotate di efficacia diretta³⁴.

³² E quindi, con i regolamenti comunitari le direttive *self executing* si veda, in particolare, la sentenza della Corte Costituzionale 22 ottobre 1975, n. 232.

³³ Su questi temi, G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di “federalismo fiscale”*, in *Fin. loc.*, 2009, 13 ss.; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione*, cit., 50 ss.

³⁴ E, quindi, regolamenti e direttive *self executing*. Sull'efficacia di queste ultime, si segnala la sentenza della Corte Costituzionale n. 168/1991 concernente la diretta applicabilità della VI direttiva CEE riguardante le imposte sulla raccolta di capitali, secondo la quale l'applicabilità diretta sarebbe circoscritta ai presupposti della *chiarezza, precisione e completezza* delle norme; dall'assenza di *qualsiasi condizione alla loro efficacia* e dall'inutile decorso del termine per il recepimento a livello nazionale. La Corte di Giustizia ritiene che, al pari del giudice, tutte le amministrazioni nazionali hanno l'obbligo di applicare le disposizioni di una direttiva: (sent. 22.6.1989, in causa C-103/88) e ritiene, altresì, che l'applicabilità diretta concerne anche le direttive non attuate entro il termine stabilito o attuate in modo errato (sent. 13.11.1990 in causa C-106/89). Sulla questione, M. C. FREGNI, *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, 85 ss.

Solo alla metà degli anni 80, si registra un cambio di rotta ed una maggiore convergenza della Corte costituzionale all'indirizzo contrapposto, cd. *monistico* che è quello che era stato seguito dalla Corte di Giustizia già dai primi suoi pronunciamenti in materia³⁵.

Secondo questa impostazione teorica, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni comunitarie, qualora siano fonti direttamente applicabili negli ordinamenti degli stati membri, rendono “*ipso iure*” inapplicabile qualsiasi disposizione nazionale a quella comunitaria che si manifesti ad essa contrastante, ed impediscono anche la valida formazione di atti legislativi nazionali ove questi si appalesino incompatibili con successive norme comunitarie direttamente applicabili, in ragione del fatto che le disposizioni e gli atti di fonte comunitaria “*fanno parte integrante dell'ordinamento giuridico degli stati membri*”³⁶.

Il principio della *prevalenza automatica* opera, secondo questo orientamento evolutivo della Corte, seppure con qualche limitazione. In particolare esso si applica quando la norma interna configgente segua quella comunitaria che è di immediata e diretta applicabilità, come avviene nel caso del regolamento comunitario, e comporta che la prima debba essere “*non applicata*” dal giudice, con effetto anche retroattivo ove la norma

³⁵ Si veda CGCE Sentenza Van Gend & Loos, 1963, in cui si legge che “*La Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti non soltanto gli Stati membri, ma anche i loro cittadini*”.

³⁶ Indirizzo monistico della Corte di Giustizia già espresso nella precedente sentenza, C-106/77 (caso *Simmenthal*) e poi ribadito nel 1991 con la sentenza 1 settembre 1999, causa C-126/1977 (c *Echo SwissTime Ltd c/ Benetton international N.V.*). Sul punto si vedano, F. GALLO, *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, 1137 ss.; A. TIZZANO, *Ancora sui rapporti tra Corti europee: principi comunitari e c.d. controlimiti costituzionali*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2007, 734 ss.; M. G. PULVIRENTI, *Intangibilità del giudicato, primato del diritto comunitario e teoria dei controlimiti costituzionali*, in *Riv. it. dir. pubb.*, 2009, 341 ss.; D. U. GALETTA, *Le rapport entre Constitution italienne et normes externes et la question des soi-disant "controlimites" - Il rapporto tra Costituzione italiana e le norme esterne e la questione dei cosiddetti "contro-limiti"*, in *Riv. dir. pubb. com.*, 2010, 1633 ss.; A. RUGGERINI, *Rapporti tra Corte costituzionale e Corti europee, bilanciamenti interordinamentali e "controlimiti" mobili, a garanzia dei diritti fondamentali.*, in *Riv. AIC*, 2011, 14 ss.

comunitaria configgente fosse confermativa di altra statuizione di fonte comunitaria.

Secondo la nota altra sentenza della Corte Costituzionale del 5 giugno 1984, n. 170 (*Granital SPA c/ Ministero Finanze*)³⁷, i conflitti tra norme comunitarie e norme interne non possono costituire, infatti, ostacolo al riconoscimento della "forza e valore", che il Trattato conferisce al regolamento comunitario che è atto di produzione di regole immediatamente applicabili negli ordinamenti domestici. Di qui la considerazione che le disposizioni comunitarie, che soddisfano i requisiti dell'immediata applicabilità, devono "al medesimo titolo", entrare e permanere in vigore nel territorio italiano, senza che la sfera della loro efficacia possa essere intaccata dalla legge ordinaria dello Stato, a nulla rilevando se si tratti di legge nazionale anteriore o successiva a quella configgente di rango comunitario. L'effetto connesso con il regolamento o altra fonte direttamente applicabile è quindi, quello non già di caducare la norma interna incompatibile, bensì di *impedire* che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale.

Per la Corte costituzionale non si tratta, dunque, di riportare ad unità i due ordinamenti, ma di tenere gli stessi distinti e reciprocamente autonomi per quanto coordinati, per cui la prevalenza del regolamento comunitario, che è norma di diretta applicazione, va intesa nel senso che la legge interna non può interferire nella sfera occupata dalla fonte dell'ordinamento estero che è interamente attratta sotto il diritto comunitario.

Fuori dall'ambito materiale, e dai limiti temporali, in cui vi-ge la disciplina comunitaria così configurata, e, quindi, fuori dai casi di fonti comunitarie immediatamente applicabili, la regola nazionale, ad avviso dell'orientamento espresso nella citata sentenza *Granital*, avrebbe dovuto, invece, mantenere il proprio valore e spiegare la sua efficacia con la conseguenza che la norma interna in contrasto deve restare soggetta al "sistema o al nucleo essenziale dei suoi principi interni fondamentali" e, quindi, al sindacato di costituzionalità ex art. 11 della Cost.

Anche la dottrina si è attestata sulla preferenza verso il modello teorico della "non applicazione", più che su quello della

³⁷ Seguito poi, in altre sentenze pronunciate in quegli anni (nn. 48/1985; 141/1986 e 168/1991).

“*immediata ed automatica disapplicazione*” delle norme interne configgenti con quelle comunitarie nel tentativo di sostenere la necessità, già avvertita dalla Corte Costituzionale, della ricerca di *controlimiti* alla limitazione di sovranità impositiva del legislatore nazionale nei principi fondamentali e dei diritti inviolabili non derogabili (cd. *Teoria dei controlimiti*³⁸), con particolare riferimento anche a quelli così qualificabili in ambito tributario³⁹.

Ma al di là di queste impostazioni teoriche, col passar del tempo, la Corte Costituzionale, sulla scia delle sempre più chiare interpretazioni del principio del primato del diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia, ha riconosciuto l'assoluta subordinazione gerarchica delle norme del diritto nazionale, comprese quelle di rango costituzionale, a quelle comunitarie in ipotesi di conflitto antinomico tra gli ordinamenti, per l'espressa “*costituzionalizzazione*” del diritto comunitario e dei principi di diritto internazionale che è avvenuta ad opera del comma 1 dell'art. 117 Cost., dopo la Riforma del Titolo V ella stessa⁴⁰.

È significativo, al riguardo, riferirsi al caso che ha riguardato la legittimità costituzionale di una tassa regionale (la cd. tassa sul lusso della Regione Sardegna) in ordine al quale la Corte Costituzionale ha ritenuto, per la prima volta, con propria ordinanza⁴¹, di dover effettuare dapprima il rinvio alla Corte di Giu-

³⁸ Per maggiori approfondimenti sulle origini della “*Teoria dei controlimiti*”, si vedano, F. SALMONI, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Dir. pubb.*, 2002, 491 ss.; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, ID, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 81 ss.; M. AULENTA, *Il recupero degli aiuti di Stato*, Bari, 2007; D. TEGA, *L'attualità della teoria dei contro limiti dopo il Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa*, in A. Carmona Contrera (a cura di), *Constitution National y Union Europea*, Aranzadi, 2008; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, cit., 398 ss.; G. STROZZI, *Limiti e controlimiti nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2009, 23 ss.

³⁹ Secondo la prevalenza della dottrina che si è occupata del tema, si tratterebbe dei principi di uguaglianza sostanziale, di legalità e di capacità contributiva che non andrebbero giammai compromessi dall'applicazione di norme di diritto comunitari. Sui limiti generati da questi principi sul tema degli aiuti fiscali, vi veda, quanto più diffusamente trattato al cap. III, par.2.

⁴⁰ M. INGROSSO, *La comunitarizzazione*, cit., 50 ss.

⁴¹ Ordinanza Corte Cost. del 15 aprile 2008, n. 103. Sulla questione si ritornerà, infra, cap. III.

stizia ex art. 234 del TFUE per risolvere la pregiudiziale questione della compatibilità della tassa con i principi comunitari, a prescindere dal loro rango e dalla loro efficacia.

Il *primato del diritto comunitario* concerne, quindi, tutte le fonti di derivazione comunitaria, comprese le sentenze interpretative della Corte di giustizia che, pur originandosi da una controversia determinata, hanno carattere astratto, essendo volte a chiarire l'interpretazione e la portata delle disposizioni UE. Queste sentenze hanno efficacia dichiarativa corrispondente a quella di una norma di interpretazione autentica e, quindi, i loro effetti risalgono alla data di entrata in vigore della norma interpretata.

Di conseguenza, le sentenze interpretative della Corte di Giustizia, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, vincolano il giudice *a quo* ed i giudici chiamati a disciplinare fattispecie analoghe, anche con riferimento ai rapporti giuridici sorti nel passato, in guisa che essi siano tenuti ad applicare l'interpretazione del diritto comunitario adottata dalla Corte comunitaria⁴².

Il principio è stato confermato dalla nostra Corte Costituzionale che, sulla scia di quanto aveva già affermato nella sentenza sul caso *Granital* innanzi considerata, con la sentenza del 23 aprile 1985, n. 113 espressamente ha statuito che *“allorquando una fattispecie cada sotto il disposto della disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. immediatamente applicabile nel territorio dello Stato, la regola comunitaria deve ricevere da parte del giudice statale necessaria ed immediata applicazione - pur in presenza di incompatibili statuizioni della legge ordinaria dello Stato, non importa se anteriore o successiva - e ciò non soltanto ove si tratti di disciplina prodotta dagli organi della*

⁴² Corte Giustizia CE, 27/3/1980, cause riunite C-66/79, C-127/79, C-128/79, *Ultrocchi*). Sull'argomento: R. ALFANO, *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario - a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia*, in *TributImpresa*, 2004, 109 ss.; M. CHIORAZZI- M. DENARO, *Gli effetti del "giudicato" ex art. 2909 c.c. non ostano alla prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale*, in *Boll. trib.*, 2008, 1482 ss.; C. MELILLO, *Il primato del diritto comunitario sul diritto interno e gli strumenti a disposizione del giudice (tributario) nazionale per la risoluzione delle antinomie tra norme (tributarie) nazionali e norme comunitarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 45 ss.; M. BEGHIN, *La Corte UE e il definitivo "depotenziamento" del legislatore domestico*, in *Corr. trib.*, 2010, 19 ss.

*C.E.E. mediante regolamento, ma anche di statuizioni risultanti da sentenze interpretative della Corte di Giustizia*⁴³.

Attualmente, l'interprete non può che risolvere, dunque, eventuali conflitti tra le norme interne e comunitarie attraverso l'individuazione della norma/principio comunitario *prevalente* ed il giudice, investito della questione, non può che “*disapplicare*” o, secondo altra visione interpretativa, non può che “*impedire*” che la norma interna venga in rilievo ai fini della soluzione della controversia, sia essa precedente che successiva a quella comunitaria⁴⁴. La normativa comunitaria, inoltre, osta all'applicazione di una norma interna vigente con essa configgente ed anche all'emanazione successiva di una disposizione nazionale con essa incompatibile.

Il primato del diritto comunitario si estende pacificamente alle garanzie nazionali in materia di diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione nel nostro ordinamento, da quando la tutela di tali diritti ha raggiunto nell'ordinamento giuridico comunitario un livello corrispondente essenzialmente a quello riservato dalle costituzione nazionale.

Inoltre, per effetto della equiparazione dei principi contenuti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea all'art. 6 del TUE, questi principi sono ormai equiparati per valore giuridico al contenuto dei Trattati e si impongono, quindi, anch'essi nell'attuazione del diritto dell'Unione alle istituzioni e agli organi europei ed agli Stati membri, in modo che i predetti soggetti, secondo il principio di sussidiarietà “*rispettino i diritti, osservino i principi e ne promuovano l'applicazione secondo le rispettive competenze*” (art. 51, comma 1, della Carta di Nizza).

Il legislatore italiano e le sue articolazioni interne, comprese le amministrazioni, è tenuto a dare, quindi, attuazione al diritto comunitario nel rispetto dell'insieme di regole e principi di derivazione comunitaria per evitare situazioni di conflitto; le giu-

⁴³ Così, pure, la sentenza della Corte Costituzionale n. 11 luglio 1989, n. 39.

⁴⁴ Su questo tema con particolare riguardo ai riflessi del primato in controversie di natura tributaria, M. MICCINESI, *Giurisdizione comunitaria e processo tributario*, in www.corsomagistratitributari.unimi.it; A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.*, 2012, 11 e ss. anche per i riflessi del primato nei rapporti tra la riserva di legge ed il ruolo del consenso all'imposizione, F. TESAURO, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 2011, 1936.

risdizioni italiane sono tenute, del pari, a dare piena attuazione ai principi comunitari, compresi quelli fondamentali della carta di Nizza ed ad applicare il diritto comunitario come fonte prevalente in tutti i casi di conflitto con norme interne. A certe condizioni, i giudici possono essere chiamati a valutare, come *fatto illecito*, anche la possibile violazione del diritto comunitario commessa dal legislatore⁴⁵.

Principio cardine per l'attuazione dell'integrazione giuridica tra il diritto europeo ed il diritto nazionale è il *principio di effettività della tutela* che, com'è noto, è fonte di un'obbligazione di risultato a carico degli Stati membri, i quali sono tenuti a garantire l'attuazione di ogni norma comunitaria, senza rendere *impossibile o eccessivamente difficile* l'esercizio di detta tutela. Per il principio di *equivalenza*, inoltre, le modalità per esercitare detta azione non devono essere meno favorevoli di quelle che si applicano ai diritti interni.

Il principio di effettività, in forza dell'adesione ai Trattati, si impone quindi, sia al potere legislativo, che a quello esecutivo e giudiziario nell'esercizio delle rispettive attribuzioni. La Corte di Giustizia, in virtù del particolare raccordo che la lega ai giudici nazionali, vigila sulla corretta interpretazione del diritto comunitario da parte di tutte le istituzioni e agli organi dell'Unione e degli Stati membri e, quindi, sulla corretta applicazione del primato, in tal modo garantendo l'uniforme applicazione delle fonti di diritto nell'ambito dell'Unione.

Se la norma comunitaria non è di diretta applicabilità nell'ordinamento interno, e così quando si tratti di sentenze non interpretative della Corte di giustizia, il mezzo attraverso cui il giudice investito di una controversia in cui sorge un'ipotesi di

⁴⁵ Sul punto, cfr. R. MICELI, *Illecito comunitario dello Stato e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1021 ss. in cui viene approfondita la questione inerente all'individuazione dello schema tipico dell'illecito che ricorre in presenza di una lesione di posizione giuridica di derivazione comunitaria, in relazione all'elemento soggettivo dell'illecito, limita la sussistenza della responsabilità dello Stato membro ai soli casi di *dolo o colpa grave del giudice*, alla presenza di una *violazione grave e manifesta del diritto vigente* e all'esistenza di un *nesso di causalità* tra la violazione grave e manifesta ed il danno conseguente. Sulla questione si vedano anche, G. FERRI, *La responsabilità dello Stato per la violazione del diritto Ue commessa dal giudice nazionale e la legge sulla responsabilità civile dei magistrati*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2012, 633 ss.; F. BONACCORSI, *La responsabilità dei giudici davanti alla Corte di giustizia*, in *Danno e responsabilità*, 2012, 376 ss.

conflitto, può dirimere la questione è rappresentato dal rinvio pregiudiziale ex art. 234 del Trattato che è lo strumento tecnico attraverso il quale si realizza la cooperazione diretta tra la Corte di giustizia ed i giudici nazionali, a prescindere dal fatto che il ricorrente, nella causa controversa, abbia o meno richiesto l'applicazione del diritto comunitario.

L'applicazione del primato, rispondendo al principio di effettività della tutela e di certezza del diritto, non incontra, invero, preclusioni di ordine processuale, salvo solo il limite del *giudicato*⁴⁶ che, tuttavia, per quanto si ritrova già espresso nel nostro ordinamento in sede di legittimità, va inteso come quello riferito “*a controversie in materia di diritti disponibili delle parti e a procedimenti giurisdizionali nei quali l'iniziativa e la conduzione del processo spettano alle parti medesime*” (così, Corte di cassazione 21.12.2007, ord. n. 26996).

Diversamente accade, invece, quando le controversie riguardano *obblighi* che ricadono sullo Stato, dove si ritiene che il *giudicato* debba cedere comunque il passo alla *prevalenza* del diritto comunitario per il superiore interesse alla conformità al diritto comunitario o all'eliminazione delle violazioni commesse dallo Stato nella sua applicazione, benché si tratti di violazioni realizzate attraverso atti dotati di definitività per l'ordinamento nazionale.

⁴⁶ Corte di Giustizia, sent. 16 marzo 2006, causa C-234/04, Kapferer; Corte di giustizia, sentenza 12 febbraio 2008, causa C-2/06 Kempter. Per maggiori approfondimenti sul tema del giudicato nazionale ed il primato del diritto comunitario si vedano, M. CHIAROZZI, M. DENARO, *Gli effetti del "giudicato" ex art. 2909 c.c. non ostano alla prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale*, in *Boll. trib.*, 2008, 1482 ss.; G. D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 285 ss.; C. DI SERI, *Primauté del diritto comunitario e principio della res iudicata nazionale: un difficile equilibrio*, in *Giur. it.*, 2009, 2835 ss.; B. GENCARELLI- A. TIZZANO, *Droit de l'Union et décisions nationales définitives dans la jurisprudence récente de la Cour de Justice - Diritto dell'Unione e decisioni nazionali definitive nella giurisprudenza recente della Corte di giustizia: European Union law and national final decisions in the recent jurisprudence of the Court of Justice*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2010, 789 ss.; M. G. PIZZORNI, *Il principio del giudicato tra primato del diritto dell'Unione Europea e autonomia degli Stati membri in materia processuale.*, in *Riv. dir. inter. priv. e proc.*, 2011, 1025 ss.; E. M. BARBIERI, *Considerazioni sull'autorità del giudicato nazionale nel diritto comunitario dopo il caso Interedil*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 354 ss.

È quello che si verifica proprio in materia di aiuti di Stato dichiarati illegittimi o illegali dove, espressamente, la Corte di Giustizia è pervenuta al superamento del giudicato e di altre preclusioni di ordine processuale o procedimentale che possono impedire l'esecuzione della procedura di recupero che incombe, come obbligo inderogabile, sull'amministrazione finanziaria (sentenza del 18 luglio 2007 causa Lucchini/Commissione, C-255/02).

Anche in altre occasioni la Corte di Giustizia ha ribadito la prevalenza del diritto comunitario *sul giudicato*, come quando nella causa C-2/08 *Fallimento Olimpiclub srl/Agenzia delle Entrate* del 3 settembre 2009 ha ritenuto che le esigenze di certezza del diritto e l'operatività del principio *dell'effetto utile* del diritto comunitario, impongono al giudice nazionale di esaminare l'esistenza di una pratica abusiva, nel caso di specie avvenuta in materia IVA, e quindi una violazione del diritto comunitario⁴⁷.

⁴⁷ Si legge nella citata sentenza *Olimpiclub* che “*ove l'applicazione di questo principio, come interpretato dai giudici nazionali, impedisca a un giudice nazionale, in una controversia come quella principale vertente sul pagamento dell'IVA, di accertare correttamente e conformemente al diritto comunitario l'esistenza di pratiche abusive, qualora una decisione sullo stesso oggetto sia già contenuta in una sentenza definitiva pronunciata da un giudice diverso (giudicato esterno) in relazione a un diverso periodo d'imposta*”. In definitiva, secondo la citata sentenza il giudicato non si estende alle controversie relative al medesimo oggetto e le medesime parti se afferenti diverse annualità, qualora la sentenza definitiva possa precludere il riesame nel merito di controversie nelle quali possa rilevarsi una fattispecie di abuso del diritto, ed in specie in materia IVA. Sui risvolti del caso *Olimpiclub*, si vedano, in particolare, i commenti di F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, 1029 ss.; R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza "Olimpiclub"*, in *Rass. trib.* 2009, 1846 ss.; F. FRADEANI, *Di nuovo il giudicato sostanziale di fronte alla Corte di giustizia CE: il caso "Olimpiclub"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, 788 ss.; C. CONSOLO, *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1143 ss.; G. VITALE, *Il principio dell'autonomia procedurale in due recenti sentenze della Corte di giustizia: i casi Olimpiclub e Asturcom*, in *Dir. uni. eur.* 2010, 727 ss.; D. CEVASCO, *La Suprema Corte applica il principio della Corte di giustizia al caso "Olimpiclub"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 1207 ss. Altro caso in la Corte di giustizia ha ritenuto prevalere il diritto comunitario nonostante la formazione di un concordato omologato in sede giudiziale è quello che ha riguardato la causa n. C-507/08 Commissione c. Slovacchia.

Ciò posto, in una prospettiva dinamica e non meramente strutturale o di “principio” del rapporto che lega l’ordinamento comunitario con quello domestico, si impone di valutare sempre con più attenzione l’assoluta prevalenza dei vincoli discendenti dai principi di derivazione comunitaria e, di riflesso, anche di quelli di fonte internazionale che impattano su quelli comunitari sul diritto nazionale, e quindi, sull’insieme di norme che regolano il sistema tributario nazionale nel suo complesso.

Proprio in materia di fiscalità, mancando una ripartizione esatta delle competenze tra UE e Stati membri, sono sempre più ricorrenti le intromissioni delle norme e principi comunitari sui sistemi tributari degli Stati membri ed anche, quindi, i conflitti e le sovrapposizioni di competenze e giurisdizioni tra organi interni e comunitari. Questa situazione, a ben vedere, sta finendo per incidere negativamente sulla tutela dell’affidamento dei contribuenti sulla portata applicativa dei principi nazionali, oltre che sulle concrete possibilità di manovra di politica interna da parte delle autorità nazionali⁴⁸.

Il tutto si complica anche per il fatto che, in questi tempi, è in atto un processo che sta conducendo ad una sorta di *cessione di sovranità* all’Unione di una serie di politiche e, tra queste anche di quelle monetarie e fiscali, che trova la sua ispirazione s nell’esigenza di rilanciare gli scambi intracomunitari e pervenire all’*efficientamento economico* nell’Unione.

Secondo i criteri di convergenza stabiliti dal Trattato UE (art. 121) e in ragione del Patto di *stabilità e crescita* che vige tra gli stati membri della *Zona Euro*, si sta assistendo, attualmente, all’implementazione di un processo rivolto al coordinamento delle politiche fiscali domestiche per salvaguardare la *stabilità* dell’Unione per la riduzione del debito pubblico e del deficit strutturale dei singoli Stati membri.

Nel corso del 2011 gli Stati si sono impegnati con un patto, il cd. *Fiscal compact*, approvato dal Consiglio europeo il 30 gennaio 2012, cui hanno aderito molti Paesi ad eccezione del

⁴⁸ Sul punto, M. C. FREGNI, *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. sc. fin.* 1992, 85 ss. a commento della sentenza Corte Cost. n. 168 1991; A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali e norme interne tributarie*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 1999, 82 ss.

Regno Unito e della Repubblica Ceca⁴⁹, per inserire nelle proprie Costituzioni l'obbligo del pareggio di bilancio e quello di non superare determinate soglie del deficit strutturale, con l'impegno di ridurre il proprio debito al ritmo di un ventesimo all'anno⁵⁰.

Alcuni economisti e gli analisti politici, dal canto loro, auspicano l'intervento sempre più incisivo delle istituzioni europee in questo ambito per evitare che gli sforzi di miglioramento dei conti pubblici degli Stati membri e, soprattutto di quelli in crisi strutturale come l'Italia, siano resi vani dal mancato funzionamento dei mercati finanziari che sta portando a livelli altissimi del costo di finanziamento del debito sovrano.

Nel contempo, si chiede all'Europa di potenziare gli effetti delle politiche nazionali attraverso il sostegno agli investimenti nei settori strategici e negli ambiti individuati come prioritari

⁴⁹ Il *Fiscal compact*, prevede il raggiungimento dell'obiettivo dell'unione fiscale tra gli stati membri con limiti uguali per la spesa sociale e, quindi, per sanità, welfare e pensioni al fine di facilitare *politiche fiscali "anticicliche"*, e cioè misure straordinarie (su investimenti pubblici, tutele dei lavoratori, esenzioni fiscali) per tamponare le emergenze della crisi economica in corso. Ma il vero obiettivo, secondo gli analisti, sembrerebbe quello di arrivare a concepire l'Unione europea come un vero *Stato federale*, dove al Parlamento andrebbe riservata l'approvazione centrale dei vincoli di bilancio, alla Corte di Giustizia l'esame dei casi di inadempienza ed alla Bce, quale autorità indipendente, il ruolo della vera banca centrale di uno Stato che avrebbe la massima libertà nell'acquisto dei titoli sul mercato per garantire la stabilità dell'Eurozona. Per i primi commenti sugli effetti del *Fiscal Compact* si vedano, F. FABBRINI, *Il Fiscal Compact: un primo commento*, in *Quaderni costituzionali*, 2012, 434 ss.; P. CANAPARO *La legge costituzionale n. 1 del 2012: la riforma dell'articolo 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, in *federalismi.it*, 2012, 28 ss.; D. MORGANTE, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in *federalismi.it*, 2012, 42 ss.; G. NAPOLITANO, *Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell'Unione*, in *Giorn. dir. amm.*, 2012, 461 ss.; R. PEREZ, *Il Trattato di Bruxelles e il Fiscal compact*, in *Giorn. dir. amm.* 2012, 469 ss.

⁵⁰ In particolare il patto prevede che i paesi che detengono un debito pubblico superiore al 60% del PIL di rientrare entro tale soglia nell'arco di 20 anni ad un ritmo pari ad un ventesimo dell'eccedenza in ciascuna annualità. Gli Stati si impegnano a mantenere il deficit pubblico sempre sotto la soglia del 3% del PIL, a pena di sanzioni. L'Italia ha approvato, senza alcuna consultazione diretta o indiretta dei cittadini, come invece è stato scelto da altri Stati, il Fiscal compact a luglio del 2012 (Legge 23 luglio 2012, n. 115) si è impegnata, quindi, a sostenere circa 50 miliardi di euro all'anno di riduzione del debito per 20 anni. Il che riduce e comprime, ovviamente, gli spazi di manovra per evitare tagli di spesa ed aumenti del livello di tassazione, nonostante i diversi auspici ed annunci delle autorità istituzionali.

dalla politica di coesione e di pervenire a dotare di più influenti poteri la Banca centrale Europea⁵¹.

Si registrano, per questi motivi, passi gradualmente verso una *fiscalità comune ed una politica monetaria centrale*, e si stanno esaminando ipotesi di *accordi individuali di natura contrattuale* tra gli Stati e le istituzioni dell'Unione europea sulle riforme che intendono promuovere la crescita e l'occupazione in modo che i Paesi membri si impegnino formalmente ad intraprendere ed attuare determinate azioni concordate. Nell'ambito di questi accordi si ritiene di includere espressamente il sostegno agli sforzi di riforma attraverso *“limitati, temporanei, flessibili e mirati incentivi finanziari”*⁵².

Nell'ottica della presente indagine, quindi, concentrandosi sull'opportunità di utilizzare il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo nazionale corre obbligo partire dai limiti imposti dalla disciplina europea prima di passare ad esaminare i “perimetri” in cui una *fiscalità di sviluppo* possa essere realmente concessa e strutturata dallo Stato centrale e dai diversi livelli sub-statali di governo.

1.4 La disciplina sugli aiuti di Stato nell'ambito della politica della concorrenza (Titolo VII TFUE)

Partendo dall'esistenza del rapporto gerarchico esistente tra l'ordinamento comunitario e quello interno, si procede con l'indagine sulla *ratio* ispiratrice della serie di divieti e vincoli che il Trattato impone agli Stati membri qualora essi decidano di concedere, sotto qualsiasi forma, incentivi o agevolazioni alle imprese ubicate sui propri territori per il perseguimento delle politiche nazionali.

Come si vedrà, la prospettiva dalla quale il diritto comunitario analizza ed inquadra le fattispecie agevolative è certamente quella della salvaguardia della politica della concorrenza per

⁵¹ Su cui, diffusamente, infra, cap. II, par. 3.

⁵² È quanto si legge nel Rapporto ad interim del presidente del consiglio UE, Herman Van Rompuydal titolo *“Verso una vera unione economica e monetaria”* presentato il 12 ottobre 2012.

evitare che, attraverso la concessione di aiuti, taluni imprenditori e/o talune produzioni si avvantaggino a discapito di altri.

La *politica europea della concorrenza* contenuta nel Trattato (Titolo VII, TFUE) è diretta, infatti, a garantire ad imprese e consumatori di competere nel mercato unico alle stesse condizioni e ad evitare fenomeni di alterazione del libero gioco tra domanda ed offerta, l'abuso di posizione dominante e gli effetti nocivi generati da elevate concentrazioni o da monopoli.

Nel più ampio scenario e contesto europeo che è quello che si è venuto a determinare nell'Unione allargata a 27 paesi, se si analizza proprio il tema della fiscalità, si comprende come si possano facilmente determinare situazioni di *svantaggio competitivo* quando gli Stati si trovino, come oggi avviene, a competere tra loro sui diversi livelli di imposizione delle imprese ubicate nei propri territori e come determinate manovre di politica interna possano essere adottate strumentalmente al fine di attrarre investimenti, capitali, forza lavoro ed in generale, maggiori risorse per il potenziamento delle economie interne.

L'opportunità di concedere agevolazioni o incentivi di natura fiscale, e, quindi, in generale di concedere aiuti a determinate aree di uno Stato membro risulta, per questo, ostacolata in linea di principio dalle autorità comunitarie che contrasta il fenomeno della "*concorrenza fiscale dannosa*"⁵³ che si realizza quando si agevola l'ingresso di determinati fattori produttivi e/o si arriva a diminuire la pressione fiscale di uno Stato membro o intralciare gli sforzi volti alla riduzione dei debiti di bilancio.

La politica comunitaria della concorrenza rappresenta, in definitiva, l'attuazione del principio generale di fonte comunitaria della "*libera concorrenza tra Stati*" che per essere perseguita richiede l'adozione di strumenti giuridici che impongano *divieti* agli operatori privati del mercato o in via diretta, con normative comunitarie ad essi direttamente applicabili, oppure con disposizioni rivolte ai destinatari degli Stati membri che, quindi, indirettamente ne condizionano i comportamenti.

⁵³ Si riconosce la funzione positiva alla concorrenza fiscale solo quando essa è in grado di determinare un generale miglioramento qualitativo dell'intervento dello Stato, un incremento dell'efficienza nell'erogazione dei servizi pubblici ed un livellamento verso il basso della pressione fiscale (v. rapporto, *Harmful Tax Competition*, adottato dall'OCSE nel 1998).

Solo una concorrenza fiscale “*libera e leale*” si ritiene, invero, un fattore di sviluppo dell’economia dell’Unione ed uno strumento destinato a rafforzare la competitività delle imprese.

Di norma, secondo il citato principio di libera e leale concorrenza, gli interventi pubblici dovrebbero accompagnare gli investimenti privati per stimolare l’attività economica; lo sforzo spetta innanzitutto agli Stati membri, ma potrebbe (dovrebbe) essere avocato dalla Unione, in base al principio di sussidiarietà (art. 5 del Trattato UE), qualora gli obiettivi dell’azione prevista, a motivo delle sue dimensioni o degli effetti attesi, possano essere meglio realizzati o controllati a livello comunitario⁵⁴.

Va, tuttavia, considerato che la disciplina comunitaria sulla concorrenza se, da un lato, impone vincoli e divieti nei confronti di imprese per il corretto funzionamento del mercato, dall’altro riconosce, sebbene circoscrivendolo, il diritto degli Stati membri ad intervenire per supportare le stesse in momenti di difficoltà per contribuire al relativo riposizionamento sul mercato. La logica del mercato unico è, invero, strettamente correlata alla capacità degli operatori economici di riuscire a mantenersi con le proprie forze senza ausili o sussidi, e contrasta, per questo, in linea di principio, disposizioni agevolative di favore rivolte esclusivamente a determinati soggetti e non ad altri, salvo tassative ipotesi di deroghe.

L’impianto di regole e di vincoli posti dalla disciplina sugli aiuti di Stato sia finanziari, che fiscali è diretto, quindi, ad evitare distorsioni nell’uso delle risorse, ad assicurare la convergenza economica e sociale tra i paesi dell’Ue ed a scongiurare le delocalizzazioni intraeuropee generate dal fenomeno del “*subsidy shopping*” che potrebbe tradursi nella concessione di aiuti o vantaggi solo a taluni a discapito di altri operatori economici o di alcune regioni rispetto ad altre⁵⁵.

⁵⁴ Sul punto, I. CHIEFFI, *Compatibilità di misure statali di intervento sui mercati con la disciplina comunitaria della concorrenza*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2003, 385 ss. F. FERRARO, *L’efficacia dei principi comunitari sulla concorrenza*, in *Dir. un. eur.*, 2005, 669 ss.

⁵⁵ Una risoluzione del Parlamento europeo del 18 giugno 1998 già sottolineava la probabilità della crescente concorrenza tra i sistemi fiscali nazionali “*a seguito della maggiore trasparenza conseguita attraverso l’introduzione della moneta unica*”, e accoglieva con favore “*la concorrenza benefica tra gli Stati membri*”. Secondo lo stesso Consiglio europeo occorrono *norme fiscali neutre* (cd. *principio di neutralità*) nei riguardi della concorrenza “*al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune, di*

Non a caso, tutte le istituzioni europee sono chiamate dal Trattato ad intervenire, secondo gli specifici ruoli ivi specificati, per contribuire fattivamente alla attuazione della politica della concorrenza.

In particolare, l'applicazione della normativa comunitaria in materia è assicurata, da un lato, dalla Commissione e dalle autorità nazionali garanti della concorrenza e, dall'altro, dalle giurisdizioni nazionali, che sono tenute ad applicare, per quanto già indicato, i principi sviluppati nell'ambito della normativa comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado delle Comunità in caso di contrasto di una legge nazionale ai principi di diritto comunitario (*l'acquis communautaire*)⁵⁶.

1.5 Il diritto comunitario della concorrenza: le disposizioni applicabili alle imprese e quelle riferibili agli Stati membri

Il diritto comunitario della concorrenza si compone, quindi, di quell'insieme di norme contenute sia nei Trattati istitutivi, sia nel diritto comunitario derivato, che dettano le regole per garantire la libera concorrenza tra gli operatori economici.

In particolare, gli articoli 101-106 del TFUE disciplinano le norme applicabili alle imprese, mentre i successivi articoli 107 e 109, si rivolgono direttamente agli Stati e dettano regole e procedure nella complessa materia degli aiuti di Stato.

Per quel che concerne le imprese, il Trattato vieta, innanzitutto, tutti quegli accordi e quelle pratiche concordate che pregiudichino in qualche modo, sia direttamente che indirettamente, il corretto funzionamento del mercato.

Ai sensi del cit. art. 101 del TFUE sono considerati: *“incompatibili con il mercato comune e vietati tutti gli accordi tra imprese, tutte le decisioni di associazione d'impresa e tutte le pratiche concordate che possano pregiudicare il commercio tra gli*

accrescere la loro produttività e di rafforzare la loro posizione concorrenziale sul piano internazionale”.

⁵⁶ Sull'argomento, cfr. AA.VV., *Guida alle politiche dell'Unione Europea*, ETAS, 2000; AA.VV., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi U.E.*, Milano, 2000.

Stati membri e che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune". Queste limitazioni si applicano anche alle imprese pubbliche, nei limiti in cui la loro "applicazione non osti l'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata" (art. 106 TFUE).

In virtù delle logiche derogatorie innanzi descritte, il divieto in questione non si applica a taluni tipi di accordi. Nella specie, sono fatti salve alcune categorie di accordi verticali o orizzontali espressi dai Regolamenti d'esenzione per categoria; così come vengono ammesse alcune esenzioni concesse a titolo individuale per il fatto che le eventuali restrizioni della concorrenza che l'accordo comporta risultano compensate dal contributo che esse arrecano ad un obiettivo d'interesse generale (*miglioramento della produzione, progresso tecnico od economico e vantaggi per i consumatori*, ecc.).

Spetta principalmente agli Stati membri definire quali siano i servizi d'interesse economico generale la cui prestazione rientra nell'interesse generale (*come i servizi di erogazione di energia, le telecomunicazioni, i servizi postali, i servizi di trasporto, acqua e la rimozione dei rifiuti*).

La politica di liberalizzazione della Commissione, fondata sul cit. art. 106, par. 3 del Trattato, concerne, i settori dell'energia (ovvero produzione e distribuzione di gas e elettricità)⁵⁷; servizi postali⁵⁸; telecomunicazioni⁵⁹ e trasporti⁶⁰. In linea di principio,

⁵⁷ Il processo di liberalizzazione del mercato elettrico italiano è stato avviato con l'emanazione del D.Lgs. n. 79/99 che ha recepito la Direttiva Comunitaria 96/92/CEE. Nel nuovo ordinamento la produzione, l'importazione, la vendita e l'acquisto di energia elettrica sono attività libere e questo ha generato la graduale apertura alla concorrenza. Un mercato liberalizzato richiede una domanda libera, un'offerta concorrenziale, un accesso alle reti garantito a condizioni di parità fra operatori.

⁵⁸ La direttiva 97/67/CE e successive modifiche (direttiva 2002/39/CE) mira a garantire la libera prestazione dei servizi nel settore postale che è ritenuto d'importanza fondamentale per la coesione economica e sociale dell'Unione.

⁵⁹ Una serie di direttive comunitarie hanno permesso anche nel settore delle telecomunicazioni l'apertura progressiva dei mercati creando una rete aperta di telecomunicazioni (ONP) e la liberalizzazione della telefonia vocale e delle infrastrutture di telecomunicazioni.

⁶⁰ La liberalizzazione dei trasporti ha tenuto conto di varie condizioni vincolanti di natura economica, sociale e in materia di sicurezza dei collegamenti con l'obiettivo finale di riequilibrare i diversi modi di trasporto grazie a una politica attiva di rilancio delle ferrovie, una promozione del trasporto maritti-

le imprese monopolistiche sono tenute a garantire l'accesso di terzi alle loro reti al fine della prestazione del servizio (fornitura di comunicazioni telefoniche o erogazione di elettricità).

Per il successivo art. 102 TFUE è ancora *“incompatibile con il mercato comune e vietato, nella misura in cui possa essere pregiudizievole al commercio tra gli Stati membri, lo sfruttamento abusivo da parte di una o più imprese di una posizione dominante sul mercato comune o su una parte sostanziale di questo”*.

La nozione di "posizione dominante" fa riferimento a una situazione di potere economico grazie alla quale l'impresa che la detiene è in grado di ostacolare una concorrenza effettiva sul mercato rilevante. In quest'ottica, si ha abuso di posizione dominante quando un'impresa si comporta in modo tale da incidere sulla struttura o il grado di concorrenza del mercato, anche se il suo comportamento è favorito da una disposizione del diritto nazionale .

Da segnalare che l'abuso di posizione dominante può riguardare imprese, sia private che pubbliche, ed anche gli enti pubblici affidatari di servizi d'interesse generale qualora gli stessi esercitino un'attività *diversa ed ulteriore* rispetto a quella istituzionale di carattere pubblicistico e con carattere di *economicità*.

Per quel che concerne l'Italia, si segnala una recente sentenza della Suprema Corte di legittimità sulla riconducibilità all'abuso di posizione dominante del ruolo svolto dall'Agenzia del Territorio con riferimento all'attività di trattamento commerciale dei dati ricavati dalla consultazione dei propri registri che, secondo la Corte, *esula ed esorbita* quella propria istituzionale e, che,

mo e fluviale e di sviluppo dell'intermodalità. I vari interventi della Commissione in tema di trasporto ferroviario si sono orientati a favorire l'indipendenza economica, finanziaria e amministrativa delle imprese ferroviarie a garantire la libertà di accesso a tutto il traffico e a tutti i servizi pubblici e agevolare la circolazione transeuropea dei treni ad alta velocità. Nel settore del trasporto marittimo, l'obiettivo comunitario è stato quello di assicurare elevati standard di sicurezza accompagnati da un regime concorrenziale per rafforzare la competitività del settore. La creazione di un mercato unico del trasporto aereo europeo è stata perseguita con una serie di regolamenti che hanno favorito la libera concorrenza, l'armonizzazione tecnica ed economica e la liberalizzazione dei regimi tariffari. Infine, la strategia comunitaria nel settore del trasporto stradale si è incentrata in materia di sicurezza e di libero trasporto di merci e di passeggeri negli Stati membri dell'UE.

quindi, deve soggiacere alle regole di concorrenza al pari delle imprese private (Cass., III sez. civile, 9 ottobre 2012, n. 17164).

Da notare inoltre che, diversamente da quanto previsto all'art. 101 del TFUE, l'art. 102 non contempla deroghe individuali, né esenzioni per categoria. Per evitare il rischio di abusi, le autorità comunitarie esercitano un controllo sulle operazioni di concentrazione che possono favorire l'abuso di posizione dominante sulla base delle regole contenute in appositi regolamenti⁶¹.

Per quel che, invece, concerne le disposizioni del Trattato in materia di concorrenza applicabili agli Stati membri, l'art. 107 del TUEF considera, in linea di principio, *“incompatibili con il mercato comune nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*.

Come si vedrà in seguito, la disposizione, a tutti nota come *“divieto di aiuti di Stato”*, rappresenta la regola principale nell'ambito dei vincoli imposti alle legislazioni degli Stati membri in materia di diritto comunitario della concorrenza. La sua finalità è quella di evitare che una normativa agevolativa nazionale possa turbare la concorrenza attraverso disposizioni selettive che mirino a tutelare *“talune imprese o talune produzioni”* e non altre.

L'applicazione della normativa comunitaria in materia di concorrenza è assicurata, da un lato, dalla Commissione e, dall'altro, dalle giurisdizioni nazionali, che sono tenute ad applicare, per quanto già indicato, i principi sviluppati nell'ambito della normativa comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale in caso di contrasto di una legge nazionale ai principi di diritto comunitario (*l'acquis communautaire*).

La *cooperazione* tra gli organi giurisdizionali e le autorità nazionali e la Commissione è contemplata, inoltre, espressamente da appositi regolamenti e in apposite comunicazioni sulla cooperazione tra la Commissione e le giurisdizioni degli Stati membri e nell'ambito della rete delle autorità garanti della concorrenza.

⁶¹ Cfr. il Regolamento (CE) n. 139/2004 entrato in vigore il 1° maggio 2004, che incoraggia la partecipazione delle autorità nazionali garanti della concorrenza e semplifica la procedura di notificazione e d'indagine.

Dal 1999 è in atto un lungo processo di modernizzazione del regime di disciplina delle *intese e le pratiche contrarie alla concorrenza (antitrust)*, in vista della realizzazione del decentramento dell'applicazione delle regole di concorrenza comunitaria.

Si è passati da un sistema centralizzato di autorizzazione preliminare (regolamento CEE 17/62) ad un sistema *d'eccezione legale* (regolamento CE n. 1/2003), basato sull'applicazione decentrata delle norme della concorrenza e sul potenziamento del controllo *a posteriori*. Tale sistema consente, da un lato, di alleggerire il carico di lavoro della Commissione e, dall'altro, di accrescere il ruolo delle autorità nazionali e delle giurisdizioni nazionali nell'applicazione della normativa della concorrenza, assicurando l'uniformità di applicazione⁶².

1.6 La concorrenza fiscale in Europa come strumento di attuazione del mercato interno europeo

Il concetto di *concorrenza fiscale* è quel processo che vede gli Stati competere tra di loro sui livelli di tassazione adottati all'interno del proprio ordinamento al fine di attrarre investimenti, forza lavoro, capitali e, in generale, risorse, in funzione del potenziamento delle loro economie.

La Commissione europea ha riconosciuto, a certe condizioni, la funzione positiva alla *concorrenza fiscale*: già una risoluzione del Parlamento del 18 giugno 1998, appoggiando talune misure fiscali all'epoca proposte, sottolineava, infatti, la probabilità di una crescente concorrenza tra i sistemi fiscali nazionali "*a seguito della maggiore trasparenza conseguita attraverso l'introduzione della moneta unica*", e accoglieva con favore "*la concorrenza benefica tra gli Stati membri che costituisce uno strumento destinato a rafforzare la competitività dell'economia europea*".

⁶² Sull'argomento, G. BELOTTI, *Il nuovo regolamento comunitario di procedura degli aiuti di Stato*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1999, 535 ss.; F. BESTAGNO, *Il controllo comunitario degli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, in *Diritto del commercio internazionale*, 1999, 339 ss.; R. SCIAUDONE, *Il regolamento (CE) n. 659/99 sulle procedure in materia di aiuti di Stato*, in *Contratto e impresa. Europa*, 2000, 247 ss.; M. ANTONUCCI, *Gli aiuti di Stato ed il ruolo della Commissione e del Consiglio delle Comunità europee*, in *Il Consiglio di Stato*, 2004, 1229 ss.

Secondo gli analisti economici, la concorrenza fiscale può determinare, invero, in linea di principio, un miglioramento qualitativo dell'intervento dello Stato che può essere più efficiente nell'erogazione dei servizi pubblici nella riduzione della pressione fiscale. Tuttavia, una *concorrenza fiscale senza limiti*, volta ad assicurarsi l'approvvigionamento selettivo di determinati fattori della produzione, potrebbe provocare distorsioni a discapito dell'occupazione, nonché intralciare gli sforzi degli Stati membri verso la riduzione della pressione fiscale o dei deficit di bilancio.

Per questi motivi, la concorrenza fiscale ammessa, come si diceva, è solo quella *“leale e libera”*. Non si condanna, come si diceva, a priori la concorrenza fiscale di per se stessa, bensì gli effetti che questa può provocare nel momento che viene utilizzata dai singoli Stati membri in maniera distorta per favorire l'ingresso dei fattori produttivi più mobili (v. rapporto, *Harmful Tax Competition*, adottato dall'OCSE nel 1998).

Il carattere potenzialmente dannoso di un regime fiscale è stato identificato attraverso una serie di indicatori quali il livello di prelievo, l'assenza di trasparenza nelle disposizioni legislative ed amministrative, la mancanza di uno scambio di informazioni effettivo con altri Stati membri, la selettività, la mancanza della verifica *ex post* dello svolgimento di attività economiche essenziali, ecc⁶³.

Il principio di *neutralità fiscale* è, di norma, il parametro di riferimento nel diritto comunitario delle disposizioni tese a contrastare il fenomeno della *“concorrenza fiscale dannosa”*. Secondo il Consiglio Europeo, occorrono infatti *“norme fiscali che siano neutre nei riguardi della concorrenza al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune, di accrescere la loro produttività e di rafforzare la loro posizione concorrenziale sul piano internazionale”*.

Si ha violazione del principio di neutralità, infatti, ogni qualvolta un provvedimento nazionale tende a proteggere determinati prodotti rispetto a quelli provenienti da altri Paesi membri, oppure quando attribuisce ai cittadini residenti, un *status* giuridico differenziato senza cause di giustificazioni obiettive, rispetto ai

⁶³ Cfr. Rapporto di previsione e Rapporto sulle tendenze dell'industria italiana – Luglio 2005, Centro Studi Confindustria disponibile anche on-line sul sito www.Confindustria.it sull'industria italiana, comprendente anche una parte monografica sull'internazionalizzazione delle imprese.

cittadini non residenti, od infine quando privilegia un determinato fattore della produzione a discapito di altri.

L'analisi del principio della neutralità fiscale sotto il profilo del divieto degli aiuti di Stato consente, in particolare, di stabilire le interrelazioni esistenti tra i poteri di controllo della Commissione (artt. 107 e ss. Trattato) e le competenze riservate all'Unione in materia di armonizzazione e di riavvicinamento delle legislazioni nazionali degli stati membri⁶⁴.

Tuttavia l'opinione prevalente riconosce che il principio di neutralità e l'interesse alla salvaguardia della libera concorrenza debbano essere ponderati con gli altri interessi e valori tutelati dal diritto comunitario che trovano esplicita definizione nelle politiche declinate progressivamente dalle autorità comunitarie. Trattasi, in linea di principio, di quelle perseguite nell'ottica della coesione generale e regionale e dell'aumento dei livelli occupazionali, quelle rivolte al potenziamento dei settori della ricerca e sviluppo, alla promozione delle diversità culturali, allo sviluppo sostenibile, al miglioramento della qualità della vita dei cittadini nelle regioni economicamente depresse, all'equa distribuzione del reddito, all'aumento del livello di protezione dell'ambiente ecc.⁶⁵.

Si ritornerà sulla rilevanza di queste politiche comuni che, proprio perché perseguite ed attuate per il benessere collettivo e volte al perseguimento di obiettivi o interessi meritevoli di tutela in seno all'Unione stessa, rappresentano gli ambiti in cui potrebbero essere efficacemente individuate forme di fiscalità di vantaggio o di compensazione da considerarsi compatibili con i vincoli sia europei che nazionali all'esercizio della potestà tributaria.

⁶⁴ Sulla rilevanza del principio di neutralità, ai fini della sostenibilità di misure di fiscalità di vantaggio o compensativa, *infra*, cap. VI, par. 7.

⁶⁵ Sul tema, F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, 84 ss.; C. PINOTTI, *Interessi pubblici e privati nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *L'Amministrazione italiana*, 2000, 698 ss.; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 2006, 19 ss.

1.7 Strumenti di osservazione della concorrenza fiscale tra Stati

Sin dal 1992, le principali organizzazioni internazionali (l'OCSE, l'Unione Europea, le Nazioni Unite e il G7) hanno adottato, pur sulla base di presupposti parzialmente differenti, delle misure volte a contrastare l'evasione fiscale internazionale, la competizione fiscale dannosa, nonché il riciclaggio del denaro sporco.

a) Nel corso del 1992 la Commissione europea ha redatto il **Rapporto Ruding** in materia di tassazione delle società negli Stati Membri, i cui principi sono stati successivamente trasfusi in larga parte nel Rapporto OCSE (1998 - 2001) e nel Codice di Condotta elaborato dalla Commissione CE (1997).

Più precisamente nel predetto Rapporto Ruding sono contenute alcune raccomandazioni ed indicazioni che gli Stati membri della Comunità avrebbero dovuto adottare per rimuovere le disposizioni dei regimi fiscali degli Stati che limitavano gli investimenti e la detenzione di partecipazioni in altri Stati.

Nel corso del 1996, l'Unione Europea ed il G7 costituirono un gruppo di lavoro costituito per la politica fiscale (composto dai rappresentanti dei Ministri delle Finanze di ciascuno Stato Membro) incaricato di valutare i regimi tributari degli Stati membri al fine di individuare le misure fiscali potenzialmente dannose in grado di produrre effetti distorsivi e di pregiudicare il corretto funzionamento del mercato unico.

I lavori del gruppo hanno costituito la base per la produzione dei successivi documenti emanati dall'Unione Europea nonché, soprattutto, la redazione del cosiddetto Codice di Condotta.

b) Il **Codice di condotta** contiene essenzialmente l'impegno da parte degli Stati a non introdurre misure fiscali dannose che, prevedendo in capo alle imprese non residenti un livello impositivo nullo o nettamente inferiore rispetto a quello previsto per le imprese residenti *“hanno o possono avere una sensibile incidenza sull'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità”*⁶⁶.

⁶⁶ Il Consiglio Ecofin del 9 marzo 1988 istituì un gruppo di lavoro, (il Gruppo Codice di Condotta) con il compito di individuare le misure dannose esistenti

Con l'adozione del Codice in commento gli Stati membri della UE hanno assunto, in definitiva, l'impegno di intervenire nei confronti di tutte le *misure fiscali dannose*, così come sopra definite, al fine di ricondurle al livello generalmente applicato, in condizioni ordinarie, negli altri Stati.

Il Codice regola esclusivamente la tassazione delle imprese e mira a realizzare la piena neutralità del settore fiscale nelle scelte di localizzazione delle stesse imprese. Esso si applica a tutte quelle misure di carattere fiscale, adottate in campo legislativo, che possano portare ad un livello di imposizione effettiva inferiore ai livelli generalmente applicati nello Stato interessato (attraverso norme concernenti la base imponibile, le aliquote o qualsiasi altra fattispecie impositiva).

Il Codice impone agli Stati membri la verifica di una serie di cautele allo scopo di evitare misure di concorrenza fiscale dannosa che, sinteticamente, possono ricondursi a due presupposti: l'idoneità della misura a condizionare l'ubicazione di attività imprenditoriali e il carattere preferenziale (o selettivo) della misura stessa che si intende realizzato, appunto, quando viene generato un livello d'imposizione nettamente inferiore a quello generalmente applicato nello Stato membro.

Il Codice di condotta consente, in linea di principio, che si ricorra allo strumento della leva fiscale per sostenere lo sviluppo economico di particolari regioni, purchè le misure adottate siano, conformemente alle regole ed i principi dell'*acquis communautaire*, *proporzionate* all'obiettivo perseguito.

negli allora 15 Stati membri e territori dipendenti ed associati. Il Rapporto finale, pubblicato nel novembre del 1999, identificò 66 misure potenzialmente dannose (40 negli Stati membri, 3 a Gibilterra, 23 nei territori dipendenti ed associati) che si sarebbero dovute eliminare o modificare entro il 31 dicembre 2005. Successivamente il Rapporto è stato aggiornato una prima volta nel 2000 e poi nel marzo del 2004 con nuova mappatura delle misure potenzialmente dannose. Degli attuali 47 regimi fiscali individuati, 18 sono stati eliminati o sono in corso di eliminazione; 14 sono stati modificati in modo da rimuovere i profili di potenzialità dannosa; 2 regimi necessitano di ulteriori approfondimenti. Nel giugno 2010 il Consiglio ha lanciato il progetto "Eurofisc" per creare un network di tutti i Paesi membri per contrastare le frodi in materia IVA. La Commissione nel 2012 ha adottato due raccomandazioni: una concernente misure destinate ad incoraggiare i Paesi terzi ad applicare norme minime di buona governance in materia fiscale e, l'altra, che riguarda la pianificazione fiscale cd. aggressiva per suggerire come affrontare i tecnicismi e le lacune giuridiche idonee a favorire fenomeni di abuso.

Nella valutazione di dette misure agevolative particolare attenzione verrà prestata alle caratteristiche ed esigenze delle regioni ultraperiferiche e piccole isole.

Va chiarito che eventuali misure fiscali non selettive, ma generalizzate, realizzate, ad es., con un livello di tassazione uniforme adottato dal regime nazionale di uno Stato membro notevolmente più basso di quello di altri Stati della UE, non rientrano nell'ambito di applicazione del Codice, nemmeno qualora siano comunque idonee a produrre effetti sull'ubicazione degli investimenti.

Ciò in quanto la nozione di misura fiscale *potenzialmente dannosa* contrastata dal Codice di condotta postula il raffronto tra il regime agevolato e livello generale d'imposizione all'interno di ciascuno Stato membro⁶⁷.

c) Il Rapporto OCSE

Le tematiche connesse alla concorrenza fiscale dannosa hanno formato oggetto di studio anche da parte dell'OCSE⁶⁸.

Ci si riferisce, in particolare al Rapporto OCSE pubblicato nel 1998 dal titolo "*Harmful tax competition: an emerging global issue*" con il quale detta organizzazione aveva invitato gli Stati membri, privi di sistemi di tassazione fondati sul modello OCSE, ad introdurli. Il Rapporto si fonda esclusivamente sull'analisi degli effetti che la competizione fiscale dannosa tra gli Stati esplica nei confronti delle attività finanziarie e di prestazioni dei servizi, nonché degli strumenti idonei a contrastare le pratiche fiscali dannose.

Esso, in particolare, individua due categorie di *harmful tax practices*: la prima è costituita dai *paradisi fiscali*, cioè da quegli Stati o territori che non sono membri dell'OCSE e i cui ordinamenti fiscali presentano caratteristiche volte a porre in essere

⁶⁷ Dalla comparazione dei livelli di tassazione delle società tra i paesi dell'Unione allargata, come si vedrà più diffusamente al Cap. IV, emerge in maniera inequivoca la tendenza degli Stati membri alla riduzione generalizzata delle aliquote.

⁶⁸ L'OCSE è l'organizzazione regionale tecnica europea costituita con il Trattato di Parigi del 14 Dicembre 1960, come successore dell'OEECE per realizzare una espansione dell'economia e dell'occupazione ed elevare il livello medio di vita degli Stati membri.

una concorrenza fiscale dannosa; la seconda è, invece, costituita dalle *pratiche fiscali privilegiate dannose* ossia da particolari regimi fiscali, propri sia di ordinamenti giuridici di Stati membri dell'OCSE, sia di altri ordinamenti non qualificabili come paradisi fiscali, anch'essi volti a porre in essere una competizione fiscale dannosa.

L'OCSE non sanziona tali *harmful tax practices*, poiché il Rapporto costituisce una mera raccomandazione ai Paesi membri ed è, quindi, privo di efficacia cogente, ma sottolinea l'importanza di procedere verso la progressiva eliminazione degli effetti distorsivi determinati dalla competizione fiscale tra gli Stati, attraverso la rimozione delle predette *harmful tax practices*, sia quando le stesse siano poste in essere dagli Stati membri, sia qualora detti Stati adottino normative, quali quelle sulle *Cfc* (*Controlled foreign companies*), rivolte a neutralizzare le effettive distorsioni in capo ai soggetti residenti.

Per quanto riguarda l'Italia, la disciplina Cfc introdotta in Italia (ora prevista all'art. 167, TUIR) è rivolta proprio a corrispondere a tale ultima raccomandazione.

Il Rapporto si aggiorna costantemente, sin dal 2001 per formulare una serie di raccomandazioni con riferimento alle varie pratiche di concorrenza fiscale dannosa riscontrate nei Paesi membri⁶⁹. Ciò nonostante permangono numerose differenze di trattamento fiscale anche in settori armonizzati, come quello IVA, in cui vigono diversità tra le aliquote applicate⁷⁰ che, in certi casi, finiscono per determinare l'esistenza di veri e propri regimi agevolativi nazionali.

⁶⁹ Si tenga presente che Svizzera e Lussemburgo si sono astenuti dall'adesione al Rapporto OCSE sin dal 1998; analogamente oggi, Belgio e Portogallo si sono aggiunti alla lista dei Paesi astenuti. Un primo gruppo di raccomandazioni concerne la legislazione nazionale degli Stati membri per l'introduzione o il miglioramento di norme relative alle concorrenza fiscale. Un secondo gruppo di raccomandazioni, ha come obiettivo quello di regolamentare il fenomeno della doppia imposizione giuridica tra Stati e tende all'introduzione di programmi volti ad intensificare lo scambio d'informazioni fra paesi, in particolare quelle afferenti operazioni in paradisi fiscali o nell'ambito di regimi fiscali preferenziali dannosi. Vi è, infine, un terzo gruppo relativo alla collaborazione internazionale concernente l'astensione dall'adozione da parte degli Stati membri di nuove misure che possano configurarsi come pratiche di concorrenza fiscale dannosa.

⁷⁰ *Supra*, par. 1.2

È questo il caso, ad es., degli artt. 285 e 286 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2010⁷¹, che mantiene la possibilità di taluni Stati membri e, segnatamente, di quelli che alla data del 17 maggio del 1977, e quindi alla data dell'entrata in vigore della Direttiva CEE, potevano continuare a disporre di una precedente agevolazione, di applicare una franchigia di esonero dall'IVA anche pari o superiore a 5.000 € che, invece, costituisce limite invalicabile per gli altri Stati membri. In virtù di questa "asimmetria", Il Regno Unito, attualmente, applica una franchigia di esonero IVA sul suo territorio di circa 77.000 euro.

Vani si sono rilevati, ad oggi, i tentativi della Commissione diretti a risolvere questa sperequazione negli Stati membri, tra i quali, tra i più recenti e significativi, si segnala l'intervento della sua Direzione Generale "Fiscalità" che ha proposto di modificare il cit. art. 285 con la previsione di una nuova soglia unica (di 100.000 €) per tutti gli Stati membri, ma che, tuttavia, ad oggi, viene ritenuta ancora eccessiva⁷².

E' significativo osservare, al riguardo, che l'Unione interviene, ormai sempre più frequentemente, per censurare norme interne in contrasto con le fonti comunitarie con l'effetto di obbligare il legislatore nazionale o il giudice, in caso di conflitto, ad applicare la norma prevalente e sovraordinata fino ad obbligare i destinatari di norme di favore a restituire gli aiuti illegali o incompatibili. Tuttavia quando, come avviene in questo caso, è una norma comunitaria a creare disequaglianze e asimmetrie, per di più in un settore che per definizione è armonizzato, è la stessa Unione a mostrare resistenze ed è incapace di intervenire in mo-

⁷¹ Ed invero, l'articolo 285 della citata direttiva legittima gli Stati membri ad introdurre una franchigia IVA per i soggetti passivi con un volume d'affari inferiore o uguale a 5.000 euro, mentre il successivo articolo 286 prevede una c.d. clausola di "stand still" e di aggiornamento, ma solamente a favore degli Stati membri che al 17 maggio 1977 applicavano già una franchigia IVA per i soggetti passivi con volume d'affari pari o superiore a 5.000 euro, concedendo, peraltro, la possibilità di aumentare la soglia applicata al 17 maggio 1977, per mantenerne il valore reale.

⁷² La proposta in questione è contenuta nel documento della Commissione n. COM(2004)728 ma essa non è stata approvata e stralciata da quella che è diventata, ora, la cit. direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008. Sul tema R. LUPPI, *L'autorizzazione UE del regime dei minimi non risolve il problema delle semplificazioni*, in *Corr. trib.*, 2008, 3417 ss.

do efficace⁷³. L'unico tentativo fatto per arginare il fenomeno, si è concretizzato, infatti, nella concessione di *regimi di esonero temporali*⁷⁴, chiesti dai singoli Paesi di volta in volta al Consiglio, per "avvicinare" i sistemi interni in cui, invece, la citata franchigia rappresenta una vera e propria articolazione strutturale del meccanismo impositivo.

Ciò che lascia perplessi in questo caso è osservare che in taluni Stati perdurano, in definitiva, "regimi di esenzione IVA" che, in certi casi, raggiungono elevati ammontari, senza che vi siano alla base di una tale agevolazione, esplicite cause giustificatrici per finalità economiche, sociali o di incentivazione che, invece, l'Unione assume, come meglio sarà chiarito nel prosieguo, come circostanze ineludibili per autorizzare la fruibilità di determinati aiuti fiscali.

⁷³ La disposizione in parola è prevista dall'art. 395 della direttiva 2006/112/CE.

⁷⁴ Anche all'Italia è stato concesso il regime di esonero dall'IVA, ma solo per i cd. contribuenti minimi, ex art. 1, commi da 96 a 117 della legge n. 244/2007, autorizzato dalla Decisione del Consiglio n. 2008/737/CE, poi sostituito dall'art. 27, del D.L. n. 98/2011, conv. nella L. n. 111/2011. In questo quadro di carattere generale lo Stato Italiano, nel 2007, chiese una deroga, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva IVA, proprio per poter innalzare la soglia prevista dall'art. 285 da 5.000 euro a 30.000 euro. Questa diversa soglia è stata individuata sulla base di esigenze nazionali rapportate alla media delle soglie previste dall'articolo 287 della direttiva IVA per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo il 1° gennaio 1978. Dopo l'Italia, la Polonia presentò una richiesta di deroga analoga approvata nel 2009, ottenendo sempre una autorizzazione provvisoria all'esenzione nel limite di 30 mila euro, poi utilizzato entro i 25 mila euro. Sul tema, M. T. SOLER ROCH, *Le misure fiscali selettive secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia sugli aiuti di Stato*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 2006, 19 ss.; M. R. CORDOVA, *La Corte di giustizia si pronuncia sulla natura delle fondazioni bancarie: spetta al giudice di merito valutare caso per caso*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2006, 833 ss.; M. V. SERRANÒ, *Illegittimità del recupero dell'aiuto di Stato in ipotesi di calamità naturali*, in *Boll. trib.*, 2007, 1230 ss.; M. DE SANTIS - F. FONZO (a cura di), *La Corte di Giustizia e gli Aiuti di Stato*, in *Il Lavoro nella giurisprudenza*, 2012, 396 ss.

1.8 La nozione di Aiuto di Stato e la *ratio* dei divieti e delle giustificazioni poste dal Trattato

La concorrenza nel mercato comune può subire delle distorsioni, non soltanto ad opera di accordi o negoziazioni tra imprese, ma anche per effetto dell'intervento dello Stato quando concede aiuti agli operatori economici mediante fondi pubblici.

Come si diceva, l'art. 107 del TFUE dichiara, per questo, "*incompatibili con il mercato comune nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

In ambito comunitario, il "*divieto di aiuti di Stato*", sancito dal Trattato si dirige, dunque, al legislatore interno, allo scopo di evitare che una normativa agevolativa possa turbare la concorrenza con l'introduzione di fattori fiscali *non neutrali* e, per questo motivo, si concentra sui destinatari imprese e non singoli individui.

Il sistema dei *divieti* in materia di aiuti di Stato si inquadra, appunto, nella politica della concorrenza giacché, in sede di valutazione, l'aiuto di Stato può costituire un vantaggio indebito solo se, presentando una certa selettività, finisce per favorire solo *talune* imprese o *talune* produzioni rispetto ad altre generando squilibri sul mercato.

Il sistema delle deroghe o delle giustificazioni al divieto trova, invece, la sua *ratio* nell'insieme dei valori espressi dai Trattati ed elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che privilegiano la realizzazione degli obiettivi di comune interesse e che possono arrivare ad ammettere la concessione di *aiuti selettivi, anche fiscali*, per correggere le distorsioni concorrenziali di mercato.

La definizione di aiuto di Stato che si trova declinata nel Trattato e dalle altre fonti di origine comunitaria è molto generica ed è idonea a ricomprendere le agevolazioni di qualsiasi natura, e, quindi, anche quelle di natura fiscale; la norma attribuisce alla Commissione ampia discrezionalità nel valutare la legittimità delle misure agevolative disposte dagli Stati e rende difficilmente eludibile il divieto, a prescindere dal *nomen iuris* adottato dai singoli ordinamenti.

Secondo la Corte di Giustizia, gli aiuti di Stato consistono in, particolare, in “*tutti gli interventi che, in varie forme, allevino gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un’impresa e che, di conseguenza, anche senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la medesima natura e producono identici effetti*”⁷⁵.

Sono considerati aiuti di Stato, dunque, tutte le tipologie di finanziamenti a favore di imprese o produzioni a fondo perduto, i contributi, le sovvenzioni, le agevolazioni, le garanzie o fornitura di merci o servizi a prezzi inferiori rispetto al costo, le assunzioni di partecipazioni al capitale ed, in linea di principio, qualunque beneficio concesso dallo Stato, ovvero mediante risorse statali che conferisce un *vantaggio economico* in modo *selettivo*, e, quindi si rivolge solo a *talune imprese* o *talune produzioni*, a discapito della concorrenza.

Per questo motivo, ed in linea di principio, non costituiscono aiuto di Stato gli aiuti *cd. Generali* ovvero le agevolazioni finanziarie e/o fiscali dirette a (tutti) i destinatari di un dato territorio indipendentemente dalla loro natura, posizione geografica o settore di appartenenza, giacché essi rimangono espressione delle scelte di politica economica degli Stati membri⁷⁶. Le misure generali sono ritenute, di norma, quelle destinate a regolare l’equilibrio del sistema economico di riferimento nel suo insieme.

Sugli aiuti Generali, pertanto, non opera il divieto di cui al cit. art. 107 TFUE e l’Unione si limita a scoraggiare quei provvedimenti che appaiono non rispondenti agli effettivi bisogni eco-

⁷⁵ Sulle regole elaborate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, M. V. SERRANÒ, *L’efficacia delle decisioni della Commissione europea nell’ordinamento tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 672 ss.; A. E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell’Unione Europea*, Milano, 2005, 392 ss.; R. SAPIENZA, *Regimi agevolativi di natura fiscale e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. La decisione della Corte di Giustizia nella causa C-88/03*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2007, 57 ss.; G. COZZOLINO, *La CGCE torna a fare il punto sul rapporto tra divieto di aiuti di Stato e fiscalità di vantaggio a favore delle imprese attuata da enti infrastrutturali.*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2009, 1173 ss.

⁷⁶ Si anticipa che, a volte, non è agevole distinguere una misura generale da una selettiva. L’esperienza dimostra che molto spesso una misura è solo apparentemente generale ed è stata ritenuta, pertanto, selettiva dalla Corte di Giustizia. Sul tema, R. SEET, *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in *Per una Costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, 45 ss.

nomici e sociali dei beneficiari ed a verificare che la loro concessione non conduca ad effetti distorsivi sulla concorrenza.

L'elemento che distingue le misure generali da quelle selettive va ricercato, infatti, nel perseguimento di *specifici obiettivi* o al fatto che esse si dirigono *verso determinati operatori* del sistema economico generando alterazione negli scambi⁷⁷.

La Corte di Giustizia ha interpretato, inoltre, in senso molto ampio l'espressione "*risorse statali*" indicata al cit. art. 107 TFUE intendendo per tali non soltanto le risorse stanziare dal Governo centrale, ma anche da quello regionale. L'aiuto può provenire anche da un organismo privato, quale un'impresa privata o un'impresa pubblica che operi in regime di diritto privato, o da un organismo soggetto all'influenza preponderante, diretta o indiretta, dello Stato, di un ente pubblico o di un ente locale⁷⁸.

Quanto ai principi generali, va osservato che il divieto di aiuti di Stato si fonda *sul principio di non discriminazione*, regolato in via espressa dall'art. 18 del TFUE (ex art. 12 Trattato CE), in base al quale, com'è noto, "*è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità*"; principio che costituisce la condizione indispensabile per la effettiva realizzazione del mercato unico in cui sia consentito, in assenza di discriminazioni, l'esercizio delle quattro libertà fondamentali libera circolazione dei lavoratori (art. 45); la libertà di stabilimento (art. 49 e 54), la libera prestazione di servizi (art. 56) e la libera circolazione di capitali (art. 63).

La Corte di Giustizia non si limita a verificare se una certa misura restrittiva adottata da uno Stato violi le predette quattro libertà fondamentali, ma giudica anche sull'esistenza o meno d'un rapporto di stretta *necessità ed idoneità* dell'eventuale misura selettiva adottata rispetto al perseguimento degli obiettivi comunitari (cd. *principio di proporzionalità*).

Infine, determinate misure "selettive" possono essere giudicate lecite se ritenute giustificate dal perseguimento di *finalità rilevanti* (le cd. *rules of reason*) elaborate dalla Corte di Giustizia

⁷⁷ Sul punto, P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. dir. pub. com.*, 2004, 238 ss.; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 815 ss.

⁷⁸ Corte di Giustizia, sentenze 7.5.1998, cause C-52/97, C-53/97, C-54/97; 30.11.1997, causa C-189/91.

tra le quali si annoverano la lotta all'evasione o elusione fiscale nonché il mantenimento di una "coerenza" del sistema fiscale, e purché le stesse non si mostrino *sproporzionate* rispetto allo scopo, ove lo stesso si sarebbe potuto in ogni caso raggiungere con misure meno restrittive⁷⁹.

1.9 La *species* degli aiuti fiscali di Stato

La nozione di *aiuto fiscale*, come sottoinsieme della più ampia nozione di aiuto di Stato, concerne in particolare una serie eterogenea di misure tributarie agevolative che vanno dalle esclusioni o esenzioni dal tributo ai crediti d'imposta, *voucher* o *bonus* fiscali o detrazioni dall'imposta o deduzioni dall'imponibile e che si estendono alle procedure agevolative in materia di imposta dovuta o nella riscossione, nell'individuazione di un regime "speciale" di tassazione come è avvenuto, ad es., nel caso delle cd. *zone franche urbane* su cui si ritornerà diffusamente nel corso del presente lavoro⁸⁰.

Vista la rilevanza che assume la delimitazione di questa sottocategoria di aiuti ai fine del presente lavoro si riassumono, qui, di seguito, gli elementi ed i tratti essenziali della stessa, prima di passare ad esaminare l'insieme dei divieti e delle deroghe applicabili, in via di principio, a tutto il *genus* degli aiuti di Stato e, quindi, anche a quelli di natura fiscale⁸¹.

⁷⁹ Corte di Giustizia, sentenza 9 marzo 1999, causa C-212/1997. Solo per completezza, si rammenti che molte deroghe al principio di non discriminazione sono state elaborate dalla giurisprudenza della Corte, per rispondere ad esigenze imperative attinenti all'efficacia dei controlli, all'esigenza di contrastare l'elusione fiscale, la coerenza del sistema, sui quali si ritornerà, *infra*, Cap. 3 par. 1 e 2.

⁸⁰ *Infra*, cap. VI.

⁸¹ Sulla questione, F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1998; P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2004, 91 ss.; A. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2009, 1059 ss.; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in AA.VV. (a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO) *Agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato*, Jovene, 2009, 375; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali*, *cit.*, 19.

a) Innanzitutto, l'aiuto fiscale potenzialmente lesivo della concorrenza è, come si diceva, quello *selettivo* che è, tuttavia, concetto di non di facile individuazione proprio quando si applica alla materia fiscale⁸².

Il concetto di *selettività* è, infatti, così complesso che non è facile fornirne una definizione unitaria, pur apprezzando gli sforzi fatti al riguardo dalla Commissione attraverso le sue comunicazioni in materia "*di misure fiscali e di aiuti di Stato*"⁸³, oltre che dal Tribunale e della Corte di giustizia che hanno contribuito all'individuazione di taluni elementi essenziali della nozione.

Una misura fiscale è selettiva, in linea di principio, quando è *specifica* cioè quando è rivolta a favorire determinate imprese, produzioni, territori o settori di attività e quando, quindi, non ha portata generale ed incide *sull'assetto competitivo* delle imprese situate in diversi territori. La Corte di Giustizia ha ripetutamente affermato che una misura fiscale è selettiva se introduce "*differenziazioni tra operatori che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di uno Stato membro*".⁸⁴

Una certa misura di aiuti potrebbe presentarsi come selettiva anche quando la norma emanata contenga solo *taluni elementi di specificità* e non tutti⁸⁵.

A volte accade, infatti, che una certa misura sembri essere generale perché rivolta a tutti i destinatari di un dato territorio in attuazione di un dato intervento di politica economica ma, in realtà, così non è perché essa contiene condizioni di ammissibi-

⁸² Secondo la comunicazione della Commissione formulata "*sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*" nell'ambito del cd. "pacchetto fiscale" approvato dal Consiglio Eco-fin del 1 dicembre 1997 configura un'ipotesi di aiuto di stato una misura che conferisce ai beneficiari un vantaggio che allevia *gli oneri gravanti sul loro bilancio* e che può essere concesso attraverso una riduzione della base imponibile, una riduzione totale o parziale dell'imposta o un differimento o un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale, del debito fiscale.

⁸³ In particolare, si veda la prima Comunicazione in materia della Commissione dell'11 novembre 1998 e la seconda, del 30/12/2006 (2006/C 323/01).

⁸⁴ Tra le più risalenti, Corte di Giustizia, Sentenza "*Deufil c/ Commissione*", 24 febbraio 1987, in causa 310/85; sentenza 2 luglio 1974, in causa 173/73.

⁸⁵ Cfr. Comunicazione della Commissione 2002/820/Ce dell'11 luglio 2001 sul regime di aiuti della Spagna concessi con un credito d'imposta a favore di talune imprese.

lità che circoscrivono il numero dei potenziali beneficiari, come avviene, ad es., nei casi degli sgravi fiscali o crediti d'imposta per investimenti superiori ad una certa soglia; oppure quando si intende agevolare l'acquisizione di investimenti solo in determinate Regioni, o entro certe date, o di quelli effettuati da determinate categorie di imprese.

Si ha selettività anche quando la misura di aiuto porta ad un *prelievo fiscale maggiorato*, anziché *ridotto* su talune imprese o produzioni, per i vantaggi lesivi della concorrenza che indirettamente si producono nei confronti delle imprese e produzioni non incluse negli aumenti deliberati. Diverso è il caso dei tributi o maggiorazioni di tributi che, sebbene siano rivolti a *determinati soggetti* ad esclusione di altri e, quindi, si manifestino come “*selettivi*”, non vengono giudicati lesivi del funzionamento del mercato interno e degli scambi intracomunitari perchè finalizzati al perseguimento di politiche ritenute *obiettivi dell'azione comune* da attuarsi, a livello decentrato, da parte degli Stati membri.

Si possono distinguere ancora misure selettive *materiali* e misure selettive *geografiche* quando gli elementi di *specificità* si riferiscono a determinati settori dell'economia o delle imprese, oppure sono circoscritti a determinate regioni o zone particolarmente limitate dello Stato membro.

Sui confini e limiti di identificazione del *territorio di riferimento* di una data misura fiscale di aiuto si ritornerà nel presente lavoro allorché si analizzeranno i vincoli di natura interna che scaturiscono dall'attuale riparto di potestà legislative tra Stato e regioni proprio in funzione della cd. fiscalità di vantaggio. In questa sede va per ora chiarito che, una volta individuata la selettività di un detto aiuto fiscale, non è detto poi che lo stesso sia vietato o sia incompatibile con regole ed i principi di fonte comunitaria.

Ciò accade quando esistono “*valide ragioni giustificatrici*” dei vantaggi (anche dissimulati) arrecati a talune imprese o produzioni rispetto alle altre, che andranno individuate in conformità ai principi e le regole di rango comunitario e di quelli di diritto interno.

È questo il caso, ad esempio, degli aiuti che, pur se apparentemente *selettivi*, siano introdotti in una data materia o ambito per introdurre “*regole o principi differenti per regolare cose o situazioni dissimili*”, giacchè in questo caso esse risultano ispira-

te ed indirizzate all'applicazione del principio di non discriminazione (a livello comunitario) o dell'eguaglianza sostanziale (a livello domestico); oppure quando talune norme sono emanate per perseguire *finalità ed interessi ritenuti meritevoli di tutela* già in seno all'Unione.

È il caso della *fiscalità ambientale* che, in questi anni, ha visto il proliferare di leve o strumenti nel perseguimento del noto principio "*chi inquina paga*" (ex art. 191, comma 2, TFUE) diretto a trasferire i costi ambientali nel prezzo delle merci e dei servizi inquinanti⁸⁶ o ad attribuire, mediante imposte ecologiche, le cd. *esternalità negative* in capo ai produttori che inquinano o danneggiano l'ambiente e che finora ha privilegiato il ricorso a strumenti di tipo incentivante, piuttosto che a dirigersi verso la nascita di vere e proprie *imposte ambientali*.

L'Unione considera, com'è noto, la tutela ambientale come obiettivo prioritario dell'azione comune ed annovera tra i suoi compiti istituzionali "*il conseguimento di uno sviluppo sostenibile, armonico ed equilibrato delle attività economiche*"⁸⁷.

⁸⁶ In Europa sono diffusi, in particolare, i cd. *Tributi sulle emissioni*, consistenti in prelievi correlati all'inquinamento acustico o alle emissioni nell'atmosfera, nell'acqua o nel suolo, come avviene per le emissioni di ossidi di carbonio provenienti da grandi impianti di combustione (*carbon tax*) e dalle tasse sull'inquinamento delle acque provocato dagli impianti di trattamento delle acque reflue e i *Tributi sui prodotti*, applicabili alle materie prime, ai fattori produttivi incorporati (concimi, i pesticidi, le acque sotterranee) ed ai prodotti di consumo (pneumatici, sacchetti di plastica). Sul tema, G. SELICATO, *Fisco e ambiente: strumenti per un Governo sostenibile del territorio. Profili teorici e lineamenti evolutivi degli strumenti agevolativi a carattere fiscale e non fiscale per la promozione dello sviluppo sostenibile*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 399 ss.; F. AMATUCCI, *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 2005, 81 ss.; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, 1157 ss.; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 303 ss.; R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'unione europea*, in *Rass. trib.*, 2011, 328 e ss; ID, *La fiscalità ambientale, Profili interni ed europei*, Torino, 2012.; E. ALESSIO, *La carbon tax e la sua applicazione proporzionale al potere inquinante dei combustibili: il criterio della proporzionalità adeguata alla tassazione ambientale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 105 ss.

⁸⁷ Attualmente il Settimo Programma di azione per l'ambiente (Eap 7), nel confermare la validità del precedente programma, fissa gli obiettivi e le priorità ambientali che faranno parte integrante della strategia dell'Unione Europea per lo sviluppo sostenibile nell'arco dei prossimi cinque-dieci anni ed illustra in dettaglio le misure da intraprendere. Vengono individuate sia le azioni e gli impegni da intraprendere a livello comunitario, che le misure che spettano agli

Le istituzioni comunitarie sono attualmente impegnate nell'attività di coordinamento delle politiche ambientali domestiche per tendere *all'armonizzazione delle tasse e imposte ecologiche* vigenti nei diversi paesi dell'Unione allargata.

Ebbene, il *tributo ambientale*, secondo quanto già emerso dai lavori della Commissione che sta indirizzando gli Stati a ricavarne una definizione unitaria, è quello che si genera quando sussiste una relazione diretta tra l'*unità fisica inquinatrice* (ad es., l'utilizzazione impropria dell'ambiente, il consumo di una risorsa ambientale o di una fonte di energia, produzione di emissione inquinante) e la *base imponibile*. In tal modo il tributo, a differenza della tariffa (prezzo), ha come presupposto "*un obiettivo ecologico*" attraverso il quale si ritiene possibile realizzare, in funzione incentivante, la tutela dell'ambiente.

Da non trascurare che nel Trattato europeo vi sono poi altre norme che hanno diretta rilevanza sul requisito della *selettività* e, quindi, anche sulla liceità e compatibilità di aiuti fiscali di Stato che sono quelle poste a protezione della libera circolazione delle merci (artt. 28 e 29) e quelle relative l'Unione doganale che vietano "dazi e tasse di effetto equivalente", quelle che istituiscono una Tariffa doganale comune (artt. 30-32) e quelle che vietano restrizioni quantitative all'importazione (art. 34-37).

Un esempio recente di applicazione in Italia di applicazione del divieto di restrizioni quantitative si ha con riferimento all'art. 8, commi 16 e 16-bis del D.L. 158/2012 contenente il divieto di commercializzazione di bevande analcoliche contenente una percentuale di succo naturale inferiore al 12%, che è stato qualificato come misura di effetto equivalente ad una restrizione degli

organismi nazionali, regionali e locali, nonché ai diversi settori economici. Il nuovo programma identifica quattro aspetti dell'ambiente e cinque indirizzi prioritari di azione strategica che potranno essere di ausilio nel perseguimento di tali obiettivi. In particolare: il primo mira a migliorare l'applicazione della normativa vigente; il secondo ad integrare le problematiche ambientali nelle decisioni prese in ambito di altre politiche; il terzo si concentra su una nuova, più stretta collaborazione con il mercato attraverso imprese e consumatori; il quarto mira a responsabilizzare il cittadino privato e ad aiutarlo a modificare il proprio comportamento; il quinto, tende ad incoraggiare una migliore pianificazione e gestione del territorio. Su questi aspetti, cfr., in particolare, A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, 2007, 410, ss.

scambi nel mercato interno e, quindi, come norma in contrasto con la libera circolazione di merci⁸⁸.

Le “*quattro libertà*” sancite dal Trattato UE, anche se non contengono in via specifica disposizioni di contenuto fiscale, influenzano, infatti, in maniera determinante, le legislazioni fiscali nazionali. La Corte di Giustizia, nel corso di questi anni, ha svolto la sua funzione “*nomopoietica*” censurando molto spesso le norme fiscali nazionali che impongono restrizioni alle predette libertà, ritenendole incompatibili con le regole del Trattato⁸⁹.

⁸⁸ Secondo il parere approvato dalla XIV Commissione del Dipartimento delle Politiche dell’unione europea sul testo del cit. D.L. 158/2012, le disposizioni contenute nei commi 16 e 16-bis dell’art. 8, introducendo requisiti non previsti dall’ordinamento della UE e più vincolanti per i soggetti che producono e commercializzano bevande in Italia, si pongono in contrasto con il divieto di *gold plating* di cui all’art 15 della legge di stabilità 2012, ribadito dall’art. 2, comma 1, lett. i) del disegno di legge comunitaria 2012 approvato, in via definitiva il 3 ottobre 2012. Si tratta del divieto volto ad escludere, nella fase di recepimento delle direttive, l’adozione di regole che comportano oneri aggiuntivi per imprese e cittadini.

⁸⁹ Sono state ritenute incompatibili le normative di uno Stato membro che discriminano gli operatori (persone fisiche o giuridiche) in base alla nazionalità, o anche in base alla residenza (*discriminazioni dissimulate*: Corte di Giustizia, 14.2.1995, causa C-279/93 *Schumacker*); così pure le discriminazioni fra lavoratori, sia subordinati, che autonomi, basate sulla nazionalità, per quel che concerne l’impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro. In particolare, con riferimento alla libertà di circolazione dei lavoratori di cui al cit. art. 39 del Trattato, la Corte di Giustizia ha elaborato una nozione economico-sostanziale di residenza fiscale, cui deve corrispondere una piena equiparazione tra soggetti residenti e soggetti non residenti quando questi ultimi producono la quasi totalità del loro reddito in uno Stato diverso da quello di residenza. Per qualche concerne la libertà di stabilimento, la Corte ha ravvisato molto spesso violazioni del principio di non discriminazione nelle legislazioni interne che non accordano alle stabili organizzazioni il medesimo trattamento fiscale previsto per le società residenti (divieto di “*host State restriction*”: così, ad es. sent. 15.5.1997, n. 250/95); oppure ha censurato norme ritenute restrittive della operatività all’estero di società residenti (divieto di “*home State restriction*”: così, sent. 16.7.1998, n. 264/96, in materia di ICI). Anche sulla libera circolazione di capitali, la Corte si è espressa in più occasioni, giudicando incompatibili norme interne agli Stati che costituiscono un mezzo di discriminazione arbitraria o una restrizione dissimulata alla libertà sancita dall’art. 58 del Trattato; così, ad es., si è espressa nel caso di trattamento differenziato riservato ai mutui concessi a non residenti rispetto a quelli erogati a soggetti residenti. Il 16 febbraio 2006 il Parlamento Europeo ha adottato in prima lettura la proposta di Direttiva sui servizi nel mercato interno, detta *Dirrettiva Bolkestein* che si pone come scopo quello di definire “*un quadro giuridico generale per eliminare gli ostacoli alla libertà di insediamento dei fornitori di servizi e alla libera circolazione dei servizi in seno agli Stati mem-*

Vanno considerate tra le disposizioni rivolte a garantire la *concorrenza fiscale lecita* anche quelle che contengono il divieto di tassare le merci provenienti dai paesi comunitari in misura maggiore rispetto ai prodotti interni (art. 110 TFUE); oppure quelle che sanciscono il divieto di concedere a prodotti esportati ristorni di imposizione interne superiori alle imposizioni effettivamente applicate (art. 111 TFUE).

Vi sono, infine, altre ragioni giustificatrici che “neutralizzano” la selettività di un dato aiuto fiscale che derivano dalla diretta applicazione del sistema giuridico generale dello Stato membro. Secondo la Corte di Giustizia, infatti, sono selettive le misure dirette ad esonerare, totalmente o parzialmente, le imprese di un particolare settore dagli oneri che derivano dalla normale applicazione del sistema generale “*senza che l’esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema generale*”⁹⁰.

Spetta allo Stato membro dimostrare “queste cause di giustificazione” che, di norma, si riferiscono ai casi in cui le norme agevolative “*si fondino su criteri o condizioni oggettive e orizzontali e non siano limitate nel tempo*”⁹¹, oppure siano immanenti “*alle regole proprie del sistema tributario di riferimento*”. Così avviene, ad es., per le norme di tipo tecnico introdotte per evitare la doppia imposizione economica su determinati redditi, oppure per rispondere a logiche redistributive, come quelle che comportano variazioni di aliquote in ragione della progressività e, quindi, in definitiva, con riferimento a norme di attuazione del principio di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale.

Tra le più recenti sentenze che possono contribuire a chiarire il concetto di selettività, si cita quella del Tribunale di Primo grado del 10 aprile 2008 (causa T-233/04) che ha annullato la decisione della Commissione riferita al regime olandese di allocazione dei “diritti di emissione” che era stato ritenuto aiuto incompatibile in quanto idoneo a conferire un vantaggio economico a favore di talune imprese.

br». *Ambito di applicazione di tale direttiva sono tutti i servizi eccetto quelli erogati direttamente e gratuitamente dai poteri pubblici*”.

⁹⁰ Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, causa C-173/73; sentenza C-143/99, Adria Wien, 2001.

⁹¹ Cfr. la Decisione Commissione 13 marzo 1996 sull’aiuto fiscale concesso sotto forma di ammortamento a favore delle compagnie aeree tedesche.

Secondo il citato Tribunale, sebbene la misura in questione differenziasse tra imprese e fosse quindi *prima facie* selettiva, la distinzione in questione derivava dalla natura del sistema generale di diritti di emissione riservato in Olanda alle sole imprese ad elevato consumo energetico.

Per quel che concerne l'Italia, va segnalata la sentenza della Corte di Giustizia dell'8 settembre 2011, n. 78 sugli aiuti concessi alle *società cooperative* dall'art. 11 del DPR n. 601/73, dove emerge, con maggiore chiarezza, che le ragioni giustificatrici dell'aiuto apparentemente selettivo si ritrovano anche nella "conformità" degli obiettivi della politica nazionale perseguita attraverso un dato regime agevolativo con quelli propri della politica europea.

Nel caso in esame, la Corte ha avuto modo di precisare che il regime speciale delle cooperative previsto dallo Stato italiano è legittimo "*purché le cooperative operino nell'interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi ed abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici*".

In altre parole la Corte individua nell'effettivo perseguimento della *funzione mutualistica* e nello *speciale rapporto* che lega i soci di una società cooperativa che va al di là degli interessi di natura solo economica tipici di una società lucrativa, la giustificazione dell'aiuto selettivo⁹². È la *funzione sociale della mutualità*, dunque, a diventare il parametro rimesso alla valutazione del giudice in questo caso in cui la finalità dell'aiuto *coincide*

⁹² Secondo quanto già rilevato dalla stessa Commissione in una precedente sua Comunicazione del 2004 riferita proprio alle società cooperative e da quanto si ricava, ormai a regime, dal Regolamento CE sulla statuto della "*Società cooperativa Europea (SCE)*" di recente emanato, la *finalità mutualistica* è presente quando la gestione societaria è affidata sostanzialmente (e non integralmente) ai soci, ed è volta a soddisfare anche interessi dei soci diversi da quelli finanziari conseguenti al conferimento del capitale e, quindi, diversi da quelli che gli stessi ricaverrebbero dalla loro partecipazione ad una società lucrativa. Si tratta degli interessi costituiti dal reciproco vantaggio che viene ritratto dai soci che, al tempo stesso, sono utilizzatori, clienti, fornitori della società affinché ciascuno di essi possa trarre profitto dalla attività svolta dalla cooperativa in base alla propria partecipazione ed in proporzione alle proprie transazioni con la società. Sul tema, di recente, M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, 529 ss.

con un obiettivo di politica economica e sociale perseguito dalla UE.

Il valore attribuito alla funzione sociale ed economica delle cooperative prevale, quindi, sul principio del funzionamento del mercato interno basato sulla libera concorrenza. E ciò conferma, del resto, l'attuale assoluta priorità che si è posta l'Unione della più ampia *coesione sociale e territoriale* degli Stati membri come meglio si vedrà nel presente lavoro⁹³.

b) l'aiuto fiscale è, come si diceva, quello che conferisce ai beneficiari "*un vantaggio che allevia gli oneri gravanti sul bilancio*" e che può tradursi, quindi, in riduzioni della base imponibile (deduzioni, maggiorazioni di costi o ammortamenti) o riduzioni dell'imposta dovuta (esenzioni, crediti d'imposta, *voucher*, ecc.) oppure in "facilitazioni" o "semplificazioni" in termini di annullamento o rinegoziazione del debito fiscale (condoni, transazioni, dilazioni, ecc.). Su questi aspetti si ritornerà, allorquando si esamineranno i caratteri funzionali e strutturali delle agevolazioni fiscali e le loro distinzioni con gli aiuti fiscali di Stato⁹⁴.

c) l'aiuto fiscale è quello concesso con *risorse statali* ma, per quanto già in precedenza precisato, il concetto di risorse statali è tanto ampio da includere gli aiuti erogati da enti regionali, locali e da qualunque autorità concedente che usi fondi pubblici attraverso qualsiasi fonte di diritto, primaria o secondaria e, quindi, con legge, regolamenti e, addirittura, con prassi amministrative.

d) l'aiuto fiscale vietato è, infine, quello idoneo ad "*incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra gli stati membri*" ed è quindi quello che si rivolge esclusivamente a beneficiari "*imprese*" che svolgono un'attività economica e che quindi danno luogo a scambi intracomunitari.

Il concetto di "impresa" valevole ai fini dell'applicazione del divieto di aiuti di Stato è, tuttavia, molto più ampio di quello domestico, così come nel tempo sancito dalla Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

⁹³ *Infra*, Cap. II.

⁹⁴ *Infra*, Cap. III.

Una delle pronunce della Corte più significative sull'argomento è quella che concerne la disciplina fiscale in materia di agevolazioni alle fondazioni bancarie⁹⁵ (C/222/04 del 10 gennaio 2006), considerate, secondo il nostro ordinamento, enti non commerciali e, quindi, in linea teorica, entità non soggette alla normativa sugli aiuti di Stato.

Nella pronuncia in esame la Corte ha ritenuto incompatibili detti aiuti dopo aver chiarito il “*concetto di impresa ai fini comunitari*” che è quello riferibile a qualsiasi ente che eserciti “*un'attività economica, consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, sia direttamente che indirettamente, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento*”.

Ciò che rileva ai fini della nozione di impresa comunitaria è, dunque, la circostanza che l'attività oggetto di valutazione sia anche solo in astratto suscettibile di essere esercitata in un'ottica di mercato al fine di ottenerne un profitto. In una serie di pronunce, la Corte ha ritenuto, del resto, applicabile il divieto di cui all'art. 107 del TFUE anche a talune agevolazioni disposte a favore di soggetti esercenti attività libero professionale confermando la rilevanza dello svolgimento di *un'attività economica* sul mercato, a prescindere dalla qualifica soggettiva⁹⁶.

⁹⁵ Le disposizioni italiane censurate erano nel caso di specie l'art. 10-bis della L. 1745 del 29 dicembre 1962 e l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 che disponevano rispettivamente l'esenzione dalla ritenuta sui dividendi e la riduzione del 50% dell'IRES, poi confermata dall'art. 12 del D.Lgs. n. 153/1999 a favore delle fondazioni. Per maggiori approfondimenti sul tema delle fondazioni bancarie, L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 574 ss.; F. AMATUCCI, *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 134 ss.; M.R. CORDOVA, *La Corte di giustizia si pronuncia sulla natura delle fondazioni bancarie: spetta al giudice di merito valutare caso per caso*, in *Dir. pubb. comp. ed eur.*, 2006, 833 ss.; G. PROVAGGI, *La Corte di giustizia rinvia il problema "agevolazioni" delle fondazioni bancarie al giudice nazionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 400 ss.

⁹⁶ Così Sent. 19 gennaio 1994, causa C-364/92. Sul punto si vedano, altresì, le sentenze del 23 aprile 1991, causa C-41/90; del 17 febbraio 1993, cause riunite C-159/91 e C-160/91; del 16 novembre 1995, causa C-244/94; del 21 settembre 1999, causa C-67/96 e del 12 settembre 2000, cause riunite C-180/98 e C-184/98.

1.10 Le deroghe al divieto di aiuti di Stato: gli aiuti esenti e quelli compatibili

Il divieto di aiuti di Stato non è, quindi, generalizzato: gli aiuti sono, infatti, considerati compatibili quando sono, come si diceva, utili al soddisfacimento di *interessi generali* ritenuti superiori e rilevanti già in seno alla Comunità e quando favoriscono la realizzazione del mercato interno o sono diretti al recupero della concorrenzialità delle imprese ubicate in determinate zone caratterizzate da crisi strutturale.

L'autorizzazione degli aiuti può trovare, infatti, la sua *ratio* in una "contropartita" che non può corrispondere unicamente al vantaggio economico delle imprese o dei settori beneficiati, ma deve consistere nella realizzazione di un interesse comunitario; e ciò anche se, nel breve periodo, le agevolazioni concesse fossero in grado di creare distorsioni od alterare il libero gioco della concorrenza.

L'art. 107 del Trattato, ai paragrafi 2 e 3 prevede, a tal fine, una serie di deroghe al divieto stabilendo la compatibilità per aiuti di Stato che sarebbero astrattamente vietati.

Il par. 2 riconosce, innanzitutto, delle *esenzioni automatiche* al divieto con l'effetto di considerare sempre compatibili gli aiuti di carattere sociale concessi ai singoli consumatori, quelli accordati in occasione di calamità naturali o simili e quelli concessi a favore delle regioni dell'ex Germania del blocco sovietico⁹⁷.

Per il par. 3, sono invece soggetti a valutazione discrezionale della Commissione e, in casi eccezionali, del Consiglio, determinati aiuti, sempreché gli stessi vengano concessi in misura tale da non essere, appunto, *contraria all'interesse comune*⁹⁸.

⁹⁷ Ai sensi del par. 2 del cit. art. 107 sono esenti, invero: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

⁹⁸ Tale requisito è valutabile attraverso l'applicazione del principio di proporzionalità, rispettato esclusivamente nel caso in cui la misura adottata dallo Stato membro non sia tale da comportare uno sfasamento dell'equilibrio fra

Si tratta di quegli aiuti destinati a favorire lo sviluppo delle “*regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione*”, svantaggiate rispetto alla media europea (107.3.a); di quelli destinati a promuovere la realizzazione di un *importante progetto di comune interesse europeo* oppure a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno stato membro (107.3.b); di quelli diretti *ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche* ovvero di regioni svantaggiate *rispetto alla media nazionale*, definite in base alla nota Carta degli Aiuti, elaborata dalla Commissione, su proposta degli stessi Stati membri (art. 107.3.c)⁹⁹.

Trattasi ancora degli aiuti destinati a promuovere la *cultura e la conservazione del patrimonio*, (art. 107.3.d) e le altre categorie di aiuti, determinate dal Consiglio, su proposta della Commissione (art. 107.3.e).

La Commissione ha autorizzato, anche se in rare occasioni, proprio in base all'art. 107, 3.a e c., la concessione degli aiuti cd. Regionali, quando li ha ritenuti idonei a superare gli squilibri tra talune regioni (così è avvenuto, in passato, con riferimento alla disciplina organica degli interventi straordinari del Mezzogiorno di cui alla L. n. 64/1986, Decisione 88/318/CEE, marzo 1988). Nel caso di aiuti destinati a determinate aree geografiche in ragione del mancato sviluppo economico o per il basso livello di occupazione o tenore di vita il giudizio di compatibilità della Commissione europea si è incentrato, in particolare, sul *grado di efficacia* dei benefici concessi rispetto al soddisfacimento del-

l'obiettivo comunitario di tutela della concorrenza e quello nazionale, posto alla base dell'aiuto.

⁹⁹ Possono, altresì, ritenersi aiuti compatibili con il mercato comune ai sensi del succ. par. 3: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; 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.

l'interesse generale della coesione economica e sociale dell'Unione.

Secondo questa interpretazione, l'aiuto Regionale per essere giudicato lecito e compatibile, come si legge negli orientamenti espressi dalla Commissione europea proprio in materia di "*Aiuti di Stato a finalità regionale*" (98/C 74/06), deve essere *proporzionato* rispetto al fine che intende raggiungere; *decescente nel tempo* e capace di produrre *effetti duraturi* anche dopo la sua cessazione¹⁰⁰.

Sono ancora compatibili gli aiuti cd. *Settoriali*, e cioè quelli concessi a singoli settori o a singole imprese operanti in taluni settori "sensibili" (come quelli delle fibre sintetiche, dell'automobile, delle costruzioni navali, delle poste, dell'agricoltura e pesca, del carbone e acciaio, dei trasporti), che di norma, a motivo della loro specificità, richiedono interventi normativi *ad hoc*.

Secondo il giudizio della Commissione, anche per questa tipologia di aiuti, deve trattarsi di un sostegno che viene concesso nell'interesse dell'Unione europea (*efficacia*); le risorse devono manifestarsi essenziali per il raggiungimento dell'obiettivo prefissato (*indispensabilità*) e devono essere parametrati in una misura strettamente necessaria (*proporzionalità*). Gli aiuti in questione non devono in ogni caso comportare *ingiustificati vantaggi* nei confronti dei concorrenti, devono essere *temporanei, digressivi e non ripetibili* e devono essere comunicati e contabilizzati secondo procedure chiare e trasparenti (*trasparenza*).

Completano il quadro di riferimento gli aiuti cd. *Orizzontali*, e cioè quelli destinati a favorire *obiettivi a carattere trasversale*, quali la ricerca e lo sviluppo tecnologico; la formazione; l'occupazione; la competitività delle piccole e medie imprese. Trattasi di aiuti che, a determinate condizioni, sono considerati non lesivi della concorrenza e, per questo, rimangono esentati dal procedimento di controllo ex art. 108 del TFUE, purché concessi entro i limiti imposti da specifici Regolamenti di esenzione per categoria emanati dalla Commissione¹⁰¹, oggi sostituiti-

¹⁰⁰ Dall'esame sella sent. dalla Corte di Giustizia 7 marzo 2002, causa C-310/99 Italia/Commissione (oggetto: regime di aiuti concessi attraverso il contratto di formazione lavoro) emerge proprio la necessità del requisito della *decescenza* ai fini della compatibilità del regime di aiuto.

¹⁰¹ Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C323/01); Regolamento 68/2001/CE, GU L 10 del

ti dal Regolamento unico generale di esenzione (n. 800 del 6 agosto 2008)¹⁰².

Del pari compatibili ed esentati dalla notifica sono gli aiuti concessi ai sensi del Regolamento sugli aiuti “*de minimis*” e cioè quelli concessi alle imprese entro un determinato ammontare massimo e fruiti nell’arco di tre anni, giudicati di importanza minore.

Anche in ordine a questa tipologia di agevolazioni, il vigente Regolamento (CE) n. 1998/2006, approvato per il periodo 2007-2013 modificando i precedenti limiti di fruibilità dei benefici (da 100.000 a 200.000 euro)¹⁰³, ha stabilito l’allargamento dei settori ammissibili a dette tipologie di aiuti anche a quello dei trasporti, ma ha anche disciplinato in modo innovativo i principi di cumulabilità di questi di aiuti con altre tipologie di agevolazioni, finendo per compromettere, in certi casi, la piena e libera godibilità dei vantaggi dei destinatari.

Gli aiuti *al funzionamento*, invece, e cioè quelli destinati a ridurre le attività correnti delle imprese (ad esempio costi salariali, costi di trasporto, locazioni), anche se concessi sotto *forma di esenzioni fiscali* o di *riduzione di aliquote di tassazione o degli oneri* sociali, sono, in linea di principio, sempre vietati.

Essi possono essere concessi, tuttavia, e solo in via eccezionale, alle regioni che beneficiano della deroga di cui all’art. 107.3.a e 107.3.c, e sempre qualora possano giustificarsi in base alla *natura e all’intensità* del loro contributo allo sviluppo regionale, e sempreché vengano erogati in via *decrecente e limitata* nel tempo.

13.01.2001, così come modificato dai regolamenti nn. 363/2004, GU L 63 del 28.02.2004; 1040/2006, GU L 187 del 08.07.2006; 1976/2006, GU L 368 del 23.12.2006 (formazione); Regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 12 dicembre 2002, GU L 337 del 13.12.2002, così come modificato dai Regolamenti nn. 1040/2006, GU L 187 del 08.07.2006; 1976/2006, GU L 368 del 23.12.2006 (occupazione); Regolamento (CE) n. 70/2001, GU L 10 del 13.01.2001, così come modificato dai regolamenti nn. (CE) n. 364/2004, GU L 63 del 28.02.2004; (CE) n. 1040/2006, GU L 187 del 08.07.2006, (CE) n. 1976/2006, GU L 368 del 23.12.2006 (pmi).

¹⁰² Regolamento n. 800/2008/CE del 6.08.2008, GU L 214 del 09.08.2008.

¹⁰³ Che ha sostituito, integralmente, il precedente Regolamento (CE) n. 69/2001.

1.11 Il controllo della comunità sulla procedura di concessione dell'aiuto: gli aiuti illegali e quelli incompatibili

La procedura di controllo degli aiuti di Stato consiste nell'insieme di procedimenti che le istituzioni comunitarie adottano per valutare la compatibilità o incompatibilità di una misura di aiuto concessa ad imprese dallo Stato membro o dalle altre autorità.

In particolare ai sensi dell'art. 108, par. 1, TFUE, che in parte modifica il testo del previgente art. 88 del Trattato CE; la Commissione procede con gli stati membri all'*esame permanente* dei regimi di aiuti esistenti e propone a questi ultimi le opportune misure correttive, imposte dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno.

La concessione di una misura di aiuto è, in linea di principio, subordinata ad un'autorizzazione concessa dalla Commissione come condizione di legalità (art. 108, par. 3, TFUE).

Alla Commissione, infatti, vanno comunicati i progetti diretti ad istituire aiuti diversi da quelli contemplati nelle categorie degli aiuti esentabili. Ove essa constati che un aiuto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'art. 107 TFUE, oppure che tale aiuto sia attuato in modo abusivo, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, avvia il procedimento formale di indagine di cui all'articolo 108, par. 2 del Trattato che deve concludersi con una decisione con la quale essa può dichiarare compatibile o incompatibile l'aiuto¹⁰⁴.

La Commissione ha adottato, come si diceva, una serie di Regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito l'esclusione della predetta procedura di notifica.

¹⁰⁴ In particolare la Commissione può affermare che il provvedimento notificato non costituisca un aiuto, oppure che l'aiuto sia compatibile con il mercato comune (decisione positiva); o incompatibile (decisione negativa). Il regolamento di procedura relativo agli aiuti di stato dispone che uno Stato membro, prima di poter dare esecuzione ad un aiuto, deve notificarlo alla Commissione al fine della sua autorizzazione e che lo Stato membro non possa dare esecuzione alle misure progettate prima che non si sia *conclusa* la procedura di valutazione da parte della Commissione ove venga aperto il procedimento formale di indagine. L'obbligo di notificazione preliminare alla Commissione è mitigato dal regolamento relativo agli aiuti di stato orizzontali, in forza del quale la Commissione può stabilire, mediante regolamento, l'esonero da tale obbligo per talune categorie di aiuti.

Si tratta delle categorie di aiuti per le quali sono stati emanati specifici Regolamenti di esenzione degli aiuti orizzontali e di quelli regionali, poi racchiusi nel Regolamento Unico sugli aiuti in esenzione (CE) 800 del 6 agosto 2006.

A richiesta di uno Stato membro, anche il Consiglio europeo, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi, sia compatibile con il mercato comune in deroga alle disposizioni dell'art. 107 TFUE o ai Regolamenti di esenzione per categoria di cui all'art. 109 TFUE, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione ed intervento. Alla Commissione vanno comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni¹⁰⁵, anche i progetti diretti a modificare aiuti nelle more dell'adozione di una decisione definitiva sulla compatibilità di un certo aiuto¹⁰⁶.

Se la Commissione ritiene che un progetto non sia compatibile con la norma del cit. art. 107, dà inizio alla procedura per il recupero inviando una ingiunzione. Se lo Stato membro interessato non si conforma a tale ingiunzione, la Commissione può adire la Corte di Giustizia¹⁰⁷ al fine di far dichiarare la violazione del Trattato dello Stato membro per il mancato rispetto della sua decisione.

Va osservato che nel caso di *illecito comunitario* commesso dal legislatore nella concessione di un aiuto di Stato, sia che detto aiuto sia stato concesso dalle autorità centrali, che da un ente territoriale, la responsabilità della violazione ricade esclusiva-

¹⁰⁵ La Commissione può ordinare allo Stato Membro di sospendere l'erogazione di ogni aiuto concesso illegalmente (ingiunzione di sospensione) o adottare una decisione con cui ordina allo stesso di recuperare a titolo provvisorio qualsiasi aiuto concesso illegalmente sino alla sua decisione definitiva (ingiunzione di recupero).

¹⁰⁶ Il regolamento di procedura relativo agli aiuti di stato dispone che prima di poter dare esecuzione ad un aiuto, questo deve essere notificato alla Commissione al fine della sua autorizzazione e che lo Stato membro non possa dare esecuzione alle misure progettate prima che non si sia conclusa la procedura di valutazione da parte della Commissione in caso di apertura di procedimento formale di indagine. L'obbligo di notificazione preliminare alla Commissione è mitigato dal regolamento unico relativo degli aiuti di stato orizzontali, in forza del quale la Commissione può stabilire l'esonero da tale obbligo per talune categorie di aiuti.

¹⁰⁷ In tema di aiuti di stato per una disamina delle principali sentenze in tema di aiuti di stato emesse dalla Corte di Giustizia europea si rinvia al sito www.europa.eu.int.

mente sullo Stato che è considerato l'unico interlocutore con l'Unione.

Per il principio del primato del diritto comunitario, il legislatore italiano (e le sue articolazioni interne, comprese le amministrazioni) è tenuto, infatti, a dare attuazione al diritto comunitario nel rispetto dell'insieme di regole e principi di derivazione comunitaria per evitare situazioni di conflitto. Le giurisdizioni italiane sono tenute, del pari, a dare piena attuazione ai principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, compresi dunque i principi fondamentali che, ora, integrano il diritto comunitario. Di qui la premessa della piena operatività del principio della responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario che è considerato “*un principio inerente al sistema del Trattato*”¹⁰⁸.

Pertanto, in caso di illecito comunitario, così come sorge “incondizionatamente” l'obbligo del beneficiario alla restituzione dell'aiuto indebitamente fruito, a determinate condizioni, sorge anche il suo diritto di ottenere la riparazione del danno originato da detta violazione¹⁰⁹.

La procedura di controllo esercitata dalla Commissione e gli ampi poteri che ad essa derivano sul monitoraggio degli aiuti concessi, oltre che sugli obblighi e doveri a carico dei beneficiari, del legislatore nazionale, dell'amministrazione e del giudice nazionale, amplificano, dunque, notevolmente “le intromissioni” delle istituzioni comunitarie nelle scelte di politica fiscale nazionale al di là della rigida e formale riserva di *potestà tributaria* dello Stato membro declinata dai Trattati e della regola dell'unanimità.

La Corte di Giustizia, dal canto suo, con il suo costante e penetrante controllo sugli atti della Commissione e su quelli delle autorità nazionali in materia di aiuti illegali o incompatibili, sta producendo un corpus di norme di *soft-law* in tema di *competizione fiscale dannosa* che richiede un grande sforzo interpretativo e di inquadramento sistemico che non si limita alla valutazio-

¹⁰⁸ Corte di Giustizia, sentenze 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Franovich e a.*; 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, *Brasserie du pêcheur e Factortame*; 26 marzo 1996, causa C-392/93, *British Telecommunications*; 23 maggio 1996, causa C-5/94, *HeD.L.ey Lomas*; 2 aprile 1998, causa C-127/95, *Norbrook Laboratories*; 4 luglio 2000, C-424/97, *Haim*).

¹⁰⁹ Su questi temi, si rinvia quanto già considerato, al par. 1.3.

ne dei casi di indebita erosione di basi imponibili o imposta dovuta, ma si estende a qualsiasi tipologia di aiuto o vantaggio anche procedurale, potenzialmente lesivo della libera concorrenza¹¹⁰.

Si aggiunga che, nonostante i notevoli progressi compiuti dalle autorità comunitarie in termini di riavvicinamento delle legislazioni domestiche e di riduzione del livello generale degli aiuti di Stato concedibili, residuano sicure differenze sostanziali nel livello di imposizione e nei regimi di tassazione dei singoli Stati membri dell'Unione, soprattutto di quella allargata ai Paesi dell'est.

Rimane indefettibile, dunque, la necessità di mantenere *norme comuni eque* sui regimi agevolativi e sui relativi controlli per tutte le imprese attive sul mercato unico europeo.

La Commissione, per questi motivi, ha avviato, da tempo, un processo di riforma a lungo termine volto a semplificare le procedure amministrative e di controllo permanente sugli aiuti ed a concentrare la sua attenzione alle distorsioni più gravi della concorrenza.

Anche il Parlamento europeo persegue questa direzione e, nell'approvare, in particolare, una risoluzione sulla riforma degli aiuti di stato per il periodo 2005-2009 (nota come rapporto *Hokmark*, del 14 febbraio del 2006) ha espressamente indicato come elemento positivo nella valutazione di una data misura di aiuto, l'opportunità che attraverso essa lo Stato concedente riesca a generare *un valore aggiunto*, non altrimenti ottenibile con alcuna altra misura politica, confermando così che, per un approccio più efficiente alla concessione degli aiuti regionali, gli stessi possano essere autorizzati *“anche attraverso l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose, sebbene per periodi transitori.”*

Con ciò, in definitiva, aprendo la strada all'ammissibilità di *ipotesi di fiscalità di vantaggio o di compensazione* per talune regioni in deficit di sviluppo o per talune zone anche interne ad un dato territorio, purché le stesse vengano strutturate entro le linee di indirizzo e di controllo e, quindi, dentro le regole poste dalla disciplina comunitaria sulla politica della concorrenza ed in

¹¹⁰ Come osservato da L. DEL FEDERICO, *Legittimità delle agevolazioni fiscali nazionali tra aiuti di Stato e principi costituzionali*, www.unich.it

conformità ai limiti interni all'esercizio della potestà legislativa in materia tributaria.

Per proseguire l'indagine e comprendere la portata di questi vincoli, si ritiene utile delimitare dapprima gli ambiti ed i settori di intervento prioritari secondo le politiche comunitarie per poi passare ad esaminare gli strumenti disponibili e le risorse che la stessa Unione destina ad implementare il funzionamento del mercato unico ed il potenziamento economico degli Stati membri.

CAPITOLO SECONDO

LE POLITICHE COMUNITARIE E GLI STRUMENTI PER LO SVILUPPO

SOMMARIO: 2.1 Il mercato unico quale opportunità per le politiche di sviluppo - 2.2 La politica di coesione e la politica regionale europea - 2.3 L'attuazione della politica di coesione europea per le "Regioni-Obiettivo" - 2.4 I fondi strutturali europei: strumenti della politica di coesione ed opportunità per le politiche di sviluppo degli Stati membri -2.4.1 Modalità di accesso ai finanziamenti dei Fondi - 2.4.2 Il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) - 2.4.3 Fondo Sociale Europeo (FSE) - 2.4.4 Il Fondo di Coesione - 2.4.5 Il Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (FEASR) - 2.4.6 Lo Strumento Finanziario di Orientamento della Pesca (FEP) - 2.5 I corollari della politica di coesione dell'UE: la politica urbana e la politica ambientale - 2.6 Le priorità dell'Unione nell'attuale programmazione delle risorse - 2.7 Il nuovo Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008 - 2.8 Il Regolamento degli aiuti di importanza minore (cd. *de minimis*) - 2.9 L'ultimo orizzonte della politica di coesione: Europa 2020.

2.1 Il mercato unico quale opportunità per le politiche di sviluppo

Sin dai Trattati istitutivi della Comunità Europea, la creazione del mercato unico tra gli Stati membri ha rappresentato la finalità posta alla base dell'intero progetto comunitario che ha guidato l'operato delle istituzioni europee e, come già si è avuto modo di rilevare, ha influito sulle politiche interne dei governi nazionali.

Non a caso, si è parlato di "vincoli comunitari" dei quali i Paesi aderenti devono tener conto per adottare interventi normativi che siano in linea con il diritto comunitario e con gli obiettivi comuni per evitare di incorrere in procedure di infrazione che la Commissione è tenuta ad avviare ogniqualvolta gli strumenti nazionali vigenti siano contrastanti con il diritto europeo.

In questo contesto, particolare rilevanza acquista l'attuazione dell'art. 107 del TFUE e, quindi, della disciplina sugli aiuti di Stato con cui di fatto gli Stati membri, pur se nell'ottica di potenziare e coadiuvare determinati settori o territori, possono minacciare la libera concorrenza tra gli operatori economici, che è alla base della realizzazione del mercato unico europeo. Tale contrasto ha visto, tra i settori di intervento primario, proprio la politica fiscale degli stati membri che, pur essendo riservata alla sovranità nazionale, vede le istituzioni europee intervenire ogniqualvolta le disposizioni nazionali rappresentano misure agevolative *selettive* in grado di generare fenomeni di concorrenza fiscale dannosa, vietata dal Trattato sotto qualsiasi forma ed in qualsiasi ambito.

Ciò, tuttavia, non si traduce in un'assoluta impossibilità da parte dei governi nazionali di adottare politiche di sostegno per settori o territori più deboli. Anzi, il sostegno alle aree deboli è uno degli obiettivi che l'Unione si prefigge proprio per il corretto funzionamento del mercato unico.

È noto che l'effettiva attuazione di questo obiettivo debba avvenire nel rispetto del *principio di sussidiarietà*, e, quindi, innanzitutto con le azioni dei singoli Stati che, solo ove non raggiungibili attraverso dette azioni, richiedono l'intervento dell'Unione. Per questo, gli Stati adottano specifiche politiche nazionali, sottoposti a *screening* territoriali e settoriali effettuati dalle autorità comunitarie, che devono indirizzarsi verso specifici ambiti di intervento garantendo ai singoli operatori economici di avere le medesime possibilità di concorrere liberamente sul mercato, con l'eliminazione dei vincoli e delle barriere che potrebbero esservi per tipicità settoriali e territoriali.

Il mercato unico, pertanto, appare come il risultato di due forze entrambe necessarie, apparentemente contrastanti, ma significativamente complementari, che possono tradursi, rispettivamente, nella politica della concorrenza e nella politica di coesione.

Quest'ultima, come si vedrà, rappresenta "*l'altra faccia dell'Unione*" costituendo l'opportunità offerta dai Trattati agli Stati membri di contribuire allo sviluppo economico e sociale del territorio unitario.

La capacità di declinare tali strumenti rappresenta la vera sfida imposta dai Trattati e la linea guida che gli Stati membri devono seguire per poter adottare meccanismi agevolativi *anche di natura fiscale* che siano compatibili con le finalità europee e che, quindi, rientrino nel sistema di deroghe e giustificazioni poste dai principi comunitari generalmente accettati.

È la stessa Commissione a distinguere, al riguardo, ed in linea di principio, *tre principali categorie di deroghe* esplicitate al divieto di aiuti di Stato ed alcune deroghe *de iure* ai paragrafi 2 e 3 dell'art. 107 del TFUE¹.

Il par. 2 riconosce, innanzitutto, delle *esenzioni automatiche* al divieto con l'effetto di considerare sempre compatibili gli aiuti di carattere sociale concessi ai singoli consumatori, quelli accordati in occasione di calamità naturali o simili e quelli concessi a favore delle regioni dell'ex Germania del blocco sovietico². Per il par. 3, sono invece soggetti a valutazione discrezionale della Commissione e, in casi eccezionali, del Consiglio, altre tipologie di aiuti, sempreché gli stessi vengano concessi in misura tale da non essere, appunto, *contraria all'interesse comune*³.

In particolare, si tratta dei casi di *deroghe esplicite* per la categoria degli "Aiuti regionali"⁴, che sono quelli ascrivibili alle previsioni dell'art. 107 del TFUE, par. 3 lett. a) e c), che con-

¹ Sono ancora casi di deroga quelli indicati all'art. 93 e 106, comma 2 del TFUE che concernono, rispettivamente, gli aiuti richiesti dalle necessità del coordinamento dei trasporti ovvero corrispondenti al rimborso di talune servitù inerenti alla nozione di pubblico servizio e quelli per le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale.

² Ai sensi del par. 2 del cit. art. 107 sono esenti, invero: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

³ Tale requisito è valutabile attraverso l'applicazione del principio di proporzionalità, rispettato esclusivamente nel caso in cui la misura adottata dallo Stato membro non sia tale da comportare uno sfasamento dell'equilibrio fra l'obiettivo comunitario di tutela della concorrenza e quello nazionale, posto alla base dell'aiuto.

⁴ *Supra*, par. 1.10.

sentono agli Stati membri di ricevere l'autorizzazione all'erogazione di regimi d'aiuto che possano favorire lo sviluppo delle "regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione", individuate sulla base di criteri comunitari, oppure ad altri tipi di aree (a livello nazionale) in difficoltà ("Aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di ... talune regioni economiche"), per assistere regioni svantaggiate rispetto alla media nazionale, definite in base ad un elenco stabilito dalla Commissione, su proposta degli stessi Stati membri⁵.

I requisiti in base ai quali è possibile ottenere l'autorizzazione dei benefici richiedono l'applicazione del *principio di proporzionalità* che è rispettato esclusivamente nel caso in cui la misura adottata dallo Stato membro non sia tale da comportare uno sfasamento dell'equilibrio fra l'obiettivo comunitario di tutela della concorrenza e quello nazionale, posto alla base dell'aiuto⁶.

I criteri applicati per la valutazione degli aiuti regionali sono, generalmente, riuniti in due documenti che periodicamente vengono aggiornati e pubblicati dalla Commissione, e che sono gli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale" e la "Disciplina multisettoriale degli aiuti regionali destinati ai grandi progetti di investimento".

Per quel che concerne gli *aiuti fiscali di Stato* è utile osservare che nel "Piano d'azione nel settore degli aiuti di stato" (Documento di consultazione della Commissione, luglio 2005), nonché nel "Rapporto *Hokmark*" del 27 gennaio 2006, approvato dal Parlamento europeo il 14 febbraio 2006, si ritrovano le linee ispiratrici della politica comunitaria in materia di aiuti di stato che hanno portato all'approvazione degli ultimi "Orientamenti" sugli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013 che, per la prima volta, si aprono in maniera esplicita anche a tali forme di incentivo.

⁵ Tali aree vengono individuate, a differenza delle precedenti, in base a criteri nazionali e possono fruire di aiuti, a condizione che questi non alterino gli scambi intracomunitari in misura contraria all'interesse comune.

⁶ Sul quale ci soffermeremo, *infra*, Cap.III, par. 2.

Tra queste emerge, infatti, un generale ripensamento sulle finalità degli aiuti regionali, in coordinamento con la riforma dei Fondi strutturali per il medesimo periodo 2007-2013, che si giudicano ammissibili solo qualora “nessuna altra misura politica possa generare il medesimo valore aggiunto”, ma si riconosce la possibilità che detti aiuti comportino “condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni”.

La Commissione ha autorizzato in molte occasioni la concessione di aiuti regionali destinati a determinate aree geografiche in ragione del loro mancato sviluppo economico o per il basso livello di occupazione o tenore di vita ivi registrato. Il giudizio di compatibilità della Commissione si è incentrato sul grado di efficacia dei benefici concessi rispetto al soddisfacimento dell’interesse generale della coesione economica e sociale dell’Unione e sul fatto che si trattasse di aiuti proporzionati rispetto al fine da raggiungere, decrescenti nel tempo e capaci di produrre effetti duraturi anche dopo la sua cessazione.

Tra le altre deroghe esplicite del Trattato si ritrovano anche gli “Aiuti settoriali” rappresentati da quelle misure concesse a singoli settori o a singole imprese in “settori sensibili”, per i quali la stessa Commissione ha individuato normative *ad hoc* al fine di rafforzarne la competitività⁷.

Anche la concessione di dette tipologie di aiuti è subordinata al rispetto di alcune condizioni. Deve trattarsi, in via di sintesi, di aiuti orientati alla promozione dello sviluppo nell’interesse dell’Unione europea (*efficacia*); devono essere essenziali per il raggiungimento dell’obiettivo prefissato (*indispensabilità*); devono essere concessi nella misura strettamente necessaria (*proporzionalità*); non devono comportare ingiustificati vantaggi nei confronti dei concorrenti; devono essere temporanei, digressivi e non ripetibili, e devono essere comunicati e contabilizzati secondo procedure chiare e trasparenti (*trasparenza*).

Ultima deroga esplicita è quella degli “Aiuti orizzontali”, che rappresentano, invece, quegli aiuti a carattere trasversale

⁷ Trattasi dei settori delle fibre sintetiche, dell’automobile, delle costruzioni navali, delle poste, dell’agricoltura e pesca, del carbone e acciaio, dei trasporti.

ritenuti compatibili con le regole del Trattato perché destinati a favorire determinati obiettivi rilevanti per le politiche comuni, quali la ricerca e sviluppo tecnologico; la formazione; l'occupazione; il sostegno alle piccole e medie imprese.

La Commissione, come si diceva, ha esentato gli Stati membri dall'obbligo della preventiva notifica di detti aiuti orizzontali, prevista, invece, in linea di principio, dall'art. 108 del Trattato per tutte le altre tipologie di aiuti (cd. *regolamenti di esenzione per categoria*), ora raggruppati in un unico Regolamento, il n. 800 del 2008.

Sono, altresì, esentati dalla notifica, gli aiuti di importanza minore, cd. aiuti "*de minimis*" erogati a favore di imprese, che per effetto dell'approvazione del nuovo Regolamento sul "*de minimis*" n. 1998/2006 risultano attualmente ancorati alla misura massima di € 200.000 nell'arco di 3 anni.

Gli aiuti al funzionamento, invece, ovvero quelli destinati a sostenere le attività correnti delle imprese, anche se concessi sotto forma di esenzioni fiscali o di riduzione degli oneri sociali, sono, invece, di norma vietati. Gli stessi possono essere concessi, in via eccezionale, alle regioni che beneficiano della deroga di cui all'art. 107.3.a, solo qualora si giustifichino in base alla natura e all'intensità del loro contributo allo sviluppo regionale, ma, alla luce dell'interpretazione fornita dalle autorità comunitarie, devono essere comunque decrescenti e limitati nel tempo. Aiuti al funzionamento non decrescenti e non limitati nel tempo possono essere accordati, sempre in via eccezionale, alle regioni ultraperiferiche o scarsamente popolate.

L'insieme delle deroghe innanzi indicate è, dunque, il contesto entro il quale gli Stati membri possono progettare regimi di aiuti che siano in linea con i divieti imposti dalla politica della concorrenza e che convergono verso l'altra finalità imposta dai Trattati, ossia, quella di favorire la coesione di tutti i territori che la compongono, secondo i principi di solidarietà e sussidiarietà che, unitamente a quello del libero mercato, rappresentano i principi fondamentali del Trattato.

È in questo contesto che si colloca la Politica di coesione.

2.2 La politica di coesione e la politica regionale europea

L'Unione Europea, sin dalla sua costituzione, oltre alla realizzazione del mercato unico, ha dovuto affrontare i problemi derivanti dalle notevoli disparità di sviluppo fra le sue diverse aree territoriali; disparità che si sono acuite per effetto del processo di integrazione economica incentrato sulla liberalizzazione degli scambi e dei mercati e sulla libera concorrenza⁸.

Al fine di coordinare le attività degli Stati membri a favore delle regioni poco sviluppate e nella consapevolezza che, senza interventi pubblici per lo sviluppo di infrastrutture, le regioni depresse non avrebbero potuto far fronte alla maggiore concorrenza, l'Unione ha adottato una "politica regionale europea" rivolta specificamente alla coesione, allo sviluppo, alla riduzione delle disparità esistenti tra gli Stati membri, per promuovere un alto grado di competitività e di occupazione e il trasferimento delle risorse dalle aree più prospere a quelle depresse⁹.

La politica regionale, anche in modo non esaustivo, potrebbe ricondursi alle finalità della *solidarietà*, in considerazione del fatto che ne traggono beneficio le regioni situate in una condizione di sfavore sociale e finanziario, rispetto alla media dell'UE, e *di coesione*, venendo messo in primo piano il benefi-

⁸ Sulla politica di coesione dell'UE e le sue modalità di attuazione in Italia, si veda L. BRAGGION, *La politica unitaria, nazionale ed europea, di coesione economica, sociale e territoriale e le opportunità per gli enti locali*, in M. VAROTTO (a cura di), *Le opportunità dell'Unione europea per gli enti locali. Strumenti di euoprogettazione per l'accesso ai finanziamenti e la gestione dei progetti*, Leggi d'Italia Professionale, Milano, 2010, 217, ss.

⁹ Tra le politiche di sviluppo che ciascun paese può adottare distinguiamo la politica nazionale da quella regionale. La politica nazionale, condotta dal Governo centrale e dalle Regioni utilizza le risorse ordinarie nel rispetto del vincolo delle finanze pubbliche, ed ha come finalità il raggiungimento del massimo benessere possibile prescindendo dalle possibili differenze nei livelli di sviluppo esistenti tra le varie regioni. Di converso, la politica regionale è attuata al fine di perequare e livellare i differenti livelli di sviluppo potendo utilizzare sia risorse comunitarie (è prevista un'apposita posta nel bilancio europeo denominata "risorse per la coesione") sia risorse nazionali (Fondo per le aree sottoutilizzate). Sul tema, G. P. MANZELLA, *Soggetti, tecniche e dinamiche dell'influenza della politica di coesione europea sugli ordinamenti interni*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2009, 347 ss; S. MILIO, *Il processo di capacity building per la governance delle politiche di sviluppo e il ruolo della capacità amministrativa nell'implementazione della politica di coesione*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2011, 609 ss.

cio generalizzato che si ricava dalla riduzione dei *gaps* di reddito e di benessere tra le aree sviluppate e quelle in ritardo di sviluppo dell'Unione.

La volontà di promuovere una politica regionale unitaria fu avvertita dagli originari sei Stati membri già all'atto della stipula del Trattato di Roma ove, nel preambolo e negli artt. 2 e 3, si evidenziava proprio l'esigenza *“di rafforzare l'unità delle loro economie e di garantirne lo sviluppo armonioso, riducendo il divario fra le diverse regioni e il ritardo di quelle più svantaggiate”*¹⁰, nonché di *“promuovere nell'insieme della Comunità uno sviluppo armonioso, equilibrato, e sostenibile delle attività economiche, 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”*.

A tal proposito, gli strumenti che furono predisposti per ridurre lo squilibrio regionale esistente tra aree con sviluppo eterogeneo, vennero individuati nella Banca Europea per gli Investimenti (BEI)¹¹, nel Fondo Sociale Europeo (FSE) e nel Fondo Agricolo Europeo di Orientamento e Garanzia (FEOGA) - Sezione Orientamento che, tuttavia, all'epoca, non riuscirono nell'intento di far decollare una coerente politica regionale comunitaria¹².

¹⁰ Oltre che nel preambolo, riferimenti all'esigenza di considerare le differenze regionali sono inseriti anche nelle disposizioni relative alla politica agricola (art. 33, ex 39), alla libera circolazione dei lavoratori (art. 40, ex 49), alle deroghe al divieto di aiuti di Stato (art.87, ex 92) e alla politica dei trasporti (art. 76, ex 80). Un protocollo e una dichiarazione allegati al Trattato prevedevano, inoltre, di tenere in conto, nella realizzazione del mercato comune, delle difficoltà specifiche del Mezzogiorno italiano e di Berlino ovest, considerandole quali regioni “speciali”. Sul punto, A. DI STEFANO, *Sul futuro della coesione economica, sociale e territoriale dell'Unione europea: note a margine delle proposte di Regolamento per il periodo 2014-2020*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2011, 1177 ss.

¹¹ La BEI ha il compito di finanziare a condizioni di favore progetti nelle regioni meno sviluppate e nei settori di riconversione (oltre che progetti di interesse comune per più Stati membri o per la Comunità, anche in Stati terzi o associati), tramite capitali raccolti facendo appello al mercato comune. I suoi interventi nel promuovere la coesione e nell'incentivare i provvedimenti sulle infrastrutture hanno progressivamente assunto una dimensione notevole.

¹² Nel 1961 fu organizzata una conferenza in materia di economia regionale, a seguito della quale venne istituita in seno all'esecutivo comunitario

È, infatti, solo negli anni 70, con l'ampliamento della Comunità¹³ e con l'avvento della crisi economica e la conseguente ondata di ristrutturazioni¹⁴, che la problematica dello sviluppo regionale ha conosciuto la spinta più significativa; epoca che coincide con l'introduzione di apposito fondo costituito per lo sviluppo, il cd. *FESR* (Fondo Europeo di Sviluppo Regionale)¹⁵ e del Comitato per la politica regionale¹⁶, organo deputato ad assicurare il coordinamento delle politiche poste in essere dai singoli Stati membri.

Nel 1986, con l'Atto Unico, fu introdotto nel Trattato il Titolo V, interamente dedicato alla coesione economica e sociale, definita come "*perseguimento di una società europea più giusta e portatrice di opportunità per tutti i cittadini*", mediante la quale si intende rafforzare progressivamente l'apparato istituzionale dell'Unione¹⁷. Previsioni *ad hoc* furono, poi, introdotte con il Trattato di Maastricht, che individuò la coesione, come terzo pilastro della nuova struttura europea¹⁸.

un'apposita Direzione Generale per la politica regionale. Nel 1969 la Commissione presentò un primo progetto programmatico per una politica regionale della Comunità, che da un lato garantisse il rispetto delle condizioni di concorrenza coordinando e limitando le misure nazionali di politica regionale e dall'altro creasse i presupposti effettivi per la concorrenza nelle regioni maggiormente svantaggiate, attraverso incentivi e interventi strutturali. La realizzazione di questo programma non risultò però agevole, a causa del contrasto tra le posizioni degli Stati membri e quella della Commissione.

¹³ Il 1 gennaio 1973 entrava in vigore il Trattato di adesione alla Comunità di Danimarca, Irlanda e Regno Unito.

¹⁴ È l'inizio della fine della industria pesante, grande consumatrice di risorse energetiche e l'inizio del declino di grandi regioni industriali di vecchia tradizione.

¹⁵ L'articolo 160 del Trattato sull'Unione affida al FESR il compito di "*contribuire alla correzione dei principali squilibri regionali esistenti nella Comunità, partecipando allo sviluppo ed all'adeguamento strutturale delle regioni in ritardo, nonché alla riconversione delle regioni industriali in declino*".

¹⁶ Istituito con una decisione del Consiglio del 18/03/1975.

¹⁷ Sul tema, R. LEONARDI, *Coesione, convergenza e integrazione nell'Unione Europea*, Bologna, 1998; L. POLVERATI, R. VITALE, *Riflessioni sulla riforma della politica di coesione per il periodo 2014-2020: stato del dibattito e prospettive per l'Italia.*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2010, 1211 ss; F. SPAGNUOLO *Attualità, tendenze e prospettive della politica di coesione europea.*, in *Riv. it. di dir. pub. com.*, 2010, 845 ss.

¹⁸ Firmato il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993, delineava un'Unione fondata su tre pilastri: Comunità europea, Politica estera e di

Questo Trattato rappresentò un'ulteriore affermazione della politica regionale, la cui importanza venne evidenziata nelle modifiche apportate all'art. 2 del Trattato CE (oggi art. 2 del Trattato consolidato) che fissò come obiettivo della Comunità quello di “ *promuovere (...) 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 gli Stati membri*”.

Con tale intesa, i Paesi membri ampliarono, inoltre, gli strumenti utilizzati per la politica regionale, attraverso la costituzione dell'apposito *Fondo di Coesione*, volto a erogare risorse per interventi nel settore dei trasporti e dell'ambiente agli Stati membri con PIL pro-capite inferiore al 90% della media comunitaria (Spagna, Portogallo, Grecia e Irlanda) e con la creazione del *Comitato delle Regioni*, il cui compito era quello di garantire un legame diretto e concreto fra le istituzioni europee e gli enti regionali o locali nella definizione delle politiche comunitarie che interessavano detti enti in via diretta¹⁹.

sicurezza comune (PESC), Giustizia ed affari interni (GAI). La Coesione si è aggiunta, infatti, al Mercato comune ed all'Unione Economica e Monetaria.

¹⁹ Con la creazione del C.d.R. si è così concretizzato l'obbligo, giuridicamente vincolante, di consultare i rappresentanti degli enti locali e regionali nei settori in cui questi sono responsabili garantendo, in tal modo, una maggiore presenza dei cittadini nel processo di crescita dell'UE. Il *trait d'union* che dà impulso a questa mediazione diretta tra le opinioni dei cittadini e il processo europeo è impersonato dai membri del C.d.R. che, in qualità di Presidenti di regione o Sindaci di grandi città, vivono e lavorano quotidianamente nei propri territori, mantenendo le rispettive responsabilità di amministratori locali o regionali. Sul tema, A. DI STEFANO *La politica comunitaria di coesione economica, sociale e territoriale. Profili problematici di una Multilevel Governance*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2008, 749 ss.; A. EDOARDO, *Dalla politica sociale europea alla politica europea di coesione economica e sociale*, in *Riv. dir. sicurezza soc.*, 2007, 251 ss.; G.P. MANZELLA, *La progressiva internazionalizzazione della politica regionale europea. Nuovi orientamenti*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2007, 563 ss.; T. AMICO DI MEANE, *La gestione dei Fondi strutturali in Italia. Alcune considerazioni a partire dai risultati dell'Indagine conoscitiva della XIV Commissione del Senato*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2010, 549 ss.

La *terza riforma* della politica di coesione prese il via nel 1997 (Agenda 2000) quando la Commissione, alla luce dell'allargamento dell'Unione ad est e dell'adozione della moneta unica²⁰, elaborò le sue proposte per il futuro finanziario dell'Unione allargata tenendo conto del quadro economico dei paesi in via di adesione.

In questa riforma (Rubrica 2 di Agenda 2000) venne prevista, in particolare, una riduzione delle risorse e del numero di obiettivi e di iniziative comunitarie, venne dichiarata l'intenzione di concentrare gli sforzi economici verso le regioni più povere per assicurare un sostegno transitorio a quelle che non beneficiavano più di aiuti comunitari allo scopo di contenere gli interventi sul 40% della popolazione dell'Unione Europea.

In linea con l'evoluzione della politica di coesione, anche i Regolamenti dei fondi strutturali, che rappresentano il principale strumento comunitario volto alla riduzione degli squilibri socio-economici esistenti tra gli Stati membri, sono stati oggetto di continue riforme per il progressivo adeguamento ai continui cambiamenti dello scenario di riferimento²¹.

Il 5 luglio del 2005, la Commissione Europea adottò la comunicazione contenente il nuovo pacchetto di proposte relative al periodo di programmazione comunitario 2007/2013, in cui oltre a confermare i quattro principi fondamentali della disciplina dei Fondi Strutturali definiti da Agenda 2000²², si sottolineò la necessità di rafforzare le sinergie tra la politica di coesione, le priorità nazionali e regionali e le strategie definite a Lisbona e Göteborg²³, puntando sulle tre nuove linee-guida rappresentate dagli obiettivi di *“fare dell'Europa un luogo più attrattivo per gli inve-*

²⁰ L'adesione all'Unione economica e monetaria mette in difficoltà soprattutto gli Stati più deboli perché non consente alle autorità nazionali di svalutare la moneta; in passato, infatti, tale misura era adottata molto spesso per rendere più competitive le proprie esportazioni ed incentivare la produzione interna.

²¹ Il processo di riforma ha inizio con il regolamento n. 2052/88 (regolamento quadro) e n. 4253/88 (regolamento di coordinamento) relativi al ciclo programmatico 1988 – 1993 e termina con i regolamenti n. 1260, 1253, 1263, 1783, 1784 del 1999 validi per l'attuale ciclo di programmazione 2000 – 2006.

²² *Infra*, par. 2.4.

²³ *Infra*, par. 2.6.

stimenti; promuovere la conoscenza ed innovazione per la crescita; raggiungere una maggiore e migliore occupazione”.

Oggi, nel perseguimento del processo di allargamento e delle nuove esigenze ad esso connesse, il quadro finanziario dell’Unione europea continua a rimarcare come obiettivo primario quello della realizzazione di interventi a sostegno della crescita e dell’occupazione. Si tratta degli obiettivi confluiti nella nuova strategia, a tutti nota come “*Europa 2020*”, in cui risulta potenziata ancora di più la politica di coesione e viene, in parte, modificato l’assetto dei fondi strutturali²⁴.

Pertanto, gli Stati membri è a questa strategia che dovrebbero indirizzare i propri interventi nell’ottica del raggiungimento degli obiettivi e delle politiche che caratterizzano la *ratio* ed il funzionamento delle risorse rese disponibili (fondi strutturali) per l’attuazione della politica di coesione.

2.3 L’attuazione della politica di coesione europea per le “Regioni-Obiettivo” sino al 2020

Come si diceva, la grande innovazione alle esigenze di strutturazione della politica di coesione è avvenuta in concomitanza dell’ingresso nell’Unione dei nuovi Paesi dell’est, rispetto ai quindici che avevano già aderito ai Trattati istitutivi; epoca che ha coinciso, dopo il Trattato di Maastricht, con la programmazione del periodo di interventi 2000-2006.

Con il periodo di programmazione 2007/2013, attesi i buoni risultati raggiunti con la strutturazione degli interventi, si è nuovamente proceduto all’individuazione di determinati obiet-

²⁴ In particolare, essa intende raggruppare il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR), il Fondo sociale europeo (FSE) e il Fondo di coesione in un Quadro strategico comune (QSC), nel quale rientreranno anche il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) e il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (FEAMP), con l’introduzione del “Meccanismo per collegare l’Europa” (*Connecting Europe Facility*), uno strumento finanziario che sarà gestito in maniera centralizzata dalla Commissione per supportare la realizzazione delle infrastrutture europee nel settore dei trasporti, dell’energia e delle telecomunicazioni.

tivi correlati all'individuazione di peculiari settori ed aree di intervento.

Anche per il periodo 2007/2013 si registrano una serie di innovazioni nella programmazione delle risorse e delle priorità da raggiungere, prima tra tutte, la riduzione delle cd. Regioni-obiettivo, portate da sei a tre, per concentrare al meglio gli sforzi economici ed evitare un'eccessiva frammentazione territoriale degli interventi²⁵. I tre obiettivi sono stati poi confermati anche per il periodo di programmazione 2014/2020 nell'ambito del già cit. progetto *Europa 2020*, su cui si ritornerà nel prosieguo. Si tratta, in particolare, degli obiettivi: “*Convergenza e competitività*”, “*Competitività regionale ed occupazionale*” e “*Cooperazione territoriale europea*”.

L'obiettivo “*Convergenza e competitività*” si propone, in particolare, la finalità di ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni, favorendo la convergenza economica di quelle meno avanzate (art. 174 TFUE²⁶).

In particolare, per l'Unione tale obiettivo si concretizza nel raggiungimento di condizioni favorevoli per la crescita e l'occupazione, nel favorire l'investimento nelle risorse umane nei settori dell'innovazione e della conoscenza, nel potenziamento delle infrastrutture, dei trasporti, e nel rafforzamento della pubblica amministrazione. Particolare attenzione viene riservata all'attuazione di politiche di protezione dell'ambiente.

²⁵ Il risultato più evidente della riforma avvenuta nella programmazione 2000-2006 è stata la riduzione degli obiettivi prioritari, che passano da sei della programmazione 1994-1999 a tre, ovvero: obiettivo 1: promuovere uno sviluppo armonioso e un adeguamento strutturale volti a ridurre lo scarto tra i livelli di crescita delle diverse regioni; obiettivo 2: stimolare le zone in difficoltà strutturale, siano esse industriali, rurali, urbane o dipendenti dalla pesca. Queste zone appartengono a regioni il cui livello di sviluppo si colloca attorno alla media comunitaria ma che, dal canto loro, si trovano di fronte a vari tipi di difficoltà socio economiche, spesso all'origine di alti tassi di disoccupazione; obiettivo 3: adeguare e ammodernare le politiche nazionali ed europee in materia di occupazione, istruzione e formazione. Per approfondimenti, [http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/eGOVERNME1/RGS EUROPA/Le-politic/](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/eGOVERNME1/RGS_EUROPA/Le-politic/).

²⁶ Ai sensi del quale, per promuovere uno sviluppo armonioso la Comunità “prosegue la propria azione intesa a realizzare il rafforzamento della sua coesione economica e sociale. In particolare la Comunità mira a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite o insulari comprese le zone rurali”.

Le regioni ammissibili all'obiettivo "*Convergenza*"²⁷, in quanto aree potenzialmente destinatarie degli interventi mirati, sono quelle con un PIL pro capite inferiore al 75% della media della UE e gli Stati membri, che avendo un reddito nazionale lordo inferiore al 90%, sempre rispetto alla media comunitaria, beneficiano anche del supporto del Fondo di Coesione²⁸. Ne sono fuori, le Regioni che non hanno mantenuto un dato rapporto tra PIL nazionale e quello comunitario (Regioni Obiettivo 1-*bis*). In ragione delle molteplici finalità che si propone di raggiungere, questo Obiettivo è destinatario della maggior parte delle risorse comunitarie (Fondo di coesione, FESR e FSE).

Il secondo obiettivo "*Competitività regionale ed occupazionale*" (che, nel 2007, ricomprese le regioni che rientravano nei previgenti Obiettivi 2 e 3) persegue la finalità, della riconversione industriale e della riqualificazione delle risorse umane.

Con esso si intende migliorare l'appeal delle Regioni, rafforzandone la competitività ed attuando programmi di sviluppo per favorire l'adattamento dei lavoratori, contrastare i fenomeni dell'invecchiamento della popolazione e della carenza di manodopera con la pianificazione di nuove politiche per l'occupazione²⁹.

²⁷ Per l'Italia Puglia, Calabria, Sicilia e Campania, mentre risultano esser state escluse rispetto al periodo di programmazione 2000/2006, la Basilicata e la Sardegna, per la sensibile riduzione che la media di riferimento del PIL dell'UE ha subito in ragione dell'ingresso dei Paesi dell'est.

²⁸ Per l'invariabilità della soglia del 75% rispetto al precedente periodo di programmazione ed i redditi nazionali dei nuovi Paesi membri dell'Europa dell'est subentrati solo nel nuovo periodo di programmazione 2007/2013, aventi PIL di gran lunga inferiori rispetto a quelli degli Stati preesistenti, il livello della media del PIL comunitario è scesa incredibilmente rispetto al passato, dando luogo al fenomeno dell'uscita statistica di alcune delle regioni che nel precedente periodo di programmazione risultavano esser ricomprese nel previgente obiettivo 1. Per queste ultime è stato, quindi, istituito l'Obiettivo 1-*bis*, al fine di garantire un regime di sostegno transitorio, che compensi, almeno in parte, la perdita dei finanziamenti comunitari.

²⁹ Le regioni ammissibili all'obiettivo "*Competitività*" sono tutte quelle non rientranti nell'obiettivo precedentemente analizzato, mentre la relativa dotazione è pari a circa il 18% dello stanziamento complessivo. Tali fondi sono ripartiti nella misura dell'84% alle regioni che continueranno a soddisfare i criteri di ammissibilità dell'obiettivo 1 e nella misura del 16% per le regioni che potranno godere dei benefici del sostegno transitorio, mentre i fondi strutturali ad esso correlati sono il FESR e l'FSE.

Infine, l'obiettivo "*Cooperazione territoriale europea*" che si origina dalla iniziativa comunitaria denominata *INTERREG*, adottata nel precedente periodo di programmazione 2000/2006, è finalizzato alla promozione di uno "sviluppo equilibrato" tra le diverse aree del territorio europeo.

Attraverso questo Obiettivo, l'Unione si propone di promuovere un alto livello di integrazione armoniosa ed equilibrata degli Stati membri con l'adozione di programmi congiunti di cooperazione transfrontaliera e transnazionale, e di intensificare lo scambio di esperienze sull'intero territorio europeo. Per questi motivi, l'obiettivo prevede la stipula di apposite convenzioni tra Stati membri, Regioni ed Enti Locali, di Gruppi Europei di Cooperazione Transfrontaliera (GECT), destinate a controllare l'attuazione dei programmi concernenti tale priorità ed a superare gli ostacoli che si frappongono a tale tipo di cooperazione³⁰.

2.4 I fondi strutturali europei: strumenti della politica di coesione ed opportunità per le politiche di sviluppo degli Stati membri

Come si diceva, i Fondi Strutturali rappresentano lo strumento primario della politica di coesione costituendo la materiale risorsa attraverso cui l'Unione interviene per ridurre gli squilibri ed i divari esistenti tra le diverse regioni degli Stati membri per assicurare il progresso, la coesione economica e sociale ed il miglioramento delle condizioni di vita e di occupazione.

³⁰ Promuovendo l'imprenditorialità e la gestione unitaria dell'ambiente e delle infrastrutture, migliorando la gestione delle risorse idriche e favorendo una gestione organica della ricerca e dello sviluppo tecnologico. Tale obiettivo, differentemente dai precedenti, include tutte le regioni europee e gode di risorse disponibili pari a circa il 4% dello stanziamento totale, da ripartirsi per il periodo 2007/2013 nella misura del 48% circa a favore della cooperazione transfrontaliera, del 48% a favore della cooperazione transnazionale e del 4% circa per le reti di cooperazione e scambio. Il tutto attraverso l'utilizzo di un unico fondo strutturale, il FESR.

Per poter comprendere quali siano i principi guida dell'utilizzo dei Fondi strutturali bisogna risalire al 1988, quando il Consiglio Europeo di Bruxelles, in accordo con la Commissione, adottò il cd. “*pacchetto Delors I*”, per ristabilire le misure finanziarie necessarie al completamento del Mercato Unico³¹. Successivamente, dapprima con il “*pacchetto Delors II*” del 1993³² e poi con “*Agenda 2000*”³³, i regolamenti dei fondi furono ancora emendati, con l'obiettivo di consolidare, migliorare e rafforzare i principi stabiliti già nel 1988.

In particolare, venne affermato il principio della “*concentrazione*” delle misure comunitarie su obiettivi prestabiliti a favore di una serie di aree e di regioni europee ritenute destinatarie di interventi prioritari³⁴, ed il principio dell'*addizionalità* per indicare la funzione dei Fondi comunitari come supporto e non come risorse sostitutive degli aiuti nazionali. In virtù di tali principi, ciascuno Stato, salvo particolari condizioni macroeconomiche, è tenuto a destinare annualmente la spesa pubblica

³¹ Con la Riforma, fu previsto il coordinamento dei fondi strutturali con le operazioni realizzate dalla BEI (Banca Europea per gli Investimenti destinata alla promozione della modernizzazione e della riconversione industriale ed al finanziamento di progetti di interesse comune). In particolare, la BEI rappresenta una fonte di finanziamento importante per le nuove attività industriali, per i settori ad alto contenuto tecnologico, nonché per la realizzazione delle reti transeuropee dell'energia e del trasporto, il rafforzamento della competitività dell'industria e la protezione dell'ambiente. Si vedano anche, M.E. COMBA, *Fondi strutturali e appalti pubblici*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2011, 1011 ss.; L. MONFORTE, *Fondamenti europei per la crescita del PMI - European instruments for the growth of SME*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2011, 46 ss.

³² Il pacchetto prevedeva una serie di misure che avevano l'obiettivo di facilitare la partecipazione dei paesi meno favoriti all'Unione economica e monetarie.

³³ Documento sulle future prospettive dell'Europa adottato dalla Commissione Santer nel 1997.

³⁴ Si è stabilito, in particolare che l'efficacia dei risultati ottenuti risulti essere maggiore se lo strumento dei fondi viene concentrato nelle regioni più povere, assicurando contemporaneamente un sostegno transitorio per le aree non più ammissibili all'intervento comunitario, in coerenza con la riduzione del numero di obiettivi e di iniziative per il periodo di programmazione 2000-2006, e la destinazione di quote rilevanti di risorse alle regioni in ritardo di sviluppo.

nazionale a fini strutturali in un ammontare almeno pari a quanto già previsto nel precedente periodo di programmazione³⁵.

Venne ancora affermato il principio della *Programmazione concertata o negoziata* tra entità nazionali e comunitarie, cui si affianca quello del *Partenariato o concertazione* tra la Commissione Europea e tutte le competenti autorità nazionali, regionali e locali designate da ogni Stato membro, con il coinvolgimento delle parti economiche e sociali³⁶, per individuare, selezionare e finanziare gli obiettivi prioritari, e sorvegliare sulle azioni intraprese.

Per il periodo di programmazione della politica di coesione 2007-2013, oggi ancora in atto, la “*crescita ed occupazione*” rappresentano le due prerogative principali.

In ragione di detti obiettivi, la Commissione ha definito, già nella Comunicazione 299/2005, i settori d'intervento che vanno privilegiati nei programmi operativi in questo periodo di programmazione che possono accedere alle risorse stanziato attraverso i fondi strutturali³⁷.

2.4.1 Modalità di accesso ai finanziamenti dei Fondi

L'utilizzo dei Fondi Strutturali prevede una fase di programmazione, realizzata in partnership tra la Commissione Europea e le autorità nazionali e non è previsto il finanziamento di singoli progetti, ma di programmi di sviluppo dotati di un proprio bilancio.

Tuttavia, ai fini dell'erogazione delle risorse, la Commissione Europea deve preventivamente verificare l'effettiva attua-

³⁵ La prima riforma del 1988 prevedeva che gli stanziamenti comunitari comportassero un aumento almeno equivalente del volume totale della spesa pubblica in conto capitale.

³⁶ In Italia la collaborazione coinvolge gli enti locali (Comuni, Province, Comunità montane), gli enti pubblici (Università, Camere di commercio, ecc.) e associazioni di categoria. Sul tema, L. PULLANO, *La governance della politica regionale sui fondi strutturali tra strategie e strumenti*, in *Fin. loc.*, 2009, 71 ss.

³⁷ Comunicazione della Commissione, del 5 luglio 2005, “*Una politica di coesione per sostenere la crescita e l'occupazione - Orientamenti strategici comunitari 2007-2013*” COM(2005) 299.

zione dei programmi di sviluppo presentati dagli Stati membri, versando, per favorirne il decollo, un anticipo del 75% all'atto dell'adozione ufficiale dell'intervento, e rimborsando, in seguito su richiesta, soltanto le spese certificate³⁸.

Le azioni nell'ambito delle partnership vengono cofinanziate da Comunità e Stato membro, che, in ottemperanza al principio di addizionalità, deve fornire le opportune garanzie affinché la Commissione possa verificare che i Fondi richiesti siano complementari e non sostitutivi delle risorse nazionali; spetta, infine, secondo il noto principio di sussidiarietà³⁹, alle autorità nazionali selezionare i progetti da finanziare e garantirne la concreta realizzazione⁴⁰.

Il livello del concorso della Comunità al finanziamento degli interventi viene graduato in funzione di una serie di fattori, quali la gravità del bisogno che determina la richiesta di fondi, la natura specifica dell'azione, la capacità finanziaria dello Stato membro interessato e l'importanza che tali attività rivestono per la Comunità nel suo insieme⁴¹.

³⁸ Un incentivo a fare meglio è costituito dalla riserva di efficienza ed efficacia, un nuovo meccanismo comunitario che consiste nell'accantonamento del 4% degli aiuti concessi a ciascuno stato membro da assegnare in seguito ai programmi che hanno avuto i migliori risultati.

³⁹ Tale principio, consacrato con il Trattato di Maastricht, disciplina i rapporti tra l'Unione e gli Stati membri, prevedendo l'intervento comunitario soltanto nei casi in cui un determinato obiettivo non può essere raggiunto in misura adeguata dai governi nazionali.

⁴⁰ L'intervento finanziario offerto dalla Comunità può assumere sia la forma di cofinanziamento di un programma operativo, di un regime nazionale di aiuti o di progetti, sia quella di sovvenzione globale, gestita da un intermediario finanziario designato dallo Stato membro interessato con l'approvazione della Commissione, che dovrà, poi, provvedere direttamente all'assistenza dei singoli beneficiari

⁴¹ Il sostegno comunitario concesso è sottoposto, di regola, al rispetto di alcuni limiti, che variano in funzione della gravità delle problematiche relative alle regioni interessate da tali interventi, ovvero: il 75% del costo complessivo del progetto, coprendo almeno il 25% della spesa pubblica stanziata dallo Stato membro per le aree maggiormente depresse e il 50% del costo complessivo del progetto, coprendo almeno il 25% della spesa pubblica stanziata dallo Stato destinatario delle misure considerate, per le altre regioni interessate dall'intervento. In ogni caso, il livello massimo del contributo dell'Unione può giungere fino all'80% del costo totale dell'intervento di supporto per alcune regioni (Spagna, Grecia, Irlanda e Portogallo), mentre in determinate aree ultraperiferiche, cioè (Canarie, Madeira ed Azzorre), tale finanziamento può raggiungere anche l'85% del valore complessivo dei fondi necessari.

2.4.2 Il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR)

Il Fondo Europeo di Sviluppo Regionale, istituito allo scopo di erogare aiuti strutturali alle regioni più svantaggiate, entrò in funzione nel 1975 con l'obiettivo di correggere i principali squilibri regionali della Comunità, in particolare quelli risultanti dalla prevalenza delle attività agricole, dalle trasformazioni industriali e da una sottoccupazione strutturale.

Anche il regolamento di funzionamento del FESR è stato oggetto in questi anni di numerose modifiche nei criteri di assegnazione degli stanziamenti (si è passati dal sistema delle "quote" predefinite per ogni singolo Stato membro, e "fuori quota" del 5% per le aree più svantaggiate, prescindendo dal Paese di destinazione a quello delle "forcelle", ovvero, ad intervalli di valori).

Oggi i finanziamenti del Fondo sono principalmente destinati a sostenere le PMI, a promuovere investimenti produttivi, a migliorare le infrastrutture ed a incentivare lo sviluppo locale.

L'obiettivo del FESR è quello di contribuire al potenziamento della coesione economica e sociale, riducendo le disparità regionali⁴². Tale contributo avviene attraverso un sostegno allo sviluppo e attraverso l'organizzazione strutturale delle economie regionali, anche per quanto riguarda la riconversione delle regioni industriali in declino.

Sull'argomento, A. DE FELICE, *I fondi strutturali nell'integrazione sociale europea. Valore del metodo ed efficacia degli strumenti*, in *Riv. dir. sic. soc.*, 2007, 293 ss.

⁴² Regolamento comunitario(CE) n. 1083/2006 dell'11 luglio 2006. Come precisato, esso non incide sugli interventi approvati prima della sua entrata in vigore che è stata stabilita per il 1 gennaio 2007. Detto regolamento dovrà essere riesaminato entro il 31 dicembre 2013. A. RAINOLDI, *Dal 1989 al 2009. Vent'anni di intervento del "Fondo europeo di sviluppo regionale" nel Mezzogiorno d'Italia: scelte allocative, utilizzo delle risorse e ruolo del fattore-tempo*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2010, 7 ss; S. MILIO, *Il processo di capacity building per la governance delle politiche di sviluppo e il ruolo della capacità amministrativa nell'implementazione della politica di coesione*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2011, 609 ss.

Il FESR concentra il suo intervento su alcune priorità tematiche che riflettono la natura degli obiettivi “Convergenza”, “Competitività regionale e occupazione” e “Cooperazione territoriale europea”. Si tratta in particolare di finanziamenti riguardanti investimenti che contribuiscono a creare posti di lavoro durevoli; investimenti nelle infrastrutture; misure di sostegno allo sviluppo regionale e locale, compresa l'assistenza e i servizi alle imprese, in particolare per quanto riguarda le piccole e medie imprese (PMI) e l'assistenza tecnica.

Nel quadro dell'obiettivo “Convergenza”, il FESR concentra gli aiuti sul sostegno allo sviluppo economico sostenibile integrato, nonché alla creazione di posti di lavoro durevoli⁴³.

Per quanto riguarda invece l'obiettivo “Competitività”, le priorità riguardano l'innovazione ed economia della conoscenza, segnatamente nel settore del miglioramento delle capacità regionali di RST, dell'innovazione, dell'imprenditorialità e della creazione di nuovi strumenti finanziari per le imprese; la tutela dell'ambiente e la prevenzione dei rischi, con la bonifica dei terreni contaminati, la promozione dell'efficienza energetica, dei trasporti pubblici urbani non inquinanti e l'elaborazione di piani per prevenire e gestire i rischi naturali e tecnologici; l'accesso ai servizi di trasporto e di telecomunicazioni di interesse economico generale, in particolare per quanto riguarda il potenziamento delle reti secondarie e l'incoraggiamento dell'accesso alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (TIC) da parte delle PMI.

Per quanto riguarda l'obiettivo “Cooperazione territoriale europea”, il FESR concentra il suo intervento sullo sviluppo di attività economiche e sociali transfrontaliere mediante strategie congiunte in favore dello sviluppo territoriale sostenibile. Si tratta, ad esempio, di incoraggiare l'imprenditorialità attraverso la tutela e la gestione delle risorse naturali e culturali, nonché la

⁴³ I programmi operativi negli Stati membri si prefiggono di modernizzare e di diversificare le strutture economiche regionali nei seguenti settori: ricerca e sviluppo tecnologico (RST), innovazione e imprenditorialità; società dell'informazione; ambiente; prevenzione dei rischi; turismo; investimenti culturali; investimenti nei trasporti; energia; investimento a favore dell'istruzione; investimenti nelle infrastrutture sanitarie e sociali; aiuti diretti agli investimenti nelle piccole e medie imprese (PMI).

collaborazione, le capacità e l'utilizzazione congiunta delle infrastrutture. Altra direttiva è l'organizzazione e lo sviluppo della cooperazione transnazionale, compresa la cooperazione bilaterale fra regioni marittime. Le priorità riguardano l'innovazione, l'ambiente, il miglioramento dell'accessibilità e lo sviluppo urbano sostenibile. Completano gli obiettivi, l'aumento dell'efficacia della politica regionale attraverso la creazione di reti e lo scambio di esperienze tra le autorità regionali e locali.

Su richiesta degli Stati membri, la Commissione può proporre nuove regole per alcune categorie di spese in sostituzione delle regole nazionali. Spetta agli Stati membri il compito di designare un'autorità unica di gestione, un'autorità di certificazione e un'autorità unica di controllo. Secondo le disposizioni generali, gli Stati membri possono ricorrere ad uno strumento giuridico di cooperazione, il *Gruppo europeo di cooperazione transfrontaliera* (GECT), cui delegare i compiti dell'autorità di gestione e della segreteria tecnica congiunta.

Per essere selezionato, un progetto deve comprendere i beneficiari di almeno due Paesi, che devono operare, in modo congiunto, almeno in due dei quattro seguenti settori: sviluppo, attuazione, risorse umane e finanziamento. In caso di cooperazione transnazionale, può essere attuato un programma in un solo Stato membro, a condizione che sia stato presentato da almeno due Stati. Le reti di cooperazione e di scambio di esperienze devono comprendere almeno tre beneficiari di almeno tre regioni di almeno due Stati membri, che devono operare in modo congiunto nei quattro settori suindicati.

Il FESR presta particolare attenzione agli aspetti specifici territoriali. Le azioni relative alla dimensione urbana vengono integrate nei programmi operativi tenendo conto dell'esperienza maturata con l'iniziativa *URBAN*.

L'azione del FESR mira infatti a risolvere i problemi economici, ambientali e sociali delle *città*. Per quanto riguarda le zone rurali e le zone dipendenti dalla pesca, l'intervento del FESR si concentra sulla diversificazione economica e va utilizzato per migliorare l'accessibilità delle infrastrutture, le reti e i servizi di telecomunicazione nelle zone rurali; per lo sviluppo di nuove attività economiche; per il potenziamento dei legami

tra le zone urbane e rurali; per lo sviluppo del turismo e del riassetto dell'ambiente rurale.

Per le zone naturalmente svantaggiate, il FESR contribuisce al finanziamento di investimenti in favore dell'accessibilità, delle attività economiche legate al patrimonio culturale e dell'uso sostenibile delle risorse e come stimolo del settore turistico.

Infine, il FESR contribuisce a finanziare i maggiori costi determinati dall'ubicazione geografica delle regioni ultraperiferiche, nonché il sostegno ai trasporti delle merci e l'avvio dei servizi di trasporto ed il sostegno legato alle difficoltà di stoccaggio, la manutenzione degli strumenti di produzione e l'insufficienza di capitale umano sul mercato del lavoro locale.

2.4.3 Fondo sociale europeo (FSE)

Il Fondo Sociale Europeo è stato il primo dei fondi strutturali ad essere istituito con il Trattato di Roma del 1957, con l'intento di sostenere il miglioramento dei livelli occupazionali e sostenere la mobilità economica e la riqualificazione professionale dei lavoratori nell'ambito dell'area comunitaria.

Le modalità di funzionamento e di erogazione dei finanziamenti del FSE sono state anch'esse oggetto di numerose modifiche che hanno trasformato tale fondo da mero meccanismo di compensazione delle spese affrontate da ogni Stato membro, a strumento di promozione di azioni comunitarie.

Con i nuovi impulsi che la cd. "Politica Sociale Europea" il FSE fu interessato da una prima riforma nel 1972, seguita nel 1977 dalla creazione di un'autonoma dotazione finanziaria a favore dei lavoratori del settore agricolo e dell'industria tessile.

Da questo momento in poi, iniziò a delinarsi una forte regionalizzazione degli interventi, con l'obiettivo di concentrare le risorse nelle aree più colpite da deficit strutturali e gravi crisi occupazionali, affiancando tra i potenziali destinatari delle misure, anche gli enti privati. Con l'approvazione della "Carta comunitaria dei diritti fondamentali dei lavoratori", avvenuta nel 1989, si arrivò alla modifica del Regolamento istitutivo del Fondo per favorire anche "*la formazione professionale dei la-*

voratori”, altro obiettivo prioritario della politica regionale europea⁴⁴.

Attualmente il FSE è destinato a supportare programmi di formazione e riqualificazione professionale nonché a favorire la creazione di nuovi posti di lavoro, privilegiando l’inserimento di giovani, donne, disoccupati di lunga durata e gruppi di lavoratori svantaggiati⁴⁵.

2.4.4 Il Fondo di Coesione

Il Fondo di Coesione rappresenta lo strumento finanziario destinato a favorire lo sviluppo dei Paesi *più poveri* dell’area e l’adozione della moneta unica da parte di tutti gli Stati membri.

Il Fondo è destinato al finanziamento equilibrato di progetti, di fasi di progetti tecnicamente e finanziariamente indipendenti o di gruppi di progetti che formano un insieme coerente, in materia di ambiente e di reti transeuropee, nei settori delle infrastrutture e dei trasporti. La ripartizione dei finanziamenti non prevede limiti regionali ed il tasso dell’aiuto concesso è compreso tra l’80% e l’85% delle spese pubbliche previste negli Stati destinatari di tale risorsa.

Il regolamento del Fondo in esame prevede⁴⁶, in aggiunta al supporto finanziario ordinario, il finanziamento di studi preparatori, riguardanti i progetti ammissibili, e delle misure di assistenza tecnica, quali gli studi comparativi, le valutazioni di impatto e le azioni di sorveglianza, di informazione e di pubblicità, anche fino al 100% delle spese sostenute.

La decisione di finanziare i progetti è presa dalla Commissione, d’intesa con lo Stato beneficiario, ed è subordinata all’impegno da parte di quest’ultimo di non accumulare un disavanzo pubblico eccessivo, al verificarsi del quale lo Stato inottemperante può essere condannato al pagamento di sanzioni.

⁴⁴ Cfr. M. MANENTI - G. POZZARI, *Il fondo sociale europeo-FSE.*, in *Riv. giur. del Mezzogiorno*, 2002, 655 ss.

⁴⁵ Regolamento FSE attualmente vigente è il n. 1081/2006 del 5 luglio 2006.

⁴⁶ Regolamento attualmente vigente è n. 1084/2006 dell’11 luglio 2006.

Il Fondo di coesione assiste, in particolare, gli Stati membri con un reddito nazionale lordo (RNL) pro capite inferiore al 90% della media comunitaria per recuperare il proprio ritardo economico e sociale e a stabilizzare la propria economia. Sostiene azioni nell'ambito dell'obiettivo "Convergenza" ed è soggetto alle stesse norme di programmazione, di gestione e di controllo che disciplinano il FSE e il FESR⁴⁷.

Il Fondo finanzia interventi nei settori riferiti allo sviluppo delle reti transeuropee di trasporto, ed in particolare ai progetti prioritari di interesse europeo definiti dall'Unione, nonché alla tutela dell'ambiente. In tale campo, esso può anche intervenire nel quadro di progetti correlati al settore dell'energia o dei trasporti, a condizione che questi offrano chiari vantaggi sotto il profilo ambientale⁴⁸.

Una delle particolarità che caratterizza le modalità di fruizione del Fondo di coesione da parte degli Stati membri è la possibilità, da parte del Consiglio europeo a maggioranza qualificata, di sospendere l'erogazione delle risorse nell'ipotesi in cui uno Stato presenti un eccessivo deficit pubblico e non vi abbia posto rimedio, o qualora le azioni intraprese si siano rivelate inadeguate.

2.4.5 Il Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (FEASR)

A seguito della riforma dei Fondi strutturali avvenuta per il periodo 2007-2013, il Fondo in questione ha parzialmente sostituito il FEOGA previsto dal Trattato di Roma del 1957, ed attuato e concretizzato nel 1962, con l'entrata in vigore del Rego-

⁴⁷ Si precisa che secondo le indicazioni comunitarie, gli Stati membri ammissibili al Fondo di coesione nel periodo 2007-2013 sono: Bulgaria, Romania, Cipro, Estonia, Grecia, Ungheria, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Slovacchia e Slovenia. La Spagna, con un RNL pro capite inferiore alla media dell'UE-15, fruisce di un regime di sostegno transitorio.

⁴⁸ Si tratta in particolare dei settori ed interventi riferiti a efficienza energetica, utilizzo delle energie rinnovabili, sviluppo del trasporto ferroviario, sostegno all'intermodalità, potenziamento dei trasporti pubblici ecc.

lamento relativo al finanziamento della Politica Agricola Comune (PAC) .

Nel 1964 il FEOGA venne suddiviso in due sezioni, affiancando così alla già operante “Sezione Garanzia”, che, supportava tutte le misure connesse al funzionamento della PAC, quella di “Orientamento”, avente, invece, lo scopo di erogare sussidi per la realizzazione di programmi di razionalizzazione, ammodernamento e miglioramento strutturale del settore agricolo. Con il Reg. 1698/2005 del 20 settembre 2005 tale Fondo è stato sostituito dal Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e di Garanzia, che si poneva come obiettivo principale quello di contribuire allo sviluppo rurale.

Tutta la politica di sostegno e finanziamento è inserita in unico quadro finanziario e di programmazione al fine di garantire un maggior grado di coerenza, trasparenza e visibilità.

2.4.6 Lo Strumento Finanziario di Orientamento della Pesca (FEP)

Il FEP rappresenta, come il Fondo precedente, il nuovo strumento per il periodo 2007/2013 di programmazione della politica europea di sostegno al settore della pesca ed è stato introdotto con Reg. n. 1198/2006 in sostituzione del previgente Strumento finanziario di orientamento della pesca (SFOP).

Quest'ultimo venne creato nel 1994, al fine di garantire, in modo concreto e diretto, il sostegno da parte delle istituzioni comunitarie anche a detto settore economico. Esso operava in tutte le regioni costiere, prefiggendosi come obiettivo prioritario quello di rendere più competitivo il settore e di incentivare la nascita di imprese economicamente redditizie e di conservare l'equilibrio tra le capacità di pesca e le risorse disponibili.

Come per gli altri Fondi europei, il FEP riflette i principi del nuovo approccio orientato alla semplificazione, alla trasparenza, alla pianificazione strategica e a una maggiore responsabilità degli Stati membri riguardo alla scelta e all'attuazione dei Fondi.

2.5 I corollari della politica di coesione dell'UE: la politica urbana e la politica ambientale

La politica di coesione rappresenta la sintesi di diverse politiche che le istituzioni comunitarie intendono attualmente incentivare all'interno degli Stati membri.

Va considerato che detta politica si sia man a mano arricchita con la *politica urbana* e quella *ambientale* che, attualmente, sono parte integrante degli obiettivi di sviluppo comunitari e delle finalità attuabili anche a mezzo di incentivi.

Sin dalle proposte di riforma dei regolamenti dei Fondi Strutturali del 1999-2000, la Commissione Europea ha assegnato una funzione centrale alle *politiche urbane*, partendo dal presupposto che il miglioramento dell'immagine di una città favorisce le sue prospettive di attrazione di nuovi insediamenti produttivi e, dunque, la crescita dell'economia urbana e regionale; città che dovranno essere sempre più in grado di autopromuoversi ed auto-qualificarsi per poter usufruire appieno delle opportunità che l'Unione Europea è oggi in grado di offrire⁴⁹.

Negli ultimi anni la Commissione ha intuito l'esigenza di elaborare una vera e propria "politica delle città" in Europa, in quanto la maggior parte dei cittadini europei risiede in aree urbane e le città rappresentano "*luoghi di integrazione sociale e culturale, fonti di prosperità economica, di sviluppo sostenibile e basi per la crescita della democrazia*".

Per tali motivi, già con il "*Quadro d'azione per uno sviluppo urbano sostenibile nell'Unione europea*", adottato il 28 ottobre 1999 vennero individuati una serie di obiettivi legati alle città consistenti nell'incremento della prosperità economica e dell'occupazione; nella promozione delle pari opportunità e integrazione sociale, nel recupero dei quartieri in difficoltà attraverso

⁴⁹ Comunicazione 1997, Quadro di azione per uno sviluppo sostenibile nell'unione europea. Sul tema, C. RAIMONDI *Programmazione delle politiche pubbliche e bilancio dello Stato: esperienze e metodologie di valutazione*, in *Az. pubb.*, 2009, 449 ss.

so il miglioramento dell'ambiente urbano (gestione dei trasporti, dei rifiuti, dell'energia, ecc) e una buona amministrazione urbana finalizzata ad accrescere la partecipazione degli operatori locali e dei cittadini.

La Commissione ha poi incaricato le sue Direzioni Generali di occuparsi specificatamente di politiche settoriali a carattere urbano ritenendo necessario il rafforzamento del ruolo delle città europee mediante lo sviluppo di tematiche nel campo sociale e della crescita dei servizi e della rigenerazione strutturale e dei trasporti. Per questo motivo, la Direzione Generale della politica regionale nel 1994, utilizzando il FSR a livello urbano per la rigenerazione delle periferie, dette via all'iniziativa comunitaria URBAN che, successivamente nel 1999, ha preso il nome di URBAN II.

Con il rinnovo dei Fondi Strutturali per il periodo 2007-2013 si è concretizzato il passaggio della politica urbana all'interno della politica regionale, con il vincolo per le Regioni di identificare le priorità, le risorse e, soprattutto, le città beneficiarie degli interventi. La Commissione ha, altresì, invitato le Regioni a delegare alle città la gestione dei finanziamenti necessari e gli Stati membri a formulare la propria strategia per lo sviluppo urbano con riguardo alle aree rientranti sia nell'obiettivo Convergenza, che in quello Competitività.

Per favorire il processo di rinnovamento e sviluppo della competitività dell'Europa si è ritenuto necessario coinvolgere le autorità competenti (ed in particolare, gli Enti locali) per sviluppare le tematiche della coesione e dello sviluppo economico e sociale atteso che la crescita economica sostenibile nelle città risulta essere un volano finalizzato a ridurre la povertà, l'emarginazione ed i problemi ambientali.

Il punto di partenza della politica urbana europea è legato proprio alla considerazione che per affrontare le varie sfide urbane e per migliorare la loro attrattività, le città dovrebbero attirare più investimenti e creare più occupazione.

Le città potrebbero in tale ottica adottare provvedimenti per sostenere l'innovazione, l'imprenditorialità e l'economia della conoscenza, rivolgendosi alle piccole e medie imprese⁵⁰.

Al fine di recuperare i divari esistenti dei quartieri svantaggiati delle città ove ad una disoccupazione elevata fanno riscontro altre condizioni sfavorevoli, la Commissione spinge a far sì che gli Stati elaborino politiche di lotta contro la delinquenza locale creando nel contempo nuovi posti di lavoro e ha chiarito, a tal fine, che i progetti di sviluppo urbano potranno essere sostenuti con il FESR, il FSE ed il Fondo di coesione, oltre a poter utilizzare i più innovativi strumenti finanziari (JASPERS, JEREMIE e JESSICA)⁵¹, nonché le partnership di tipo pubblico-privato.

Proprio in forza degli obiettivi propri della politica urbana, l'Unione europea ha considerato compatibili con le regole del Trattato gli aiuti di Stato collegati all'istituzione delle cd. *Zone Franche Urbane* in Francia, in relazione alle quali sono stati stanziati aiuti al funzionamento sottoforma di esoneri fiscali e contributivi alle imprese ivi collocate per la loro finalità di

⁵⁰ Nella specie, le azioni considerate rientrano in sei rubriche distinte, vale a dire: il potenziamento dell'attrattività delle città; il sostegno all'innovazione, all'imprenditorialità e all'economia della conoscenza; la creazione di un maggior numero di posti di lavoro e di migliore qualità; la gestione delle disparità intraurbane; la *governance*; il finanziamento del rinnovo urbano. Si tratta ad esempio di: migliorare alcune infrastrutture economiche e adottare sistemi di gestione ambientale; fornire servizi di sostegno alle imprese; cooperazione fra partner locali e accesso alle fonti di finanziamento; preparazione di una strategia d'innovazione per l'intera regione; partecipazione delle città a progetti di ricerca e di sviluppo (R&S) (7° programma quadro) e nel settore della società dell'informazione (iniziativa 2010).

⁵¹ Si cfr. COM(2005) 299 SEC(2005). Sono programmi europei, già utilizzati in passato, che si inseriscono tutti nel quadro di una più ampia politica di riforma per la coesione europea che perseguono le linee guida strategiche per il periodo 2007-2013 indicate dalla Commissione nel Luglio 2005. *Jaspers: Joint Assistance in Supporting Projects in European Regions* o Assistenza congiunta a sostegno dei progetti nelle regioni europee; *Jeremie: Joint European Resources for Micro to Medium Enterprises* o Risorse europee congiunte per le micro, le piccole e le medie imprese; *Jessica: Joint European Support for Sustainable Investment in City Areas* o Sostegno europeo congiunto per gli investimenti sostenibili nelle aree urbane. Sui quali, si veda <http://upc.uniroma3.it/NEWSILO/doc/3j.pdf>.

strumento attraverso il quale procedere al recupero delle periferie degradate e dei centri urbani depressi⁵².

È in questa logica che, accanto alla politica urbana nell'ambito della coesione europea, si colloca anche la politica ambientale a cui l'Unione ha da tempo rivolto grande attenzione cercando di incentivare gli Stati membri ad adottare specifiche politiche dirette all'adozione di comportamenti virtuosi da parte degli operatori economici.

Non a caso il principio di derivazione europea del "*chi inquina paga*", è oramai espressamente codificato dall'art. 191 del TFUE e rappresenta, di fatto, la fonte delle normative a carattere premiale promosse, sia dell'Unione che degli Stati membri.

E' proprio in ragione della rilevanza che assume detto principio nell'ordinamento giuridico integrato che sono ritenuti legittimi e compatibili, a certe condizioni, determinati regimi agevolativi, anche fiscali, adottati a vantaggio delle imprese che applicano *best practices* in materia di protezione dell'ambiente che, come si vedrà, rientrano espressamente nel Regolamento unico di esenzione, tra gli aiuti che non richiedono la previa autorizzazione da parte della Commissione.

2.6 Le priorità dell'Unione nell'attuale programmazione delle risorse

Fatte queste premesse d'ordine generale, la definizione dei principi cui si ispira la politica di coesione per il periodo di programmazione 2007-2013, nonché quella di Europa 2020, non può prescindere dall'indicazione delle priorità che la Comunità ha individuato, sin dal Consiglio Europeo di Lisbona del 2000 e del vertice di Goteborg del 2001.

Queste sono rappresentate dal perseguimento dell'interesse comune ad un forte sostegno ai processi di internazionalizzazione delle imprese e di specializzazione in beni e servizi ad al-

⁵² Su cui, *infra*, Cap. V.

ta intensità di conoscenza ed innovazione, dall'aumento della crescita dimensionale, dall'incremento dei livelli di occupazione e dalla tutela dell'ambiente, oltre che al perseguimento dello sviluppo sostenibile.

Secondo gli attuali orientamenti, e conformemente al *Lisbon action plan* del 2005, i programmi cofinanziati dalla politica di coesione dovrebbero, infatti, orientare le risorse stanziare verso il conseguimento di obiettivi prioritari che si collegano in maniera evidente alle nuove frontiere della politica di coesione, ed in particolare a quelli collegati, come si è visto, alla politica urbana e alla politica ambientale.

Accanto all'obiettivo di favorire l'incremento di attrattività degli Stati membri, delle regioni e delle città migliorandone l'accessibilità e garantendo una qualità e un livello di servizi adeguati, anche a tutela dell'ambiente, si è definito l'obiettivo di promuovere l'imprenditorialità e la crescita *dell'economia basata sulla conoscenza*, favorendo la ricerca e l'innovazione; così come quello della *creazione di posti di lavoro più numerosi e qualitativamente migliori* per attrarre un maggior numero di persone sul mercato del lavoro e creare nuove imprese, migliorando, in ogni caso, il livello e le condizioni di vita dei lavoratori e delle aziende.

È evidente che il raggiungimento di questi programmi richiede un partenariato istituzionale virtuoso e sistemico tra politiche concepite dalla UE ed azioni dirette degli Stati membri (che sono quelli elaborati nei cd. QSRN).

Per questi motivi, l'attuale politica comunitaria in materia di aiuti di Stato, anche in ragione della riforma dei fondi strutturali⁵³, chiede agli Stati membri di rispettare le linee di tendenza della nuova programmazione che si possono sintetizzare nella

⁵³ Riforma attraverso la quale è avvenuta il nuovo accorpamento per il medesimo settennio (FESR- FSE – Fondo di coesione) con la definizione dei nuovi tre obiettivi della Convergenza (ex obiettivo 1 relativo alla programmazione per il periodo 2000-2006), della Competitività regionale ed occupazione (ex obiettivi 2 e 3 relativi alla programmazione per il periodo 2000-2006) e della Cooperazione territoriale europea (quest'ultimo ispirato alle positive esperienze delle iniziative comunitarie *PIC INTERREG*, *EQUAL* ed *URBAN*, sempre relative alla programmazione per il periodo 2000-2006). Per approfondimenti, M. ENNIO, *I nuovi fondi UE e la politica di coesione 2007-2013*, in *Amm. it.*, 2007, 193 ss.

esigenza di pervenire ad una riduzione dei livelli complessivi di sussidi, ad una più puntuale individuazione delle tipologie di aiuti ammissibili, alla definizione di procedure più efficaci di erogazione basate su una migliore assegnazione e maggiore trasparenza con consultazione delle parti in causa e, soprattutto, alla valutazione dell'efficacia degli aiuti in termini di impatto positivo e duraturo sullo sviluppo regionale.

Questo processo di rinnovamento ha trovato per ora una prima attuazione nel Regolamento generale sugli aiuti di Stato n. 800/2008 con il quale, da un lato, si sono confermate le regole già in precedenza disposte dai diversi *Regolamenti di esenzione per categoria* e si è pervenuti ad una semplificazione delle procedure di assegnazione delle risorse; dall'altro, si sono posti una serie di nuovi e più stringenti limiti alla fruibilità degli aiuti da parte dei beneficiari.

I singoli Regolamenti di esenzione per categorie sono quelli che, prima di essere sostituiti dal Regolamento Unico, contenevano regole per ciascuna area o settore di aiuti ad essi ascrivibili⁵⁴, la cui osservanza consentiva agli Stati membri di evitare di

⁵⁴ I Regolamenti singoli di esenzione per categoria vigenti sino all'anno 2008, erano, nella specie, quelli riferiti agli *Aiuti alle piccole e medie imprese*: Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, che in tale ambito, consentiva la strutturazione, secondo determinati parametri stabiliti dal regolamento stesso, agli *Aiuti all'investimento*, *Aiuti alla consulenza e altri servizi e attività*, *Aiuti alla ricerca e allo sviluppo e agli Aiuti per gli studi di fattibilità tecnica e per i costi di brevetto*. Per quel che concerne, invece, gli *Aiuti alla formazione*, il riferimento era all'epoca il Regolamento (CE) n. 68/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001. Categoria a parte era costituita dal noto *Regolamento sugli Aiuti de minimis*, Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001 ovvero, aiuti concessi da uno Stato membro ad un'impresa, il cui importo è da considerare di importanza minore, e per questo esenti dall'applicazione delle regole di concorrenza. Il *discrimen* per l'identificazione di tali tipologia di aiuti è di carattere quantitativo, commisurato, in particolare, all'importo massimo fruibile dai potenziali destinatari; importo che, inizialmente venne fissato in 100.000 euro su un periodo di tre anni ed è stato poi elevato a 200.000 euro. Seguono gli *Aiuti di Stato all'occupazione*, disciplinati dal Regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 12 dicembre 2002. Per quel che, invece, concerne *gli Aiuti di Stato a finalità regionale*, la Commissione non aveva previsto un apposito regolamento di esenzione, ma tanti specifici orientamenti, pubblicati con apposita Comunicazione (in ult., Regolamento (CE) n. 271/2008 del 25 marzo 2008 su <http://www.dps.tesoro.it/normativaCEaiutidistato.asp>).

richiedere l'autorizzazione dei regimi di volta in volta dalla Commissione secondo la procedura ex art. 88, ora 108, TFUE⁵⁵.

Ratio del sistema di esenzioni è quella di consentire ai Governi nazionali di pianificare le proprie politiche nel rispetto delle priorità e le linee guida dell'Unione e di far concentrare gli sforzi della Commissione sulle procedure di controllo e verifica *ex post*, per monitorare e controllare il grado di efficacia degli strumenti di azione.

2.7 Il nuovo Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008

L'obiettivo del Regolamento unico è stato, dunque, quello di armonizzare e consolidare in un unico testo le norme contenute nei precedenti regolamenti e di introdurre altre categorie di aiuti che beneficiano dell'esenzione dall'obbligo di previa autorizzazione. Le nuove disposizioni prevedono anche la concessione dei sussidi in tempi più brevi e formalità burocratiche ridotte per gli Stati membri e per i beneficiari.

In primo luogo, la novità apportata è riferita alle nuove tipologie di aiuti per i quali, in precedenza, non vigeva alcuna tipologia di esenzione dall'obbligo di notifica⁵⁶.

⁵⁵ Circa la decorrenza del Reg. (CE) n. 800/2008, si precisa che lo stesso è entrato in vigore il 29 agosto 2008 e si applica agli aiuti individuali concessi prima della sua entrata in vigore qualora detti aiuti soddisfino tutte le condizioni di cui al Regolamento di esenzione. Gli aiuti concessi prima del 31 dicembre 2008 che non soddisfano le condizioni del Regolamento di esenzione ma che risultano conformi al Reg. (CE) n. 68/2001, al Reg. (CE) n. 70/2001, al Reg. (CE) n. 2204/2002 o al Reg. (CE) n. 1628/2006 sono compatibili con il mercato comune ed esenti dall'obbligo di notifica. Qualsiasi altro aiuto concesso prima dell'entrata in vigore del Regolamento di esenzione, che non soddisfi né le condizioni di cui al Regolamento di esenzione né le condizioni stabilite in uno dei regolamenti suindicati, è valutato dalla Commissione sulla base delle discipline, degli orientamenti e delle comunicazioni applicabili. Allo scadere del periodo di validità del Regolamento di esenzione (31 dicembre 2013), i regimi di aiuti esentati a norma del presente Regolamento continuano a beneficiare dell'esenzione durante un periodo transitorio di sei mesi, ad eccezione dei regimi di aiuti regionali. L'esenzione dei regimi di aiuti regionali scade alla data di scadenza delle carte degli aiuti a finalità regionale in vigore.

Nella specie, le novità si riferiscono agli aiuti per *la tutela ambientale*, agli aiuti per *l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo a favore delle grandi imprese*, agli aiuti sotto forma di *capitale di rischio* e agli aiuti per *le imprese di nuova creazione* da parte di imprenditrici donne. Sono stati confermati, pur se integrati e migliorati nelle modalità applicative, i singoli regolamenti precedentemente vigenti in materia di *aiuti de minimis*, *aiuti in favore delle PMI*, *aiuti per la ricerca e lo sviluppo delle PMI*, *gli aiuti per l'occupazione e la formazione*, *gli aiuti a finalità regionale*, con una linea di intervento specifica per i lavoratori disabili.

Altra peculiarità del Regolamento unico è quella di aver delineato “gli aspetti comuni” ai differenti settori di intervento, riferiti ai requisiti dimensionali delle imprese beneficiarie e al *quantum* dell'aiuto. Il Regolamento generale d'esenzione privilegia soprattutto gli aiuti alle PMI, identificate secondo la vigente nozione comunitaria⁵⁷, autorizzando differenti tipologie di sovvenzioni a loro favore.

Le disposizioni in esame prevedono, inoltre, una serie di esclusioni dalle regole di esenzione, sia in ragione di requisiti

⁵⁶ Si badi che, in ogni caso, il Regolamento generale di esenzione non si applica ad alcuni specifici settori quali: pesca, acquacoltura, produzione primaria di prodotti agricoli, nella trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, nella siderurgia, nei settori della costruzione navale e delle fibre sintetiche, né alle imprese in difficoltà e a quelle cui è stato prescritto di restituire aiuti illegali precedentemente concessi. Questi ultimi, invero, rappresentano settori e/o aree di intervento per i quali vigono altri specifici regolamenti previsti per interventi ad hoc da parte di stati e istituzioni comunitarie.

⁵⁷ Sul punto si veda la Raccomandazione della Commissione del 6 maggio 2003 relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese notificata con il numero C(2003) 1422 (2003/361/CE) entrato in vigore il 1 gennaio 2005; Regolamento (CE) n. 800/2008 del 6 agosto 2008. All'Allegato I, art. 2 di detto regolamento si ritrova l'indicazione delle *PMI* che sono le imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro e/o il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro. All'interno della categoria delle *PMI*, si definisce *piccola impresa* un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro. All'interno di detta categoria si definisce, infine, *microimpresa* un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro.

soggettivi, che con riferimento a requisiti *oggettivi* dei beneficiari.

Nella specie, per quel che concerne i *limiti soggettivi*, resta-
no escluse dall'applicazione del Regolamento unico di esenzio-
ne, le imprese che, pur essendo potenziali beneficiari, siano sta-
te destinatarie di ordini di recupero di precedenti aiuti conside-
rati illegali da parte della Commissione; oppure delle imprese
considerate in difficoltà secondo la nozione comunitaria vigen-
te⁵⁸ cui va applicato altro Regolamento di esonero ed altre mo-
dalità di sostegno⁵⁹.

Molteplici sono, invece, i limiti *oggettivi* del Regolamento
in esame, legati, in particolare, alla tipologia di attività che le
imprese potenzialmente beneficiarie potrebbero esercitare e che
per loro natura si ritengono non agevolabili. Nella specie, oltre
a non applicarsi a specifici settori economici⁶⁰, il Regolamento

⁵⁸ Ai sensi dell'art. 1, paragrafo 7, del Regolamento (CE) n. 800/2008, per im-
presa in difficoltà si intende una PMI che soddisfa le seguenti condizioni: a)
se si tratta di una società a responsabilità illimitata, di un'impresa che abbia
perduto più della metà del capitale sottoscritto e la perdita di più di un quarto
di detto capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi; b) di una
società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debi-
ti della società, ove abbia perduto più della metà del capitale, come indicato
nei conti della società, e la perdita di più di un quarto di detto capitale sia in-
tervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi; c) indipendentemente dal tipo di
società, qualora ricorrano le condizioni previste dal diritto nazionale per l'a-
pertura nei confronti delle imprese di una procedura concorsuale per insolve-
nza. Una PMI costituitasi da meno di tre anni non è considerata un'impresa in
difficoltà per il periodo interessato, a meno che essa non soddisfi le condizioni
previste alla lettera c) del primo comma del cit. articolo.

⁵⁹ Il Regolamento unico non si applica ai regimi di aiuto in cui gli Stati mem-
bri non escludono esplicitamente il pagamento di aiuti individuali a favore di
un'impresa destinataria di un ordine di recupero pendente a seguito di una
precedente decisione della Commissione che dichiara un aiuto illegale e in-
compatibile con il mercato comune, ovvero, ai regimi previsti dai governi na-
zionali di aiuti ad hoc a favore di un'impresa destinataria di un ordine di recu-
pero pendente a seguito di una precedente decisione della Commissione che
dichiara un aiuto illegale e incompatibile con il mercato comune, o che abbia-
no come destinatarie le imprese in difficoltà, secondo la nozione comunitaria.

⁶⁰ Il Regolamento non si applica, ancora, ai seguenti settori economici:

a) aiuti a favore di attività nei settori della pesca e dell'acquacoltura, di cui al
Reg. (CE) n. 104/2000, fatta eccezione per gli aiuti alla formazione, gli aiuti
sotto forma di capitale di rischio, gli aiuti alla ricerca, sviluppo e innovazione
e gli aiuti a favore di lavoratori svantaggiati e disabili;
b) aiuti a favore di attività connesse alla produzione primaria di prodotti agri-
coli, ad eccezione degli aiuti alla formazione, degli aiuti sotto forma di capita-

n. 800 non si applica agli aiuti ad attività connesse all' esportazione, vale a dire gli aiuti direttamente connessi ai quantitativi esportati, alla costituzione e alla gestione di una rete di distribuzione o ad altre spese correnti connesse all'attività d'esportazione; agli aiuti condizionati all'impiego di prodotti interni rispetto ai prodotti d'importazione.

Quanto alle regole di cumulabilità, gli aiuti contemplati nel Regolamento unico possono essere cumulati con altri aiuti previsti ai sensi del medesimo Regolamento di esenzione o con altri aiuti di importanza minore (*de minimis*), ovvero con altri finanziamenti della Comunità relativi agli stessi costi, a condizione che tale cumulo non comporti il superamento delle intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati definiti dal regolamento di esenzione⁶¹.

le di rischio, degli aiuti alla ricerca e allo sviluppo, degli aiuti per la tutela dell'ambiente e degli aiuti in favore dei lavoratori svantaggiati e disabili, purché queste categorie di aiuti non rientrino nel campo di applicazione del Reg. (CE) n. 1857/2006;

c) gli aiuti a favore di attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, nei casi seguenti:

c.1) se l'importo dell'aiuto è fissato sulla base del prezzo o della quantità di tali prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese in questione;

c.2) se l'aiuto è subordinato al fatto di venire parzialmente o interamente trasferito a produttori primari;

d) gli aiuti a favore di attività del settore dell'industria carboniera, fatta eccezione per gli aiuti alla formazione, gli aiuti alla ricerca, sviluppo e innovazione e gli aiuti per la tutela dell'ambiente;

e) gli aiuti regionali a favore di attività del settore dell'industria siderurgica;

f) gli aiuti regionali a favore di attività del settore della costruzione navale;

g) gli aiuti regionali a favore di attività del settore delle fibre sintetiche.

Il presente Regolamento non si applica inoltre ai regimi di aiuti regionali relativi a settori specifici di attività economiche nell'ambito manifatturiero o dei servizi. I regimi di aiuti destinati ad attività turistiche non sono considerati destinati a settori specifici; agli aiuti ad hoc concessi a grandi imprese, fatta eccezione nel caso di aiuti intesi unicamente ad integrare gli aiuti concessi in base a regimi di aiuti regionali agli investimenti e all'occupazione che non superino il 50% dell'aiuto totale destinato all'investimento.

⁶¹ In deroga a tale disposizione, gli aiuti in favore dei lavoratori disabili possono essere cumulati con gli aiuti esentati in virtù del presente Regolamento relativamente agli stessi costi ammissibili oltre la soglia massima applicabile prevista dal Regolamento di esenzione, purché tale cumulo non si traduca in un'intensità di aiuto superiore al 100% dei costi rilevanti in qualsiasi periodo in cui i lavoratori in questione siano stati impiegati.

2.8 Il Regolamento degli aiuti di importanza minore (cd. *de minimis*)

Oltre ai regolamenti di esenzione per categoria, l'Unione consente agli Stati membri di erogare alle PMI aiuti considerati di "scarsa entità", i quali, pur se ritenuti potenzialmente lesivi della concorrenza, risultano essere esentati dalla preventiva comunicazione alla Commissione proprio in ragione dell'importo considerato non significativo dell'agevolazione massima fruibile.

La Commissione aveva già introdotto nel 1992, e meglio specificato con la comunicazione 96/C 68/06 del 6 marzo 1996, la cosiddetta regola del *de minimis* che prevedeva l'importo massimo al di sotto della quale poteva considerarsi inapplicabile l'articolo 107, paragrafo 1.

La rilevanza che nel tempo tale regola ha acquisito progressivamente per gli Stati membri, che ne facevano e ne fanno sempre più volte ricorso, ha portato la Commissione, dopo apposita autorizzazione del Consiglio, ad emanare un Regolamento che disciplinasse specificatamente le condizioni di fruibilità di tale fattispecie derogatoria al generale divieto di aiuti di stato. Venne così emanato il Regolamento n. 69/2001, sostituito dal Regolamento n. 1998/2006⁶².

La principale differenza tra le due fonti sta nel massimale dell'aiuto fruibile da ciascuna impresa che, è passato da 100.000 euro per triennio, alla soglia dei 200.000 euro, ma l'altra rilevante diversità sta nelle nuove limitazioni in materia di cumulabilità degli aiuti in *de minimis* con le altre tipologie di aiuti⁶³.

⁶² Si consideri che, in ogni caso, il nuovo regolamento *de minimis* rientra inoltre nel Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato della Commissione nel settore degli aiuti di Stato e completa gli orientamenti sul capitale di rischio e la disciplina degli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione.

⁶³ Già rispetto alla previgente comunicazione, il Regolamento n. 69/2001 prevedeva delle differenze applicative. Nella specie, come evidenziato in dottrina da L. CAGEGGI- A. GENTILE, *Regime europeo degli aiuti di Stato, aiuti de minimis e crediti d'imposta*, in *Il fisco*, 2003, 6763 ss., il Regolamento, rispet-

Come accade per gli aiuti rientranti nel Regolamento Unico di esenzione per categoria, il ruolo della Commissione anche per gli aiuti in *de minimis* è diventato quello di verificare *ex post* che l'aiuto che lo Stato membro dichiara di aver erogato in conformità con le previsioni di questa ipotesi derogatoria vi rientri effettivamente.

Gli Stati, per questo motivo, sono tenuti a facilitare tale compito instaurando specifiche modalità di controllo affinché l'importo complessivo degli aiuti accordati ad uno stesso beneficiario non superi i massimali previsti⁶⁴.

La regola *de minimis* è applicabile a prescindere dalle dimensioni delle imprese beneficiarie, con esclusione di taluni soggetti in dipendenza della tipologia o del settore di attività esercitata⁶⁵. Al fine di evitare abusi, il regolamento va però applicato solo agli aiuti *de minimis* cosiddetti "trasparenti", ovvero, a quegli aiuti di cui sia possibile determinarne *ex ante* l'importo, senza necessità di effettuare un'analisi del rischio⁶⁶.

Il nuovo Regolamento, altresì, per evitare che le intensità massime d'aiuto previste siano aggirate, stabilisce che gli aiuti "*de minimis*" non possono essere cumulati con altri aiuti statali

to alla comunicazione, non fa più alcun riferimento tra le ipotesi di esclusione, agli aiuti ai settori disciplinati dal Trattato Ceca e alla costruzione navale; esclusi, invece, secondo la previsione della comunicazione 96/C 68/06.

⁶⁴ Non a caso, il regolamento precisa che gli stati devono comunicare all'impresa l'importo dell'aiuto fruibile, precisando che si tratta di un aiuto *de minimis* e facendo esplicitamente riferimento al regolamento (CE) n. 1998/2006.

⁶⁵ In particolare, sono esclusi dal *de minimis*, le imprese operanti nei settori connessi all'esportazione, nonché le imprese in difficoltà ed quelle operanti nel settore carboniero secondo quanto definito dalla normativa comunitaria. A differenza, invece, del previgente, tale Regolamento trova, pur se con talune limitazioni, attuazione anche per le imprese di trasporto e per quelle operanti nei settori di trasformazione e manipolazione dei prodotti agricoli e della pesca.

⁶⁶ Il Regolamento precisa che sono da considerarsi tali gli aiuti, sotto forma di prestiti, il cui importo è calcolato sulla base dei tassi d'interesse praticati sul mercato al momento della concessione dell'aiuto; gli aiuti sotto forma di conferimenti di capitale quando l'importo totale dell'apporto pubblico è inferiore alla soglia *de minimis*; gli aiuti sotto forma di misure a favore del capitale di rischio, ove il regime relativo al capitale di rischio interessato preveda apporti di capitali per un importo non superiore alla soglia *de minimis* per ogni impresa destinataria; gli aiuti sotto forma di garanzie di prestiti se la parte del prestito non supera 1,5 milioni di euro (750 000 euro nel settore del trasporto su strada).

“relativamente allo stesso progetto” e che comunque “l’importo complessivo degli aiuti “de minimis” concessi ad una medesima impresa non dovrà superare i 200.000 EUR lordi nell’arco di tre esercizi finanziari... a prescindere dalla forma dell’aiuto o dall’obiettivo perseguito ed a prescindere dal fatto che l’aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse di origine comunitaria” (art. 2, p. 2).

Qualora l’importo complessivo dell’aiuto concesso superi il predetto massimale, tale importo non potrà beneficiare dell’esenzione prevista dal citato regolamento *“neppure per una parte che non superi detto massimale”*⁶⁷.

Il nuovo Regolamento aggiunge che gli aiuti *de minimis* non sono cumulabili con aiuti statali, anche se autorizzati, relativi agli *“stessi costi ammissibili se tale cumulo dà luogo ad un’intensità di aiuto superiore a quella fissata da un regolamento di esenzione di categoria o da una decisione della Commissione”* (art. 2, p.5).

Altra occasione di “rideterminazione” degli aiuti effettivamente spettanti in *de minimis* deriva, pertanto, non soltanto dalla eventuale fruizione di aiuti a fronte della stessa tipologia di “costi” ammissibili ma, soprattutto, dal fatto che, in virtù dell’eventuale cumulo con altri aiuti statali (o regionali) le imprese dovrebbero conoscere, “in tempo reale”, se per effetto del beneficio fruito sino ad allora in *de minimis* venga o meno a determinarsi il superamento delle intensità di aiuto fissate, per una determinata regione, in un regolamento di esenzione per categoria, in una decisione della Commissione o, come da più parti indicato, anche in un provvedimento di legge, anche nazionale, che espressamente disponga la non cumulabilità.

⁶⁷ Pertanto, se un’impresa si trovasse nella condizione di superare il massimale di 200.000 euro, su base triennale, anche nel solo primo anno di fruizione dell’agevolazione, sarà costretta a “ricalcolare” il beneficio sino ad allora fruito in *de minimis*, non potendo invocare lo stesso neanche in un momento successivo (art. 2, p. 2, ultimo periodo); detta impresa beneficiaria sarebbe, pertanto, tenuta a corrispondere la maggiore imposta, fino ad allora, “indebitamente” risparmiata (oltre a corrispondere sanzioni ed interessi per il mancato versamento).

Superatasi l'intensità di aiuto, infatti, il beneficio fino ad allora calcolato secondo la regole del *de minimis* non potrà essere invocato, neppure per la parte che non supera il massimale, né al momento della concessione dell'aiuto, né in un momento successivo⁶⁸.

È evidente che i costi di "monitoraggio" degli aiuti di Stato goduti dalle imprese in *de minimis* impongono oggi, più che mai, la predisposizione di un controllo interno di gestione di elevata complessità, realizzabile, dunque, solo ricorrendo ad elevate professionalità interne o esterne e, sarebbe auspicabile, con la collaborazione delle stesse autorità concedenti affinché i beneficiari siano messi nelle condizioni di conoscere, in ogni momento, il "plafond" di risorse ancora disponibile.

Del resto, lo stesso art. 3, par. 1 del nuovo Regolamento n. 1998/2006, indica puntuali procedure di controllo degli aiuti concessi in *de minimis*, cui come si diceva, sono tenuti gli Stati membri, che possono essere disapplicate nel solo caso in cui lo Stato membro istituisca un "Registro Centrale" contenente informazioni complete su tutti gli aiuti rientranti nell'ambito di applicazione del nuovo regolamento qualunque sia l'autorità concedente⁶⁹.

⁶⁸ Il fatto non è irrilevante, atteso che il precedente regolamento sul *de minimis* conteneva, in materia di cumulo, regole diverse rispetto a quelle ora disposte con il nuovo regolamento. Ed invero, se è principio generale della disciplina comunitaria il divieto di cumulo degli aiuti erogati nel caso in cui gli stessi abbiano per oggetto gli stessi beni, per quelli in *de minimis* il precedente Regolamento n. 69/2001 consentiva il cumulo con altre tipologie di sovvenzione, purché non venisse superato il precedente massimale pari a 100.000 euro su base triennale. Il nuovo Regolamento n. 1998/2006 stabilisce oggi, invece, come si è in precedenza chiarito, il divieto di cumulo degli aiuti in *de minimis* con gli aiuti di Stato relativamente agli stessi costi ammissibili solo se tale cumulo porta al superamento dell'intensità di aiuto superiore a quella fissata da un regolamento di esenzione per categoria o da una decisione della Commissione. La soglia massima di aiuto deve essere rispettata a prescindere dalla forma e dall'obiettivo perseguito e dall'origine dei finanziamenti ricevuti dai beneficiari. Nel caso di misure di aiuto che eccedano il predetto massimale, l'aiuto non potrà essere considerato *de minimis*, neppure fino al limite dal valore soglia del massimale. In questo caso, l'intera sovvenzione dovrà rispettare l'obbligo di preventiva notifica e non potrà essere considerato aiuto *de minimis* neppure per la parte che potrà trovare capienza nel massimale.

⁶⁹ Si aggiunga che molti Stati membri come l'Italia prevedono altresì che i destinatari di (qualsiasi tipologia) di aiuti di Stato possono avvalersi di misure

Si aggiunga che molti Stati membri, compresa l'Italia, prevedono che i destinatari di (qualsiasi tipologia) di aiuti di Stato possono avvalersi di misure agevolative solo se dichiarano di non rientrare *“tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati illegali o incompatibili dalla Commissione europea”*.

La necessità di introdurre una simile previsione di legge deriva dal fatto che, per consolidata giurisprudenza comunitaria, alla Commissione spetta il potere discrezionale di *“sospendere il versamento di un nuovo aiuto fino a che l'impresa non abbia restituito il precedente aiuto illegittimo”*.

È dunque evidente che, in assenza di una dichiarazione nel senso innanzi precisato da parte dei beneficiari, gli uffici competenti all'erogazione dell'aiuto non potranno più concederla e che i beneficiari di altro regime dovranno rimborsare gli aiuti che, per qualche motivo, venissero dichiarati illegittimi o incompatibili con le regole del Trattato.

2.9 L'ultimo orizzonte della politica di coesione: Europa 2020

Il Progetto “Europa 2020” rappresenta l'ultimo orizzonte della politica di coesione, dopo il periodo di programmazione in corso che si esaurirà al termine del 2013, che è la base degli interventi che l'Unione intende realizzare nell'ambito delle strategie di sviluppo future.

agevolative solo se dichiarano di non rientrare *“tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati illegali o incompatibili dalla Commissione europea”*. La necessità di introdurre una simile previsione di legge deriva dal fatto che, per consolidata giurisprudenza comunitaria, alla Commissione spetta il potere discrezionale di *“sospendere il versamento di un nuovo aiuto fino a che l'impresa non abbia restituito il precedente aiuto illegittimo”*. È dunque evidente che, attualmente, in assenza di una dichiarazione nel senso innanzi precisato da parte dei beneficiari, gli uffici competenti non potranno più concedere misure d'aiuto e che i beneficiari di un nuovo regime dovranno comunque rimborsare quelli che, per qualche motivo, venissero dichiarati illegittimi o incompatibili con le regole del Trattato.

La politica di coesione di Europa 2020 ha puntato nuovamente sull'obiettivo della *Convergenza* per accelerare la ripresa delle Regioni in ritardo di sviluppo e migliorare le condizioni per la crescita e l'occupazione; su quello della *Competitività regionale e occupazione*, che punta, al di fuori delle Regioni in ritardo di sviluppo, a rafforzare la competitività e le attrattive delle Regioni e l'occupazione, nonché sulla *Cooperazione transfrontaliera europea*, che è intesa a rafforzare la cooperazione transfrontaliera e transnazionale⁷⁰.

L'innovazione più significativa che riguarda il prossimo periodo di programmazione fino al 2020 è l'introduzione di criteri di *follow up* a carattere quantitativo per singolo Stato membro e l'obbligo per ciascuno Stato membro di verificare periodicamente i progressi ottenuti mediante l'implementazione delle politiche dell'Unione.

Per misurare i progressi compiuti nel conseguire gli obiettivi della strategia Europa 2020 sono stati convenuti, in particolare, cinque obiettivi quantitativi. Il primo è riferito all'*Occupazione*, che dovrebbe raggiungere l'innalzamento al 75% del tasso di occupazione (per la fascia di età compresa tra i 20 e i 64 anni). Si è introdotto poi l'obiettivo *Ricerca e sviluppo ed innovazione*, che tende all'aumento degli investimenti per almeno il 3% del PIL dell'UE, sia nel settore pubblico che in quello privato.

⁷⁰ Europa 2020 ha a tal fine introdotto il Quadro finanziario pluriennale (QFP, ex "prospettive finanziarie") 2014-2020 da cui la politica di coesione trae le sue risorse per intervenire in tutti e 27 gli Stati membri. In particolare, il QFP 2014-2020 contempla interventi specifici per la crescita e l'occupazione nell'ambito della rubrica "Crescita sostenibile", che dispone di una dotazione finanziaria complessiva pari a 437.778 milioni di euro in stanziamenti di impegno. Nel dettaglio, la sottorubrica 1a) "Competitività per la crescita e l'occupazione" include interventi riconducibili alle finalità della strategia Europa 2020 nei settori della ricerca e sviluppo tecnologico, delle infrastrutture dei trasporti, dell'energia e delle comunicazioni di interesse europeo, della competitività e innovazione e della promozione dell'imprenditorialità. La sottorubrica 1b), relativa alla politica di coesione - che dispone di stanziamenti complessivi pari a 348,4 miliardi di euro per il ciclo 2007-2013 - comprende misure riconducibili in buona parte ad interventi per la crescita e l'occupazione. In particolare, le risorse dei Fondi strutturali sono destinati alle infrastrutture di trasporto per il 22%, allo sviluppo del capitale umano per il 19,8%, alla ricerca, allo sviluppo tecnologico e innovazione per il 17,5% e al sostegno alle imprese, diverso dalla ricerca e innovazione, per il 5,4%.

Altro obiettivo è rappresentato da quello definito dei *Cambiamenti climatici /energia*, che persegue la finalità della riduzione delle emissioni di gas serra del 20% rispetto al dato registrato nel 1990, nonché il raggiungimento del 20% del fabbisogno di energia ricavato da fonti rinnovabili e per raggiungere un aumento del 20% dell'efficienza energetica. L'altro obiettivo è quello dell'*Istruzione* dedicato a raggiungere una riduzione degli abbandoni scolastici al di sotto del 10% e la quota del 40% dei 30-34enni con un'istruzione universitaria. Ultimo, ma non per importanza, è l'obiettivo *Povertà / emarginazione*, che intenderebbe far uscire da tale rischio almeno 20 milioni di persone all'interno dell'Unione⁷¹.

⁷¹ Sul punto, M. P. MONACO, *Europa 2020: il contributo della politica regionale alla realizzazione di una Europa efficace sotto il profilo delle risorse e le nuove abilità richieste nel mercato del lavoro*, in *Dir. delle rel. industriali*, 2011, 888 ss.

CAPITOLO TERZO

LA RILEVANZA DEI VINCOLI INTERNI NELL'ADOZIONE DI NORME AGEVOLATIVE PER FINALITÀ DI SVILUPPO

SOMMARIO: 3.1. Le agevolazioni fiscali domestiche e gli aiuti di stato fiscali: similitudini e diversità - 3.2 I limiti imposti alle agevolazioni fiscali dai principi costituzionali secondo un'interpretazione evolutiva. - 3.3 La riserva di legge ed il riparto di potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni. Riflessioni sul recente ddl costituzionale di Riforma della Riforma del Titolo V - 3.4 L'autonomia finanziaria degli enti regionali e locali con cui misurarsi per la progettazione di politiche incentivanti - 3.5 La selettività territoriale degli aiuti di Stato ed il test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia. - 3.6 La verifica del test di autonomia dopo l'attuazione del federalismo fiscale - 3.7 L'autonomia istituzionale e decisionale degli enti sub statali a seguito della riforma della fiscalità regionale e municipale - 3.8 La responsabilità economica degli enti territoriali del mancato gettito derivante da un'agevolazione fiscale.

3.1 Le agevolazioni fiscali domestiche e gli aiuti di stato fiscali: similitudini e diversità

È risalente l'impostazione dottrinale per la quale l'insieme delle *agevolazioni fiscali* sarebbe riferibile solo alle ipotesi di una minore, ma pur sempre esistente, imposizione o tassazione¹.

¹ Sul punto, F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali - Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1987, 74 ss.; ID, *Profili generali in La capacità contributiva* (a cura di F. MOSCHETTI), Padova, 1993, 43 ss.; S. LA ROSA, *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, XIII, Roma, 1989; ID, *Le agevolazioni tributarie in Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, I, 401 ss.

Nel tempo, com'è noto, si è consolidata l'opinione di chi ha ritenuto di dover far rientrare nel concetto di agevolazione qualsiasi forma di beneficio concesso ad un contribuente, comprese le ipotesi di esenzioni o esclusioni da imposizione e le semplificazioni di tipo procedurale².

Sulla differenza tra *esclusioni* ed *esenzioni* esiste, del resto, una così ampia letteratura e casistica che è impresa ardua provare a farne una sintesi nell'ottica del presente lavoro³. Nell'analisi dei vincoli di natura interna all'uso della leva fiscale per finalità di sviluppo, si indicheranno, pertanto, gli elementi formali e strutturali delle agevolazioni e, soprattutto, le loro funzioni mettendole a confronto con gli aiuti di derivazione comunitaria.

L'approfondimento si rende necessario quale premessa nel ragionamento che verrà fatto sull'attuale tendenza del legislatore o, forse sarebbe meglio dire del Governo - atteso il sempre più frequente ricorso alla decretazione delegata o d'urgenza, anche quando ciò non sarebbe necessario o addirittura ammissibile - di concedere, attraverso risorse pubbliche, agevolazioni che non si traducono in *minori carichi d'imposta* o in *riduzioni o di imponibile* o in *esclusioni*, ma che si pongono l'obiettivo di arrecare vantaggi, anche di natura procedimentale, a taluni contribuenti *in funzione promozionale*.

Si premette che, secondo la teoria del diritto, le agevolazioni sono, innanzitutto, espressione del potere di intervento dello Stato dell'economia che, a seconda dell'epoca storica e della diverse concezioni e teorizzazioni del rapporto Stato-cittadini può assumere varie forme ed intensità.

Nella attuale configurazione di questo rapporto in termini di "*Stato sociale*" ed ancor di più in quello di "*Welfare State*" qual è quello che si è consolidato nel nostro ordinamento, si riconosce, da

² Sul punto si vedano F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nov. mo dig. it.*, Appendice I, 1980, 153 ss.

³ Per le impostazioni della problematica di tipo metodologico e strutturale, A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 174 ss., A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, 207 ss.; E. ANTONINI, *La formazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1958, 64 ss.. Per i contributi più recenti, M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Encl. dir.*, 2002 e in *Rass. trib.*, 2002, 435 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2008, 201 ss.

un lato, il pieno potere di iniziativa economica ai privati, ma correlativamente si permette il potere di intervento statale quando *manchi o sia insufficiente l'iniziativa privata* in ossequio al principio di sussidiarietà (orizzontale) sancito dall'art. 118 della Cost.

In questo agire si colloca la produzione di norme giuridiche che perseguono *determinate funzioni* che, nel caso di cui ci si occupa, possono corrispondere a quella di incentivare il compimento di una data attività, ove essa sia meritevole secondo l'indirizzo di politica economica perseguita (incentivi) o che dissuadono dal compierla (penalizzazioni), così come le norme che concedono determinati "vantaggi" per compensare situazioni di svantaggio esistenti.

La cd. *funzionalizzazione del diritto* indica, invero, il perseguimento delle più disparate finalità di ordine sociale, economico o politico da parte della norma che può realizzarsi con modalità differenti⁴. Si descrivono, in particolare, tecniche di *incentivazione* quelle in cui la norma interviene per stimolare o indirizzare il soggetto al compimento di una data attività (incentivi o *sanzioni positive* che creano nel destinatario del premio una pretesa all'adempimento)⁵; o tecniche di "*compensazione*" o di "*facilitazione*", quando, invece, la norma interviene solo dopo che si è individuata la situazione di svantaggio che si intende eliminare o comprimere⁶.

Il settore tributario è certamente quello dove il legislatore ricorre molto frequentemente all'uso di agevolazioni per perseguire finalità anche diverse rispetto a quella tipica dell'acquisizione di risorse per il finanziamento della spesa pubblica.

In questo caso si valorizza la *funzione promozionale* del tributo e si parla di *finalità extrafiscali* per indicare appunto il

⁴ Sulla ricostruzione sistematica della disciplina costituzionale relativa ai diritti economici, F. PEDRINI, 2010, www.forumcostituzionale.it

⁵ Per N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione*, Roma-Bari, 2007, la sanzione giuridica, che di norma è identificata con la coazione, può essere vista come la reazione giuridica ad una data violazione economica sociale o morale che si attua anche con la sola minaccia di mettere in moto determinati meccanismi coattivi. In senso speculare, le sanzioni possono assumere un connotato positivo, quando, a fronte di una pretesa ad un dato adempimento o al compimento di un'attività, si riconosce al destinatario un premio, un vantaggio in termini di controprestazione.

⁶ N. BOBBIO, *op. cit.*, distingue le sanzioni positive in misure preventive che tendono a promuovere il comportamento desiderato e successive che seguono il comportamento quando questo è desiderato.

connotato funzionale o *finalistico* che va associato alla produzione di una norma tributaria che si pone l'obiettivo di stimolare il compimento di atti o azioni considerati socialmente utili⁷.

Le *leggi incentivo* rispondono proprio all'esigenza che lo Stato ha di promuovere e provocare azioni o comportamenti per finalità, di norma, economiche e sociali che si realizza mediante la previsione di una *controprestazione* conferita ai singoli in modo che ove dette attività o comportamenti non venissero attuati, il vantaggio, anche se già riconosciuto, non andrebbe erogato e se erogato andrebbe restituito⁸.

L'ordinamento tributario conosce, al riguardo, una serie di istituti con cui viene attuata questa finalità incentivante dietro "ricompensa", che vanno dai crediti d'imposta, ai *voucher* o *bonus* fiscali, a peculiari tecniche di determinazione dell'imponibile o dell'imposta, a forfetizzazioni, ecc.

Seguendo quest'approccio di tipo funzionale si assegna la qualifica di agevolazione fiscale, e non si determina, quindi, solo un'ipotesi di minore tassazione nell'ambito della disciplina propria del tributo (esenzioni o esclusioni), quando con la norma incentivante si realizza una "*spesa fiscale*" o "*spesa pubblica implicita*" (cd. *tax expenditures*), ovvero quando si ricorre alla disciplina fiscale per concedere ciò che potrebbe essere altrimenti concesso ai singoli beneficiari con contributi finanziari o sovvenzioni pubbliche⁹.

⁷ Sull'argomento, S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., 401 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., 92, che definisce le agevolazioni, come istituti sottrattivi e derogatori rispetto alla norma ordinaria e ispirati ai principi propri in funzione promozionale che si differenzia da quelli additivi (le penalizzazioni o disincentivi).

⁸ Sull'interessante studio svolto per l'inquadramento sistematico delle agevolazioni e sulla diversa natura delle leggi incentivo secondo i modelli elaborati in teoria generale delle *leggi di mero conferimento* e di *leggi meramente condizionate in senso favorevole all'attività privata* che non assumono, si rinvia a A. DANNINO, *A agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008 ed agli autori ivi citati. Questa tipologia di norme derogatorie vien qui descritta come una *legge meramente "condizionatrice"* di determinati comportamenti o azioni del soggetto passivo cui vengono concesse "esclusioni" o "esenzioni" dall'imponibile o dall'imposta per esigenze di tipo tecnico.

⁹ Si vedano, S. LA ROSA, *op. in ult. cit.*; A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, 1525 ss., la funzione fiscale, in certi casi, per il medesimo concetto, si usano le espressioni finanziamenti indiretti, virtuali, impliciti. Secondo l'OCSE, le *tax expenditures* consistono nel trasferimento di risorse pubbliche attraverso la riduzione di obblighi fiscali che

Sotto il profilo strutturale, invece, per configurare un'agevolazione fiscale in senso tecnico, si richiedono ulteriori elementi ed in particolare, l'esistenza di limiti temporali o territoriali di efficacia, la collocazione della norma di favore in testi normativi specificamente dedicati, una disciplina formalmente derogatoria, il coinvolgimento in senso agevolativo di una pluralità di tributi¹⁰.

Ora, se si prescinde da queste impostazioni di tipo dogmatico e se si prende in considerazione la prerogativa principale di una norma tributaria adottata in *funzione incentivante* di determinate azioni o comportamenti, possono ricavarsi in maniera più semplice dei distinguo con altre tipologie di norme di favore¹¹.

La prima distinzione si ricava dal confronto con una agevolazione fiscale che costituisca una *mera deroga* rispetto alla norma base di riferimento. In questo caso, una volta individuato il sistema di riferimento in relazione al quale valutare l'*eccezionalità* della misura, potrà stabilirsi se quest'ultima possa ritenersi una deroga "giustificata" dalla *natura o dalla struttura del sistema* individuato o *dai principi informatori o basilari del sistema* stesso.

Così avviene, ad es. nel caso della tassazione degli utili da partecipazione, attraverso l'esenzione, seppur limitata, dei dividendi distribuiti ai soci dalle società ed enti commerciali a fini IRES ex art. 89, comma 2, del TUIR per evitare il fenomeno della doppia imposizione economica; oppure nei casi delle operazioni esenti o non imponibili o fuori campo IVA¹²; od ancora quando si stabiliscono variazioni di aliquote entro determinati intervalli fissati dal legislatore (statale o regionale) o maggiorazioni di quote di deduzione di determinati costi, ecc.

Una seconda differenza si ricava allorché la norma agevolativa tributaria intende solo *tutelare* e non realmente pro-

quando si concretizzano nell'acquisto di un bene, assumono la configurazione di sussidio.

¹⁰ Sul tema, L. DEL FEDERICO, *Legittimità delle agevolazioni fiscali*, cit.

¹¹ Sull'ampia ricostruzione delle tipologie di agevolazioni, R. ZENNARO, *Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1987, I, 64 ss.

¹² Sul punto si veda A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, 138 ss.

muovere “dietro ricompensa” una certa situazione giuridicamente rilevante.

Qui i vantaggi riconosciuti al singolo non sono legati, cioè, in via sinallagmatica al compimento di una data azione, ma sono concessi al fine di rimuovere o ridurre e, quindi, compensare le differenze preesistenti per motivi di *uguaglianza sostanziale* e di *equità*, e quindi, per dare concreta applicazione del principio di capacità contributiva e degli altri principi e valori extra-tributari costituzionalmente garantiti¹³.

È quanto avviene, ad esempio, nel caso del riconoscimento degli oneri deducibili o delle detrazioni d’imposta nella liquidazione dell’IRPEF dove, peraltro, è difficile se non impossibile, separare la funzione fiscale (ispirata dal principio di capacità contributiva ed uguaglianza sostanziale) da quella extrafiscale del beneficio concesso (favorire o tutelare le famiglie bisognose, l’acquisto della casa di abitazione, sostenere il ricorso al credito, alla tutela della salute, al risparmio, ecc.).

In quest’ambito possono annoverarsi anche taluni “vantaggi” che vengono concessi ai contribuenti nell’ambito del procedimento impositivo o di riscossione, come avviene quando determinati redditi o proventi vengono tassati con imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d’imposta, oppure quando vengono concesse “facilitazioni” in termini di dilazione di pagamento, riduzioni concordate di imposte o sanzioni, ecc.

Un terza distinzione riguarda il caso in cui si ricorre alla leva fiscale per introdurre trattamenti differenziati, siano essi sussidi, sovvenzioni, crediti d’imposta che, tuttavia, rimangono “estranei” alla disciplina propria del tributo, come avviene, ormai molto frequentemente, per promuovere determinati comportamenti virtuosi o attività dei privati a fini sociali, economici, culturali, ecc. È il caso dei crediti d’imposta concessi per le ristrutturazioni edilizie, il risparmio energetico, l’occupazione, il rilancio della competitività delle imprese, l’aggregazione di-

¹³ Le *tax expenditures* consistono, in definitiva, in entrate a cui lo Stato rinuncia in luogo di espliciti programmi di spesa e, per questo, secondo il Fondo Monetario Internazionale, possono costituire una minaccia alla “*fiscal transparency*”. Per questo il Fondo raccomanda di integrare i documenti di bilancio con un riepilogo delle misure annualmente previste dagli Stati ed una stima approssimativa dell’impatto finanziario di ogni agevolazione prevista (*OECD Best Practices Guidelines*).

mensionale di imprese o attività professionali, il livello di protezione dell'ambiente, la riqualificazione del territorio o delle città, ed altro.

Tranne i casi di deroga al sistema tributario di riferimento, allora, e pur quando non possa parlarsi di *agevolazioni fiscali* in senso stretto, ferma restando la difficoltà connessa al tentativo di individuare una categoria omogenea delle stesse, deve pur sempre considerarsi che, ove determinate agevolazioni siano concesse ad imprese si ritornerà nell'alveo degli *aiuti di Stato* di derivazione comunitaria.

La Corte di Giustizia, definisce aiuti, come si è visto, “*tutti gli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, anche senza essere definite sovvenzioni, ne hanno la medesima natura e producono identici effetti*”¹⁴. È del tutto irrilevante, quindi, la *causa* o lo *scopo* perseguito con la previsione di un dato aiuto, giacché ciò che conta, secondo *l'acquis communautaire*, sono solo gli effetti, anche potenzialmente nocivi che con l'aiuto possono prodursi sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri.

Ne consegue che ove determinate agevolazioni “fiscali” siano disposte a favore di imprese, con fondi pubblici ed in modo selettivo per il perseguimento di funzioni *extrafiscali*, fatti salvi i casi in cui si tratti di norme che generano una minore tassazione in quanto *deroghe ed eccezioni* ai principi informatori del sistema tributario domestico, saremo in presenza di *aiuti fiscali di Stato*, in linea di principio vietati dalla disciplina sulla concorrenza, salvo che non si tratti di misure “giustificate” dall'insieme di regole e principi di fonte comunitaria in precedenza considerati¹⁵.

¹⁴ Corte di Giustizia, tra le più recenti, 22 novembre 2001, causa C-53/00. Sul punto, L. DEL FEDERICO, *Legittimità delle agevolazioni fiscali*, cit.

¹⁵ Cfr., Cap I, par. 10. In particolare se gli aiuti sono selettivi e la loro concessione non è riconducibile ad una delle ipotesi di deroga previste dal Trattato; né siano osservate le regole imposte dal regolamento di controllo ex art. 108 TFUE; o non si rientri nelle categorie di aiuti in esenzione (ora contenute nel Regolamento Unico CE n. 800/2006) o nel regime degli aiuti *de minimis*, od ancora se non si tratti di aiuti ammissibili perché ritenuti *coerenti e conformi* a determinate politiche ed obiettivi dell'Unione, essi rientreranno nei divieti imposti dalla politica della concorrenza e, pertanto, andranno considerati aiuti illegali o incompatibili. Secondo la Commissione (98/C-384/03) un vantaggio è selettivo, infatti, “*se la misura instauri a favore di talune imprese dello stato*

Si delinea, quindi, il primo limite assoluto di natura interna alla introduzione di norme di favore, anche di natura fiscale, che, come si già analizzato, nasce dalla “*costituzionalizzazione*” del diritto comunitario, ora espressa in maniera esplicita al comma 1 dell’art. 117 della Cost., che determina l’inclusione, tra i principi generali dell’ordinamento, della “*nozione comunitaria di concorrenza*” che impone al legislatore di rispettare il divieto di concedere aiuti che possano essere di ostacolo alla libertà degli scambi e alle regole del libero mercato¹⁶.

Da queste regole e dal rapporto di subordinazione gerarchica tra ordinamento comunitario e di quello domestico, secondo la dottrina che si è occupata del tema, si ricava che il divieto di cui all’art. 107 del TFUE non è assoluto, ma relativo, giacché non tutti gli aiuti sono vietati, ma solo quelli ritenuti *incompatibili*, tranne quelli *esenti o esentabili*, o perché autorizzati dalla Commissione o perché rientranti nei regolamenti di esenzione per quanto indicato ai par. 2 e 3 della norma¹⁷.

Si noti che, dalla procedura di controllo degli aiuti ex art. 108 del TFUE che, come si è visto, è il procedimento che va osservato nel caso si presenti alla Commissione un progetto di aiuti non esentati dall’obbligo di previa notifica, si ricava un’altra riflessione.

Per parte della dottrina, avallata anche della giurisprudenza e dalla prassi seguita dagli Stati, compreso il nostro, l’autorizzazione della Commissione andrebbe considerata come una *condizione legale* dell’efficacia della legge nazionale di modo che la norma interna entrerebbe in vigore, ma i suoi effetti sarebbero sospesi fino all’autorizzazione della Commissione.

Secondo altra interpretazione, invece, l’autorizzazione sarebbe strumentale al perfezionamento della legge interna e, quindi, il procedimento di autorizzazione della Commissione costituirebbe parte di un procedimento unitario volto al perfezionamento della legge istitutiva dell’agevolazione.

In entrambi i casi, l’autorizzazione rappresenta un altro limi-

membro un’eccezione all’applicazione del sistema tributario generalmente applicabile. Una volta determinato detto sistema si deve poi valutare se l’eccezione o la differenziazione siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso ossia se discendono direttamente dai principi informatori o basilari del sistema dello stato membro interessato”.

¹⁶ Sul tema, M. INGROSSO, *La comunitarizzazione cit.*, 8 ss.

¹⁷ Come si è chiarito, *supra*, al cap. I, par.10.

te alla legittimità di una norma agevolativa fiscale domestica giacché, ove non si rispettino le regole previste dall'art. 108 TFUE o nei casi in cui la Commissione esprima una valutazione negativa, non si verificherebbe proprio *l'istituzione dell'aiuto* e lo Stato membro è, per questo motivo, obbligato a recuperare ciò che è stato nelle more eventualmente fruito dai beneficiari¹⁸.

Ne consegue che, volendo fornire una sintesi del ragionamento fin qui seguito, uno Stato membro può concedere aiuti, anche fiscali, ove intenda perseguire interessi ed obiettivi interni che coincidono con gli interessi generali ritenuti superiori e rilevanti all'interno dell'Unione e quando ritiene che detti sussidi favoriscano il raggiungimento degli obiettivi di politica europea siano essi economici, sociali, ambientali, culturali, ecc.

In ogni caso, però, gli aiuti non potranno essere *selettivi*, e non potranno comportare, quindi, ingiustificati vantaggi ai concorrenti, salvo che si tratti di casi in cui la selettività risulti "*giustificata*" da ragioni che derivano dall'insieme di regole e principi di fonte comunitaria che, come si è già considerato, individuano specifici casi di deroga o di esenzione.

Quanto a dette "ragioni" valga considerare che se si è in presenza di aiuti cd. Settoriali, gli stessi dovranno manifestarsi indispensabili al raggiungimento dell'obiettivo prefissato, proporzionati in misura strettamente necessaria al perseguimento dello stesso; dovranno essere temporanei, digressivi e non ripetibili, e andranno comunicati e contabilizzati secondo procedure chiare e trasparenti. Se si tratta di aiuti Regionali, le misure concesse dovranno essere, del pari, proporzionate rispetto al fine che si intende raggiungere con la loro concessione e la loro misura dovrà essere decrescente nel tempo e capace di produrre effetti duraturi anche dopo la sua cessazione. Se si tratta, infine, di aiuti Orizzontali, e quindi di aiuti destinati a favorire obiettivi a carattere trasversale, gli stessi dovranno rientrare nei limiti indicati nei regolamenti di esenzione per categoria, ora riassunti nel Regolamento unico n. 800/2006, o essere "tollerati" dalle regole imposte dalla politica della concorrenza, come avviene per gli

¹⁸ Per M. INGROSSO, *op. in ult. cit.*, 62 ss., il divieto di cui all'art. 107 TFUE sarebbe assoluto e non relativo ed impedisce allo Stato l'uso di qualsiasi aiuto sin tanto che la decisione positiva della Commissione non interviene. Il potere normativo di istituire aiuti competerebbe, dunque, in via esclusiva alla Commissione.

aiuti di importanza minore e ritenuti inidonei, per la loro scarsa significatività, a falsare il corretto funzionamento del mercato interno (Regolamento del *de minimis*¹⁹).

Altra regola concerne la cd. *selettività territoriale* che è l'altro limite che si incontra quando con una data norma di favore si avvantaggiano, come si diceva, *talune imprese o talune produzioni* ubicate in una sola parte del territorio di riferimento; aspetto su cui si ritornerà nel corso della presente indagine, dove aver esaminato gli altri vincoli di natura interna posti all'esercizio della potestà impositiva dello Stato e degli enti territoriali¹⁹.

Per ora si consideri che potranno ritenersi, comunque, legittime, le agevolazioni fiscali che, seppur selettive territorialmente, si limitano a costituire "un'eccezione" all'applicazione del sistema tributario generalmente applicabile in quel dato territorio e che, quindi, si manifestino giustificate "*dalla natura o dalla struttura del sistema tributario di riferimento*" o qualora discendono "*dai principi informativi o basilari del sistema stesso*" (cd. test della deroga, Corte Giustizia 1974 C-173/73).

Per quanto fin qui considerato, in definitiva, sono legittime le agevolazioni fiscali che si mostrino *coerenti, conformi e proporzionate* ai principi generali del sistema tributario interno (nazionale o regionale) e che a loro volta siano "*conformi*" e "*coincidenti*" con i principi, le azioni e gli obiettivi fissati dalle fonti europee.

La "*doppia coerenza*" delle agevolazioni fiscali al sistema giuridico integrato nazionale e comunitario di riferimento, finisce per rendere ammissibile, in definitiva, una data misura agevolativa anche a favore delle imprese rendendola *legale e compatibile* pur se erogata o concessa sotto forma di aiuto fiscale.

La "*coerenza del sistema fiscale*" va, peraltro, intesa secondo l'accezione che è derivata dall'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia che l'ha più di recente valorizzata come principio giuridico.

Con essa si esprime, invero, la necessità di una correlazione diretta tra una diminuzione delle imposte o un beneficio, da un lato, e la tassazione, dall'altro con riferimento allo stesso contribuente e alla stessa imposta, all'interno dello Stato membro,

¹⁹ *Infra*, Cap. III, par. 6.

non solo con riguardo al sistema fiscale nazionale, ma anche con riferimento ai sistemi fiscali nazionali o stranieri di altri Stati membri.

Nella sentenza *Manninen* (C-319/2002), e secondo quanto si legge nel parere dell'avvocato generale nel caso *Marks & Spencer* (C-446/2003), la Corte ha ritenuto, infatti, che la coerenza del sistema fiscale è assicurata nella misura in cui vi sia una correlazione tra il vantaggio per l'azionista e l'imposta sulle società, anche quando l'azionista è residente in uno stato diverso da quello in cui ha sede la società.

La Corte di Giustizia prende in considerazione, dunque, il profilo della coerenza del *sistema giuridico integrato* interno ed europeo anche per regolare i rapporti tra Stato della fonte e Stato della residenza, entrambi parte del mercato unico, verificando che non si realizzino violazioni delle libertà fondamentali e del principio di non discriminazione²⁰.

3.2 I limiti imposti alle agevolazioni fiscali dai principi costituzionali secondo un' interpretazione evolutiva

Occorre verificare, allora, quando una certa agevolazione fiscale concessa ad imprese, possa rispondere e trovare la sua *ratio* nelle esigenze proprie del sistema giuridico "integrato", sul piano interno e comunitario.

È la stessa Corte di Giustizia ad ammettere, invero, l'esistenza di misure dirette ad esonerare, totalmente o parzialmente, le imprese di un particolare settore dagli oneri che impattano sul bilancio qualora le stesse rispondano alla normale applicazione del sistema generale e, quindi, quando "l'esonero sia giustifica-

²⁰ Sui principi comuni nel diritto comunitario, F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in (a cura di A. DI PIETRO) *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 120 ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 241 ss.; M. PACINI, *Il principio generale europeo di non discriminazione*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 779 ss.; C. MONACO, *I principi di non discriminazione, non restrizione e ragionevolezza nel diritto comunitario e nel diritto del commercio internazionale: struttura, contenuto e incidenza sui sistemi fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2006, 449 ss.

to dalla natura o dalla struttura di tale sistema generale”²¹, oppure per la coincidenza della finalità di politica generale perseguita rispetto agli “obiettivi ed interessi della politica sociale ed economica europea”.

Per quel che concerne il sistema tributario domestico, si usa ricorrere agli esempi delle esenzioni o dei crediti d’imposta concessi per evitare la doppia imposizione economica su determinati redditi o proventi, oppure delle misure adottate per rispondere a logiche redistributive, come avviene con le variazioni di aliquote di tassazione disposte per ragioni legate alla progressività di cui al comma 2 dell’art. 53 della Cost.

È noto che la *progressività*, che informa il nostro sistema tributario, non soltanto va letta nell’ottica dell’individuazione della capacità contributiva attraverso cui è richiesto a “tutti” di fornire allo Stato le risorse necessarie alle spese pubbliche, ma anche in funzione redistributiva per il raggiungimento degli obiettivi di giustizia sociale previsti dalla Costituzione.

Può ritenersi ormai consolidata l’interpretazione che collega la capacità contributiva all’individuazione di un *indice economicamente valutabile* che permetta al singolo di assolvere il suo dovere solidaristico di contribuire alle spese pubbliche.

In una nota sentenza della Corte (n. 155 del 2001) si chiarisce che “*la capacità contributiva non presuppone necessariamente l’esistenza di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione in termini di forza e consistenza economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti*”.

Quando sussiste questo collegamento tra la prestazione imposta e i fatti indice economicamente valutabili in termini di *consistenza, effettività, attualità e ragionevolezza* e, dunque, di non arbitrarietà delle scelte del legislatore, l’obbligazione tributaria sorge ed il singolo è tenuto a concorrere alle spese pubbliche²². La progressività contribuisce, del resto, alla definizione

²¹ Corte di Giustizia, 2 luglio 1974, causa C-173/73.

²² Sul concetto di attualità, ed effettività, sono numerose le sentenze della Corte. Si segnalano, *ex multis*, le nn. 200/1976, 126/1979; 42/1980 e 44/1996; sul tema, G. FALSITTA, *Nota a Corte Cost. n. 263/1994*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 541 ss.

dello spazio per mettere sullo stesso piano situazioni economiche differenti ed attuare, di conseguenza il principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, comma 2 della Cost.

Ebbene i principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività, come norme basilari e portanti del sistema tributario nel nostro ordinamento, sono quelli a cui ispirarsi nella produzione di norme di favore giacché attraverso essi viene a delimitarsi l'ambito entro possono poi risultare ammesse casi di deroga "per esigenze di sistema"²³.

Significativo è, al riguardo, richiamare la sentenza della Corte Costituzionale n. 21 del 19 gennaio 2005 con la quale venne respinta l'eccezione di incostituzionalità degli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/97, istitutivo dell'IRAP, per contrasto con l'art. 53 della Cost. che prevedevano, in via transitoria, aliquote differenziate ed in particolare, maggiorate per banche, ed altri enti e società finanziarie, nonché per le imprese di assicurazione che, indirettamente affronta anche la questione delle aliquote ridotte per il settore agricolo e della piccola pesca, nonostante l'identità della base imponibile assunta dal legislatore quali indice di capacità contributiva costituito dal valore della produzione netta. La Corte, in quel caso, ha ammesso la differenziazione di aliquote settore per settore e, quindi, il diverso atteggiarsi dell'onere tributario che ne derivava, per le motivazioni "non irragionevoli di politica economica e di natura redistributiva" seguite, in quel caso, dal legislatore.

Secondo la citata sentenza, le possibili discriminazioni generate da una norma, soprattutto come quelle oggetto del suo esame caratterizzate anche dalla transitorietà "possono essere giustificate e quindi accettate per necessità di sistema" e "per esigenze di adattamento tra vecchia e nuova disciplina" per evitare, cioè, la possibile divergenza tra la precedente ripartizio-

²³ Sul tema, I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; G. A. MICHELLI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1964, I, 27 ss.; F. MOSCHETTI - R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, I, Torino 1987; F. MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.* 1986, I, 355.; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione*, cit., 44 ss.; D. RUSSETTI, *L'incerta compatibilità tra diritto comunitario e art. 53 della costituzione*, www.forumcostituzionale.it.

ne del carico fiscale sui soggetti passivi e quella che si sarebbe verificata ove nella prima fase di applicazione dell'IRAP si fosse adottata un'aliquota unica indifferenziata per tutti i settori produttivi del comparto privato.

Ecco allora che è possibile ravvisare l'altro aspetto fondamentale quando si affronta la questione della legittimità di determinate norme agevolative che si lega alla progressività dell'imposizione, rappresentato dalla "*coerenza del sistema tributario*" nazionale di riferimento.

Tale coerenza richiede, infatti, sulla scia dell'approccio teorico di tipo funzionale e non solo strutturale delle norme agevolative, di individuare le ragioni delle *finalità extrafiscali* della agevolazione adottata anche in altri principi costituzionali di rango equivalente o sovraordinato rispetto a quello di capacità contributiva e della progressività di cui all'art. 53 della Cost.

Si tratta, esemplificando, dei principi costituzionali posti a tutela del lavoro (art. 36), del risparmio (art. 47), della mutualità e cooperazione (art. 45), della libertà di iniziativa economica (art. 41), della cultura (art. 9), della famiglia (art. 31), della salute (art. 32), ma tanti altri potrebbero essere annoverati a seconda dello scopo funzionalmente perseguito dalla norma.

Se però si analizza il fenomeno da una prospettiva che tiene conto anche dell'evoluzione della struttura del sistema giuridico nazionale in corso e di quella che riguarda il concetto stesso di capacità contributiva, bisognerebbe osservare che, in ragione degli effetti redistributivi "perversi" che si originano dall'attuale fenomeno dell'accumulazione e concentrazione della ricchezza, soprattutto di quella mobiliare, su pochi e il sempre più dilagante impoverimento e minore ricchezza di molti altri, si dovrebbe convenire sull'inattualità delle teorie che radicano la compatibilità delle norme impositrici e, specularmente, di quelle agevolatrici, in una visione per così dire "tradizionale" e "solo domestica" del principio di capacità contributiva.

Si registrano, invero, significativi contributi dottrinali che si sono posti l'obiettivo di pervenire ad una più ampia definizione del concetto di capacità contributiva che si estenda ad una diversificazione anche "*qualitativa*" delle ricchezze scambiate o possedute.

Secondo questa diversa e più ampia visione, a ben vedere, si potrebbe ammettere la legittimità di un'imposizione di tipo pa-

trimoniales che colpisca beni anche improduttivi di “*ricchezza novella liquida*” e, quindi, di ricchezza idonea a rendere possibile la soddisfazione della pretesa senza intaccare il patrimonio stesso²⁴.

Secondo questa impostazione di tipo *oggettivo* della capacità contributiva, il legislatore potrebbe, cioè, essere legittimato a chiedere un maggior concorso alle spese pubbliche al contribuente per il solo fatto che questi si trovi, rispetto ad altri, in una *potenziale* situazione di vantaggio economicamente valutabile, senza che detto vantaggio si traduca necessariamente in un arricchimento patrimoniale o materiale effettivo da cui costui fosse tenuto ad attingere per assolvere il suo dovere contributivo²⁵.

Questa tendenza all’*oggettivazione* della capacità contributiva si riscontra, peraltro, come è stato segnalato²⁶, anche nei tributi che nulla hanno a che vedere con la presenza di un reddito o patrimonio, come è avvenuto, anche se in un contesto molto lontano da quello europeo, negli Stati Uniti quando è stata istituita la tassa (e non una sanzione) nei confronti di chi non stipula l’assicurazione sanitaria obbligatoria²⁷.

Resta il problema di stabilire qual è e in cosa possa rinvenirsi la *ratio* giustificatrice un tale tipo di prelievo e se debba o

²⁴ Così, A. GIOVANNINI, *Imposizione patrimoniale e capacità contributiva. Discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in atti del convegno, Napoli, 25 settembre 2012 che, parla a proposito di effetti *redistributivi rovesciati* rispetto a quelli di un’economia di tipo industriale che si basava sui fattori della produzione capitale e lavoro e quindi sui redditi generati da dette fonti. Sulla concezione oggettiva della capacità contributiva si rinvia a F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2001, 85 ss.; P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, 86 ss. In senso contrario, si segnalano F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Dir. trib. e Corte Cost.*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 45 ss.; G. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in *Dir. trib. e Corte Cost.*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, 25 ss.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 217 ss., E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Torino, 2006, 191 ss. che, sul punto, usa l’espressione “*riserva di consumo*” per indicare l’idoneità di un dato bene patrimoniale ad esprimere capacità contributiva. Così A. GIOVANNINI, *op. in ult. cit.*, 7 s.

²⁵ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 89 ss.; ID, *Diseguaglianza, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2002, 287 ss. dove si affronta la questione della progressività in funzione redistributiva *selettiva* anche alla luce delle implicazioni discendenti dall’attuazione del federalismo fiscale.

²⁶ A. GIOVANNINI, *op. in ult. cit.*

²⁷ Cfr. Corte Suprema degli Stati Uniti, 28 giugno 2012, cd. *Obamacare*.

meno stabilirsi un limite di tipo quantitativo per evitare che, con un'imposizione che colpisca in via oggettiva taluni beni, si arrivi ad un carico *sproporzionato ed irragionevole*, tenuto conto della situazione di chi vede aggiungere una tale forma di prelievo all'imposizione diretta sui propri redditi.

Secondo la dottrina che ha approfondito la questione, questo limite massimo, che dovrebbe quanto meno coincidere con il cd. minimo vitale, come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale²⁸, potrebbe trovare la sua fonte proprio nella *progressività* e, quindi, in definitiva, nell'art. 53 della Cost., per evitare che il prelievo si trasformi in una sanzione o in una misura ablativa o confiscatoria²⁹.

A questa visione *allargata* in senso oggettivo-patrimoniale del concetto di capacità contributiva si arriva, del resto, anche attraverso norme e fonti di derivazione comunitaria che, come si è in precedenza rilevato, seppure emanate secondo l'obiettivo formale del "*coordinamento e/o riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri*", finiscono per influenzare sempre più, fino a "dirigere", la produzione di nuove e "comuni" forme di imposizione indiretta sul patrimonio³⁰.

È il caso della recente *tassa sulle transazioni finanziarie* (cd. *Tobin Tax*), ovvero dell'imposta prevista in una proposta di direttiva della Commissione europea nel 2011 che andrebbe introdotta in tutti i paesi dell'Unione con lo scopo dichiarato di "*stabilizzare*" i mercati penalizzando chi fa speculazioni finanziarie.

La *Tobin Tax* ha già visto la sua introduzione in Italia, seb-

²⁸ Si veda, in particolare, G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 89 ss.

²⁹ A. GIOVANNINI, nel suo scritto, ritiene che seppure progressiva l'imposizione debba prevedere che, stabilito un certo limite massimo, al decrescere della ricchezza una parte maggiore di questa rimanga libera da tassazione. Si dovrebbe ammettere, in definitiva, che la tassazione si arresti ad un livello mediano che si attesti, al massimo, al cinquanta per cento dei propri averi. Così avviene, ad es., in Francia, dove è presente un'imposta patrimoniale (*l'impôt de solidarité sur la fortune*) per la quale il legislatore ha fissato un massimale, proprio per evitare che l'imposta si trasformi in un prelievo confiscatorio. È contrario ad un limite quantitativo, F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 104 ss. A favore, G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Jovene, 2011, 447 ss.; G. FALSITTA, *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 46 ss.

³⁰ Sull'argomento, D. RUSSETTI, *L'incerta compatibilità*, cit., e le citazioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia ivi citate.

bene sia per ora prevista la sua entrata in vigore nel 2014, con il Disegno di Legge di Stabilità per il 2013 approvato dall'attuale Governo mentre si sta licenziando questo lavoro, nonostante alcuni Stati della UE non abbiano ancora sciolto le loro riserve e molti altri continuano ad opporre forti critiche e resistenze³¹.

Si tratta di un'imposta che colpirà l'ammontare del corrispettivo o l'ammontare nazionale della transazione gestita o eseguita attraverso intermediari finanziari in tutti i tipi di strumenti finanziari, compresi i derivati, quote o azioni di organismi d'investimento collettivo, esclusi solo i titoli di stato, mediante una ritenuta alla fonte a titolo definitivo (per ora stimata) nella misura dello 0,05% che è l'aliquota prescelta tra il minimo e massimo stabiliti dalla proposta di direttiva (0,01 a 0.1), ma che, sembra, arriverà a colpire anche i saldi bancari e, quindi, in definitiva, i risparmiatori.

Vista la "prossima" introduzione nel nostro ordinamento di questo prelievo e le forti obiezioni che si registrano da parte di economisti ed europeisti, non è utile tentare di dilungarsi sulle previsioni di gettito e sugli effetti di questa nuova tassa.

Certo è che un prelievo che *discrimina* qualitativamente la ricchezza rafforza l'idea che occorre interpretare il concetto di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale, secondo questo approccio evolutivo e conferma la rilevanza "*indiretta*", e (sempre più) *incisiva* della politica europea e delle norme di derivazione comunitaria sulla potestà tributaria degli Stati membri.

Altro esempio emblematico della forte influenza dei principi di rango comunitario sui principi interni costituzionali e, dunque, sui limiti portanti di questo sistema giuridico "integrato" interno e comunitario entro cui legittimare talune norme agevolative, si ritrova allorché si passi ad esaminare l'area dei *tributi ambientali*.

³¹ Secondo quanto riferito dalla stampa, gli Stati hanno deciso di procedere attraverso il meccanismo della *cooperazione rafforzata* che permette ad almeno nove stati membri di andare avanti da soli anche senza il consenso di tutti e 27 membri. Per ora il via libera alla *Tobin Tax* è stato dato da undici Paesi tra cui l'Italia rispetto ai 17 della zona euro. Da ricordare che lo stesso James Tobin, ideatore della tassa sulle transazioni finanziarie, aveva sottolineato come l'utilità di quella che è poi diventata la *Tobin Tax* si sarebbe rivelata soltanto se un'aliquota fosse stata applicata a livello globale. Non verificandosi, allo stato, questa eventualità, si potranno creare effetti discorsivi nella probabile diminuzione del volume delle operazioni borsistiche e/o fughe di capitali verso paesi che non adottano la tassa.

Si è già considerato che la tutela dell'ambiente è obiettivo prioritario e strategico dell'Unione ed è, ovviamente, valore che assume rango costituzionale anche nel nostro ordinamento³².

Proprio in ambito ambientale talune norme interne rendono manifesta la “*funzione di intervento*” dell'azione dello Stato che tende a rimuovere le diseguaglianze esistenti tra situazioni giuridiche identiche e che, in funzione promozionale, intende favorire il perseguimento di determinati obiettivi tra cui la razionale ed efficiente allocazione delle risorse ecologiche e il contenimento delle diseconomie esterne causate da attività dannose.

Ma anche secondo la politica ambientale europea, ed in particolare in attuazione del principio “*chi inquina paga*” di cui all'art. 191 del TFUE, gli operatori economici devono sopportare il costo dei danni generati dai loro comportamenti non virtuosi, mentre vanno premiati coloro che attuano o investono in beni e servizi *ecompatibili* e che si impegnino ad acquisire una reputazione basata “non sul prezzo”, ma sul proprio agire virtuoso³³.

Ebbene se una agevolazione fiscale è disposta da una legge nazionale con lo scopo dichiarato di perseguire la finalità *extrafiscale* di tutela dell'ambiente, occorrerà, pur sempre, che la misura adottata risulti *conforme e coerente* con l'ordinamento ed i principi di rango comunitario. In nessun caso, infatti, una norma nazionale emanata per finalità extrafiscali, qualunque esse siano, né l'eventuale finalizzazione dei proventi riscossi attraverso un dato tributo ad uno specifico fine istituito, potrebbero “giustificare” una prestazione imposta o un'agevolazione ove questo si appalesasse in contrasto con un principio fondamentale e basilare del diritto europeo.

Il che significa, volgendolo in positivo, che saranno, invece, ammesse *discriminazioni fiscali* ove, con la norma emanata, si

³² *Supra*, cap. I, par. 9.

³³ Sono molti i contributi sul tema della fiscalità ambientale. Tra questi, F. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; F. GALLO - F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115 ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di Diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, Padova, annuario, 2001, 123 ss.; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 ss.; R. ALFANO, *op. cit.*; P. SELICATO, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 257 ss.; P. SELICATO, *Imposizione fiscale*, *cit.*, 1160 ss.; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 30.

perseguono interessi comunitari, o quando la discriminazione operata risponda ad un'esigenza di *coerenza interna* del sistema fiscale domestico che *coincide* o è *conforme* al sistema giuridico di fonte europea³⁴.

Il parametro per valutare questa “doppia coerenza” e, quindi, in definitiva, per raffrontare gli obiettivi europei e gli interessi dei soggetti giuridici o degli Stati membri è la “*proporzionalità*” degli aiuti che è quella che si ricava dal fatto che l'aiuto concesso abbia generato un beneficio *aggiuntivo*; che non sarebbe stato possibile ottenere gli stessi risultati *con altra misura di entità minore*; che l'aiuto concesso sia stato limitato *al minimo necessario* per ottenere il livello di tutela desiderato e che, dunque, non abbia arrecato vantaggi eccessivi al beneficiario e, quindi, distorsioni nella concorrenza.

In questo senso si è espressa la Corte di giustizia in più occasioni ed, in particolare, con riferimento al nostro ordinamento e all'area dei tributi ambientali³⁵ quando si è pronunciata sulla incompatibilità del *tributo sul passaggio del gas metano* disposto dalla L. R. Sicilia del 26 marzo 2002, n. 2³⁶ e della *cd. tassa sul marmo* del Comune di Carrara disposta L. n. 794 del 15.7.1991³⁷.

Si tratta di tributi che vennero istituiti con lo scopo *dichiarato* del perseguimento di una finalità ambientale ma che, invece, si sono rivelati in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento dell'Unione. In quell'occasione, la Corte ha ritenuto che, attraverso quelle imposizioni, si erano introdotte, di fatto, tasse di effetto equivalente a dazi doganali, vietate dalle regole sulla concorrenza e dal principio di non discriminazione.

Ma il caso che forse meglio consente di mettere in evidenza l'esigenza di quella doppia “*coerenza*” che deve sussistere tra i principi fondamentali comunitari e quelli interni, di cui innanzi si parlava, è quello che si è verificato con riferimento al nostro ordinamento, con la *cd. tassa sul lusso* della Regione Sardegna istituita con la L. R. n. 4 dell'11 maggio del 2006 su determinati beni di lusso (resi-

³⁴ Su queste riflessioni e sull'evoluzione della nozione di fiscalità comunitaria, A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, 216 ss.

³⁵ Corte di Giustizia, sentenze 22 giugno 2000, causa C-318/98; 14 aprile 2005, causa C-6/03.

³⁶ Corte di Giustizia 21.6.2007, C-173/05.

³⁷ Corte di Giustizia 9.9.2004, C-72/03.

denze secondarie, e aeromobili ed unità da diporto) e con trattamenti differenziati in ragione del domicilio fiscale e della residenza in Sardegna dei soggetti passivi, individui ed imprese.

La Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità degli artt. 2 e 3 della cit. L. n. 4/2006 in relazione all'art. 117, comma 1 della Cost., ha, in quell'occasione, e per la prima volta, operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia affinché venisse dapprima valutata la compatibilità della stessa con il divieto di aiuti di Stato previsto dal Trattato con ciò dimostrando, in definitiva, di aver ritenuto di dover subordinare la sua decisione alla previa valutazione della conformità della tassa al diritto europeo. La Corte ha dichiarato l'incompatibilità della tassa, proprio perché ha ritenuto che la norma fosse stata emanata in violazione delle regole della concorrenza e del principio di non discriminazione, ed ha giudicato "irrilevanti" le prospettate e dichiarate finalità ambientali dell'agevolazione, oltre che quelle "equitative" sottese all'intenzione di far concorrere alle spese pubbliche anche i soggetti con domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione³⁸ (sent. 17 novembre 2009, causa C-169/08).

³⁸ Secondo la linea interpretativa della Corte, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo che corrisponda a motivi imperativi di interesse generale. Per la fattispecie in questione, "*gli inquinamenti ambientali laddove siano causati da aeromobili privati e da unità da diporto che fanno scalo in Sardegna, si producono a prescindere dalla provenienza di detti aeromobili e unità da diporto e, in particolare, non presentano alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti degli stessi. Gli aeromobili e le imbarcazioni dei non residenti contribuiscono a danneggiare le risorse ambientali in maniera analoga agli aeromobili e alle unità da diporto dei residenti. Pertanto, la restrizione alla libera prestazione di servizi, quale essa risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla tutela dell'ambiente in quanto l'applicazione dell'imposta regionale sullo scalo che essa istituisce si basa su una differenziazione tra le persone priva di relazione con detto obiettivo ambientale*". Sulla questione, F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 921 ss.; L. DEL FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *La finanza locale*, 2008, 21 ss.; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione di competenze legislative in materia tributaria fra stato e regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, 1424 ss.; G. MARONGIU, *Le tasse "Soru" e l'impatto con la Corte costituzionale* in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 568; V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra corte costituzionale*

3.3 La riserva di legge ed il riparto di potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni. Riflessioni sul recente ddl costituzionale di Riforma della Riforma del Titolo V

La possibilità di attuare politiche di sviluppo della competitività e della crescita del Paese richiede di considerare gli altri vincoli di natura formale all'esercizio della potestà legislativa tributaria nel nostro ordinamento.

In questa analisi dovrà tenersi conto dell'attuale assetto della ripartizione di detta potestà tra Stato e Regioni ex art. 117 della Costituzione, come variata dalla Riforma del Titolo V ex L. n. 3/2001, e dell'emanazione, ormai quasi integrale, dei decreti legislativi di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale n. 42 del 2009, oltre che delle successive integrazioni e modificazioni, compresi gli ultimi avvenuti in questo scorcio di legislatura.

Tra questi interventi vanno segnalati anche "i propositi" di "Controriforma" della riforma del Titolo V della Costituzione, per ora sfociati in un *disegno di legge costituzionale* formulato dall'attuale Governo Monti, con il quale sembra che si sia voluta imprimere un'inversione di tendenza al processo federalista in corso e che, secondo i primi commenti, potrebbe far registrare alcuni "passi indietro" nel sistema delineato dell'autonomia e del decentramento di poteri e delle funzioni regionali cominciato negli anni 70 e proseguito nel 2001 con la modifica della parte seconda del Titolo V della Costituzione.

(sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, Milano, 2009; R. SUCCIO, *La fiscalità "sarda" si misura con l'ordinamento costituzionale e comunitario: l'esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche* in *Riv. dir. trib.*, 2009, 304 ss. Dopo la sentenza della Corte di Giustizia del 17 novembre 2009, causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri contro Regione Sardegna, A. CARINCI, *L'imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale*, in *Rass. trib.*, 2010, 278; E. DELLA VALLE, *Tassa sul lusso la Corte di Giustizia completa l'epitaffio*, in *Corr. trib.*, 2010, 201; D. STEVANATO, *Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 213; R. ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'unione europea*, in *Rass trib.*, 2011, 328 e ss; ID, *La fiscalità ambientale, Profili interni ed europei*, Torino, 2012.

Numerosi e significativi in questa materia sono gli apporti dei tanti contributi della dottrina e gli interventi della Corte Costituzionale che segnano l'attuale punto di arrivo del processo "federalista" in corso cominciato con la legge delega n. 42/2009 che, com'è noto, è nato e si è sviluppato secondo un modello (teorico) di tipo *solidaristico cooperativo* dove lo Stato mantiene un potere di *coordinamento generale* ed in cui esso definisce, in modo analogo, i poteri ed i limiti di intervento degli enti di governo sub statali (cd. federalismo simmetrico)³⁹; e ciò, no-

³⁹ È opinione comune e diffusa quella secondo cui il federalismo amministrativo attuato nell'ambito della riforma Bassanini con la legge delega del 15 marzo 1997, n. 59 che individua per la prima volta i principi guida per il conferimento delle funzioni ha anticipato ciò che si è realizzato con la Riforma del Titolo V della Costituzione, avvenuta con la L. 18 ottobre 2001, n. 3. Sul federalismo amministrativo, si v., in ult. M. CLARICH, *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Giorn. dir. amm.*, 2012, 105 ss. In particolare, sulla questione, P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 1426 ss.; ID, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 387; ID, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1033 ss.; ID, *Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, 585 ss.; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2002; V. CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002, 1664; A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 1165; F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'IRAP*, Milano, 2003, 3; A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2003; ID, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2008, 13; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1183 ss.; F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto fra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 227 ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005; M. C., *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 683; P. SELICATO, *La nuova autonomia degli enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 1177 ss.; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; ID, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 28; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 245 ss.; A. URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fin. loc.*, 2006, 24 ss.; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, 2007; 3; L. DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto GIARDA bis verso*

nostante vengano a registrarsi spazi di *autonomia differenziata* nelle Regioni a Statuto speciale ex comma 3 dell'art. 116 della Cost., che, secondo alcuni, dovrebbe portare ad un modello di federalismo di tipo asimmetrico⁴⁰.

Su questo assetto potrebbe incidere in modo sostanziale il contenuto della controriforma avviata, ove si completasse l'iter parlamentare del citato disegno di legge costituzionale approvato dal Governo lo scorso 9 ottobre 2012, ed ora al Senato (S.3520), con il quale, secondo le intenzioni dell'attuale Esecutivo, si renderebbero necessarie alcune modifiche alla attuale regolamentazione dei rapporti tra Stato ed autonomie “*per rimuovere alcuni impedimenti strutturali alla crescita della competitività dell'Italia*”, tra i quali vengono espressamente anno-

l'attuazione dell'art. 119, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, I, 395 ss.; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, 883 ss.; G. MARONGIU, *Riflessioni a margine del progetto di “federalismo fiscale, Quaderni Regionali*, 2009, 57 ss.; F. PICCIAREDDA, *Autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali e attualità del pensiero di G. A. MICHELI*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, 227 ss. Sui più recenti contributi sul tema del federalismo fiscale, A.A.VV., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quaderno della Riv. dir. trib.*, 2009, a cura di V. FICARI.; G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di “federalismo fiscale”*, in *Fin. loc.*, 2009, 13 ss.; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del “federalismo fiscale”*, Milano, 2009; ID, *La lunga marcia del procedimento per delega: enti locali, difficoltà del Parlamento, assenza dei principi e criteri direttivi richiesti*, in *Boll. trib.*, 2010, 661 ss.; P. L. MATTA, *Il federalismo fiscale: realtà o utopia?*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 2011, 723 ss.; G. C. DE MARTIN, *Le funzioni amministrative delle Regioni e degli enti locali dopo la legge n. 42/09*, in *Amministrare*, 2010, 485 ss.; G. MURARO, *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 1657 ss.; L. DEGRASSI, *Federalismo fiscale. Il problema della collaborazione Stato-Regioni - Fiscal federalism. The issue of the cooperation between state and regions*, in *Il diritto dell'economia*, 2010, 227 ss.; R. BIN, *Verso il federalismo fiscale o ritorno al 1865?*, in *Le Regioni*, 2010, 721 ss.; C. TUCCIARELLI, *La legge n. 42/2009: oltre l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 61 ss.; G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà.*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 219 ss.; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1 ss.

⁴⁰ In senso contrario, c'è chi osserva che, in ogni caso, i poteri speciali riguarderebbero, in modo analogo, un gruppo omogeneo, formato dalle Regioni speciali. Si veda, L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali tra decisioni politiche e limiti comunitari*, su www.unich.it

verate “*le criticità e le lacune*” riscontrate nel Titolo V della Costituzione.

Si cominci a precisare che la questione dell’applicabilità del principio di riserva di legge alle agevolazioni fiscali non è, a dire il vero, pacifica.

Coloro che sostengono l’approccio solo “*funzionale*” e non anche “*strutturale*” di una norma di agevolazione e che qualificano la stessa, come si riferiva, come una *spesa fiscale*, al pari di quanto avviene con i contributi o altre sovvenzioni pubbliche, ritengono che una legge istitutiva sarebbe pur sempre richiesta, ma non perché ciò venga imposto dalla Costituzione⁴¹.

Coloro che, invece, ritengono essenziale, secondo il profilo strutturale, l’esistenza di una disciplina formalmente derogatoria di norme di imposizione, ritengono che le norme agevolative debbano avere la stessa forza di legge ed il medesimo grado gerarchico della norma derogata⁴². Secondo l’aspetto formale della riserva di legge, dunque, non potrebbero ammettersi agevolazioni disposte con norme *sub primarie*, se la norma base derogata è prevista da legge o altro atto avente medesima forza di legge.

L’applicabilità dell’art. 23 della Cost. alle agevolazioni dovrebbe, invece, ammettersi, sul piano anche sostanziale, se si valuta il fatto che le stesse “*ineriscono*” comunque ad aspetti delle prestazioni imposte, nonostante esse “*alleggeriscano*” e non “*istituiscano*” il prelievo⁴³.

⁴¹ Si vedano, in particolare, S. LA ROSA, *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1259 ss.; ID, *Le agevolazioni tributarie*, cit. Per questa teoria, le agevolazioni non rientrerebbero nella riserva di legge anche perché, spesso, non costituiscono delle deroghe a norme impositrici di sistema. Sul tema, A. FEDELE, *Federalismo fiscale*, cit.

⁴² Sul punto, F. MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale*, cit., 355 ss.; A. GIOVANARDI, *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali* in *Riv. dir. trib.* 2006, 553 ss.; A. FEDELE *op. in ult. cit.*

⁴³ In particolare, si vedano M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit., 340 ss.; F. FICHERA, *Aiuti fiscali ai Paesi Baschi*; in *Dir. e prat. trib. inter.*, 2002, 425 ss.; in senso contrario coloro che, invece, ritengono la riserva di legge riferita alle sole norme impositive che impongono, quindi, una data prestazione imposta. R. MICELI, *Federalismo e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*; *Ras. Trib.*, 2010, 1671 ss.

Secondo questo altro approccio, dunque, le agevolazioni potrebbero essere emanate con regolamenti, purché tale possibilità sia espressamente prevista in base alla legge di riferimento⁴⁴.

Anche altri precetti costituzionale possono costituire, inoltre, fonte di produzione di norme di favore. In base all'indirizzo *funzionalistico*, invero, la norma agevolativa può sempre validamente costituire un mezzo appropriato con cui lo Stato può intervenire efficacemente nell'economia. È il caso dell'art. 41 della Cost., che permettere di annoverare le agevolazioni tra gli strumenti con cui "la legge determina i programmi ed i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali"⁴⁵.

Ma, a ben vedere, il vero nodo da sciogliere nell'analisi sulla fonte di produzione delle norme di agevolazione fiscale è quello che si incardina nell'attuale ripartizione della potestà legislativa in materia di tributi tra lo Stato, le Regioni e gli Enti locali.

La nostra Costituzione, invero, non contiene alcuna disposizione che attribuisce una competenza generale in materia di agevolazioni ai vari livelli di governo. Pertanto, quando l'agevolazione è solo norma *di deroga* rispetto alla norma impositiva di riferimento, l'ente che introduce l'incentivo o l'agevolazione dovrebbe avere, secondo la regola della continenza, la stessa competenza di quello che ha potuto legiferare sul tributo cui detto aiuto inerisce⁴⁶.

Quando, però, le agevolazioni fiscali assumono la natura di strumenti per l'attuazione delle (più svariate) finalità extrafiscal-

⁴⁴ F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, op. cit., 73, A. GIOVANARDI, op. cit., 557.

⁴⁵ In tal caso la norma emanata per questi fini (extrafiscali) di "programma e di controllo" sull'attività economica dovrebbe avere rango statale, considerando che la materia "tutela della concorrenza" è riservata alla potestà legislativa esclusiva dello Stato ex art. 117, comma 2, lett. e), della Cost. e dovrebbe pur sempre indicare gli elementi essenziali delle agevolazioni e, quindi, i soggetti, l'attività agevolata e la natura dei vantaggi conferiti in modo da limitare la discrezionalità delle norme regolamentari di dettaglio. Mentre le Regioni hanno potestà concorrente con quella Statale ed esclusiva residuale per le norme di indirizzo che possono essere lesive della concorrenza a livello locale

⁴⁶ Per F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, cit., i tributi regionali potrebbero colpire, salvo il caso di presupposti e basi imponibili di tributi statali per il divieto di doppia imposizione giuridica, solo materia imponibile che sia di stretta competenza regionale o che sia in qualche modo collegata al territorio regionale.

li, non si pone più, a ben vedere, un problema di continenza con il *tributo di riferimento* su cui la data agevolazione incide in via derogatoria, ma di continenza con *la materia di riferimento*.

Di qui il primo *step* nell'analisi, giacché ai sensi dell'attuale art. 117 della Cost., come modificato in sede di Riforma del Titolo V, occorre partire dal fatto che c'è potestà legislativa esclusiva dello Stato sul "*sistema tributario dello Stato*" (art. 117, comma 2 lett. e), mentre è potestà concorrente, e spetta, quindi, alle Regioni legiferare sull' "*armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*" nel rispetto dei *principi fondamentali* stabiliti con legge dello Stato (art. 117, comma 3)⁴⁷. In via residuale c'è, infine, potestà legislativa esclusiva della Regione, in "*ogni altra materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*" (art. 117, comma 4).

Il che dovrebbe portare a considerare che vi sia la possibilità dello Stato di istituire o prevedere l'attuazione di disposizioni di favore, in funzione promozionale, anche nelle materie riservate *in via concorrente o esclusiva* alle Regioni. In caso contrario, ove si estremizzasse la regola della continenza, non ci sarebbe spazio per ammettere, infatti, che lo Stato intervenga con previsione di norme di favore, nel settore, ad es., dell'agricoltura o della sanità, o del governo del territorio riservate (per ora) alla competenza esclusiva o concorrente della Regione.

Anche per gli Enti Locali si pone il problema di individuare quale sia lo spazio ad essi riservato in materia di agevolazioni.

Qui il problema è però circoscritto dal vincolo della mancanza di potestà legislativa e dal fatto che, ai sensi dell'art. 119 della Cost., essi "*stabiliscono*" ed "*applicano*" *tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

⁴⁷ Secondo la dottrina che si è occupata della questione, le norme di armonizzazione e coordinamento dovrebbero essere disposte da ciascuna regione nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dallo Stato e riguarderebbero i rapporti tra singolo ordinamento regionale e quello degli enti locali appartenenti alla regione. Sui principi fondamentali si concorda nel ritenere che gli stessi possano rinvenirsi nella legislazione attualmente vigente. Così, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Ras. trib.*, 2002, L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, Padova, 2004, I, 557; A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2003; la stessa Corte Costituzionale si è espressa in tal senso con sentenza n. 282 del 26 giugno 2002.

Detti Enti, dunque, non hanno certamente il potere di istituire tributi e, quindi, certamente nemmeno quello di emanare norme agevolative di deroga alle norme impositive o norme con finalità extrafiscali adottate dalle Regioni o dallo Stato. Essi potranno però disciplinare, con propri regolamenti, aspetti - anche "agevolativi" - definiti in base a legge dello Stato o della Regione di riferimento⁴⁸.

Fatta questa premessa sui principi e sulle basilari regole di riparto di competenza contenuti negli artt. 117 e 119 della Cost. come ora vigenti, va rilevato che lo scenario di riferimento in cui confrontarsi per verificare gli effettivi margini di operatività della potestà legislativa in materia di tributi dello Stato e dei diversi enti sub statali, compresa, dunque, quella di istituire o regolamentare norme agevolative, è non solo assai confuso, perché in parte compromesso dalle leggi con cui, di recente, si è data attuazione alla legge delega sul federalismo fiscale, ma potrebbe risultare travolto dove venisse approvato in via definitiva il citato ddl costituzionale di "Riforma della Riforma" del Titolo V della Costituzione.

Per quanto per ora si legge nel testo del disegno di legge, l'art. 117, comma 1 della Cost. dovrebbe prevedere che sia la legislazione statale ad adottare "*gli atti necessari ad assicurare la garanzia dei diritti costituzionali e la tutela dell'unità giuridica ed economica della Repubblica*" e, quindi, in definitiva, a legittimare un intervento dello Stato in ogni ambito di competenza a prescindere da quelli riservati alla potestà concorrente o esclusiva residuale delle Regioni.

Si tratta della cd. *clausola di supremazia*, presente a dire il vero in altri ordinamenti federali, che finisce per rendere *complementare*, e non più *conflittuale*, il rapporto tra leggi statali e leggi regionali e che, evidentemente, sulla scia dei recenti abusi delle risorse pubbliche registratisi in molte Regioni italiane, e dei frequenti interventi della Corte Costituzionale per risolvere

⁴⁸ Secondo la dottrina che si è occupata della questione, l'autonomia finanziaria della Regione non coincide con quella degli Enti locali giacché la prima dipenderebbe dall'art. 117, comma 4, Cost. mentre la seconda, dall'art. 23 Cost. per cui quest'ultima dovrebbe potersi esplicare solo all'interno della potestà legislativa della Regione e, quanto ai principi fondamentali, a quella dello Stato. Così, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Ras. trib.*, 2002.

conflitti di attribuzione, sente l'esigenza di rimarcare il ruolo fondamentale dell'ordinamento costituzionale "*la cui garanzia dinamica, da assicurare nello svolgimento dei poteri e delle competenze*", come si legge nella stessa relazione illustrativa al ddl "*grava come onere immanente sulla legislazione ordinaria dello Stato*", a tutela dell'unità giuridica ed economica della Repubblica.

Tanto è forte e sentita questa esigenza, che il nuovo modello che si è creato tra le diverse autonomie di governo, spinge verso un rafforzamento ed accentramento dei poteri dello Stato e prospetta un nuovo sistema di riparto di competenze per materie che vede "trasmigrare" verso la legislazione esclusiva dello Stato alcune di esse prima riservate alla potestà concorrente delle Regioni, ed alla potestà concorrente, altre riservate, prima, alla legislazione esclusiva delle Regioni.

Si ricollocano, innanzitutto, al comma 2 dell'art. 117 alcune materie che, in questi anni, la Corte Costituzionale ha ritenuto di dover comunque ricondurre alla competenza esclusiva dello Stato. Si prevede, poi, al comma 3 dell'art. 117, che nelle materie di legislazione concorrente, le Regioni esercitino la potestà legislativa non più nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalla legge dello Stato, ma "*nel rispetto della legislazione dello Stato alla quale spetta di disciplinare i profili funzionali all'unità giuridica ed economica della Repubblica stabilendo, se necessario, un termine non inferiore a centoventi giorni per l'adeguamento della legislazione regionale*".

Tra le modifiche più rilevanti per ciò che qui maggiormente interessa, si prevede il trasferimento alla potestà legislativa esclusiva dello Stato della materia *dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*"; l'obbligo delle Regioni a statuto speciale *del pareggio di bilancio e del patto di stabilità* che, per l'effetto, finisce per annullare gli spazi di autonomia differenziata di cui esse attualmente godono ex art. 116, comma 3; il trasferimento di alcune materie *alla potestà concorrente*, prima di esclusiva regionale, tra cui il *turismo, i porti lacuali e fluviali, porti marittimi e aeroporti civili di interesse regionale*; l'esplicito trasferimento alla potestà esclusiva dello Stato anche delle "*norme sul procedimento amministrativo e sulla semplificazione ammi-*

*nistrativa, oltre che sulla disciplina giuridica del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche*⁴⁹.

Nelle materie di competenza esclusiva regionale, notoriamente di tipo “residuale”, si inserisce, inoltre, una condizione che dovrebbe portare a qualificare detta competenza “*residuale limitata*”, giacché si prevede che nelle materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato o alla legislazione concorrente, le Regioni esercitano la potestà legislativa nel rispetto della “*legislazione dello Stato relativa ai profili attinenti alle materie del secondo comma*”. Sono stati disposti, infine, confini meno rigidi tra la potestà regolamentare del Governo e quella delle Regioni, con la previsione che sia lo Stato, che le Regioni possano “*emanare regolamenti per l’attuazione delle proprie leggi*” (art. 117, comma 6).

In definitiva, con la “Controriforma” in corso, sembrano diventare più che fondate quelle ragioni che ritengono che nell’articolazione dei rapporti tra lo Stato e gli enti di governo - attesa l’attuale situazione di crisi di valori ed il momento di riflessione che andrebbe fatto sul valore giuridico dell’unità della Repubblica - le “ragioni del centralismo” debbano prevalere su quelle dell’ “autonomia e differenziazione” rivendicate dai livelli sub statali, considerando anche che il “regionalismo”, sebbene storicamente radicato e sostenuto sin dagli anni 70, non ha trovato radici profonde e ampio consenso nell’opinione pubblica generale e nella (maggior parte della) cultura politica⁵⁰.

3.4 L’autonomia finanziaria degli enti regionali e locali con cui misurarsi per la progettazione di politiche incentivanti

Nel quadro di riferimento delineato occorre passare a chiedersi in che modo e, dunque, in quali ambiti e materie, le Regioni ed Enti locali possono “stabilire” ed “applicare” norme agevolative, siano esse norme di deroga a norme impositive o di

⁴⁹ Per le quali, la Corte Costituzionale aveva già disposto la riconducibilità alle materie di competenza esclusiva statale.

⁵⁰ Si veda, sul punto A. CANDIDO, *la Controriforma del Titolo V*, in www.dirittiregionali.org.

sistema, oppure di veri e propri incentivi istituiti nel rispetto dei vincoli giuridici esistenti a livello nazionale, previa osservanza delle norme comunitarie sovraordinate a quelle nazionali che, come si è in precedenza già considerato, costituiscono il “*sistema integrato interno e comunitario*” in cui confrontarsi per valutarne la loro legittimità.

È noto che in Italia, malauguratamente, accada spesso l'inverso. Sono molte le agevolazioni di fonte statale o regionale che hanno subito censure a livello comunitario e che sono state ritenute incompatibili con i divieti posti dalla disciplina sugli aiuti di Stato a cui sono state dedicate alcune pagine del presente lavoro⁵¹.

Il bilancio delle esperienze di questi anni e gli interventi “ripristinatori” sempre più incisivi e numerosi della Commissione e della Corte di Giustizia in materia, confermano un dato e cioè che ad oggi non può dirsi raggiunta un'adeguata consapevolezza da parte delle nostre autorità istituzionali della rilevanza dei principi di fonte europea nella progettazione di misure di aiuti a livello centrale e decentrato. E ciò, soprattutto, quando si è fatto ricorso alla leva fiscale nei “modelli” costruiti per l'attuazione di politiche di intervento nell'economia.

Si avrà modo di soffermarsi su queste esperienze più rilevanti nel prosieguo. Così come si avrà modo di soffermarsi su un recente caso di “successo” di un modello di sviluppo basato su un uso calibrato della leva fiscale per il perseguimento di obiettivi ritenuti prioritari dall'Unione (le politiche urbane), quello delle cd. *zone franche urbane* che, dopo aver ricevuto il placet dalle autorità comunitarie, è stato poi definitivamente soppresso per (ingiustificabili, come si chiarirà) scelte di natura politica⁵².

Tornando all'indagine degli spazi di autonomia per gli Enti sub statali nella progettazione di politiche “di incentivazione” verso la propria collettività di riferimento con norme fiscali di favore, bisogna chiedersi, dunque, su quali tributi ed ad opera di quale autorità, potrebbero risultare legittime (e compatibili) ipotesi di “*fiscaltà di sviluppo*” e verificare con quali risorse le stesse potrebbero essere finanziate, data l'attuale situazione di crisi in cui versano gli enti territoriali e dei numerosi e cospicui

⁵¹ *Infra*, Cap. VI.

⁵² *Infra*, Cap. V.

“tagli lineari” e stringenti “vincoli di bilancio” imposti dallo Stato centrale.

È evidente che per proseguire nel discorso, deve assumersi (o meglio sarebbe dire, augurarsi) che tutti gli enti decentrati abbiano o possano contare su una capacità” finanziaria adeguata e che, quindi, una volta coperte le spese delle funzioni loro assegnate, siano in grado di operare anche in funzione promozionale per potenziare e migliorare il loro intervento politico sui territori .

Per continuare nell’ipotesi, bisogna anche assumere come premessa del ragionamento, l’attuale “punto di arrivo” del processo di attuazione dell’art. 119 della Cost. originatosi con la legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009, fermo restando che si dovranno fare alcune riflessioni sul probabile mutamento di scenario che potrebbe scaturire dalla prosecuzione dell’iter di approvazione del citato disegno di legge costituzionale di controriforma al Titolo V recentemente licenziato dal Governo.

Se si guarda, dunque, all’articolazione delle *fonti di entrata* di Regioni ed Enti locali che si ricava dall’impianto della legge delega sul n. 42/2009 si desume che, per l’abbandono del sistema di finanza derivata, che è uno dei principi fondanti della delega, sono stati soppressi i trasferimenti delle entrate dallo Stato alle Regioni e quelli dalle Regioni ai Comuni e Province e si è costruito un modello di finanziamento in cui le risorse vanno “(ri)assegnate” ai vari livelli di governo in ragione del *fabbisogno* necessario a coprire le spese per l’esercizio delle rispettive funzioni. Dette spese, però, non sono più determinate in base al criterio della spesa storica, ma in base ai cd. *costi standard* o a criteri differenti a seconda che si tratti di spese connesse allo svolgimento delle *funzioni essenziali* (cd. Spese LEP) ed alle *altre funzioni* (cd. Spese Libere)⁵³.

Le Regioni, per far fronte a questo articolato e complesso sistema di finanziamento potranno contare sul gettito che, per le

⁵³ Cfr. art. art. 8, comma 1, lett. h), L. n. 42/2009. Sui criteri di assegnazione delle risorse ci si permette di rinviare al mio: *Quel che resta del processo di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale: lo stato attuale della fiscalità regionale e locale*, in *Innovazione e diritto*, 2012, 49 ss. in cui si sono analizzati gli aspetti legati alla parametrizzazione delle spese ai fabbisogni necessari a coprire l’esercizio ordinario delle funzioni essenziali o meno. Sulla questione, L. LUPI, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in *Corr. trib.*, 2008, 3081.

Spese LEP, deriva dai tributi *propri* regionali e dai tributi propri *derivati*, nonché dalle *addizionali*, dalla *compartecipazione regionale all'IVA*, e da quote specifiche (della prima parte) del *fondo perequativo* alimentato dalla compartecipazione all'IVA, che dovrebbero garantire la copertura integrale delle stesse.

Per i *tributi propri regionali* si intendono, com'è noto, quelli istituiti e regolati interamente dalla legge regionale e che possono colpire basi imponibili e soggetti diversi da quelli già sottoposti ad imposizione con tributi statali⁵⁴. I tributi *propri derivati* sono, invece, quelli istituiti e regolati da legge statale che può aver lasciato spazi di autonomia alla Regione per ciò che concerne la relativa disciplina. Si tratta della quasi totalità dei tributi che attualmente affluiscono già, come gettito, al bilancio delle Regioni.

Le spese relative ad “*altre funzioni*” (le cd. Spese Libere, diverse da quelle associate ai LEP) andranno finanziate, invece, senza essere standardizzate, con le fonti di gettito derivanti dai tributi regionali (*propri, derivati e addizionali*) il cui ammontare sarà parametrato, questa volta, in base dal gettito prodotto dall'*addizionale regionale Irpef*⁵⁵.

Le spese straordinarie o speciali, che possono riguardare tutte le funzioni, potranno essere finanziate, infine, con *contributi speciali dello Stato e dell'Unione europea* e non con tributi.

⁵⁴ Per evitare fenomeni di doppia imposizione giuridica. Secondo l'interpretazione che fornita della Corte Costituzionale (sent. del 26.1.2004, n. 37) la potestà della Regione di istituire tributi propri dovrebbe essere preceduta da una *legge statale di coordinamento* in cui si definiscano i principi cui le Regioni debbano attenersi nell'esercizio della propria potestà legislativa. Per le Regioni a statuto speciale, si ritiene, invece, che l'istituzione dei tributi propri debba essere vincolata ai soli principi generali dell'ordinamento nazionale e comunitario, salva diversa indicazione indicata dagli statuti. Sulla questione, L. DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in *Riv. trib.*, 2010; R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2010, 1676 ss.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. g), L. n. 42/2009, solo le Regioni con una capacità fiscale per abitante *inferiore* alla media nazionale, riceveranno un *sussidio positivo* dal fondo secondo un coefficiente perequativo parziale finanziato in parte dalle Regioni che si trovano in situazione opposta (e, quindi, quelle più ricche e che presentano una capacità fiscale per abitante superiore alla media nazionale) e per il residuo, dallo Stato centrale con l'*addizionale IRPEF*.

Anche per gli Enti Locali è stata prevista, in linea di principio, una diversa copertura a seconda che si tratti delle spese riconducibili *alle funzioni fondamentali* (di cui all'art. 117, comma 2, lett. p) della Cost.) e in quelle relative "*alle altre funzioni*", e si è prevista, del pari, una ripartizione di fondi perequativi.

Per le spese riferite alle funzioni fondamentali i Comuni potranno contare, in particolare, sul gettito generato da una *compartecipazione all'IVA, all'IRPEF* e dall' "*imposizione immobiliare*" generatasi sul loro territorio e, quindi, in definitiva su tributi propri derivati, il cui gettito dovrebbe essere, peraltro, interamente devoluto all'ente stesso⁵⁶. Anche per queste spese è prevista la copertura anche con quote (della seconda parte) del *fondo perequativo* che si alimenta *con l'addizionale IRPEF* e viene parametrato sulla cd. "*capacità fiscale per abitante*".

Per le Province, infine, le entrate sono costituite dai *tributi propri derivati connessi al trasporto su gomma* e da una *compartecipazione ad un tributo erariale* (art. 12, comma 1, lett. c), L. n. 42/2009, oltre ad una *quota del fondo perequativo*, a sua volta alimentato da un ulteriore fondo che trae risorse dalla fiscalità erariale. Per le spese relative alle *funzioni non fondamentali*, le entrate sono costituite da *tributi propri derivati*, dalla *compartecipazione al gettito di tributi regionali e statali*, nonché dal *fondo perequativo* basato, anch'esso, sulla capacità fiscale per abitante⁵⁷.

Ciò posto e, salvo ritornare su alcuni aspetti di criticità legati al citato sistema di finanziamento delle funzioni, le Regioni hanno, in linea di principio, tributi propri e tributi propri derivati, oltre che addizionali per "istituire" o "disciplinare" determinate misure agevolative.

Esse, quindi, mantengono la possibilità di regolare ogni aspetto dei *tributi propri* e, quindi, dei tributi istituiti con propria

⁵⁶ La legge delega prevede che l'imposizione immobiliare dei Comuni dovrebbe escludere l'abitazione principale (ex art. 12, comma 1, lett. b), L. n. 42/2009), ma, ciò nonostante, l'IMU, che "è stata anticipata" nel 2012, si calcola anche con riferimento all'abitazione principale. Sono molte le critiche e perplessità di detta anticipazione che il Governo ha giustificato per motivi di cassa per la copertura del debito pubblico. Sull'IMU e la sua ambiguità come imposta patrimoniale, L. SALVINI, *L'IMU nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, 689 ss.

⁵⁷ Cfr. art. 11, comma 1, lett. c), L. n. 42/2009. Per queste spese non è prevista, dunque, né la standardizzazione, né il finanziamento integrale.

legge su basi imponibili e presupposti però diversi da quelli coperti da riserva statale, e, dunque, hanno anche la possibilità di “introdurre” *trattamenti differenziati*, che rispondano ad esigenze tecniche “di sistema”, oppure che siano adottati per promuovere, in funzione promozionale, determinati comportamenti o azioni dei soggetti residenti nel proprio territorio, sempre nel rispetto dei vincoli interni e comunitari all’esercizio della loro funzione impositiva di cui si è discusso.

Con riguardo ai tributi propri derivati e le addizionali, le Regioni, invece, potranno adottare norme agevolative solo per disciplinare quegli aspetti di autonomia ad esse riservati - nei limiti ed i criteri stabiliti dalla legislazione statale - fermo il rispetto dei citati vincoli giuridici interni ed europei. In questo ambito, dunque, esse potranno disporre modifiche di aliquote dei tributi erariali, oppure esenzioni, detrazioni e deduzioni e/o variazioni percentuali delle aliquote ed addizionali dei tributi statali stabiliti con legge dello Stato.

Per i Comuni e le Province, come si diceva, non può parlarsi di tributi “propri”, ma solo di tributi propri “derivati”. A questo punto, sia se si tratti di tributi disposti con legge dello Stato, che da legge della Regione, detti Enti avranno una ancor più limitata possibilità di intervenire con norme di dettaglio per disciplinare variazioni sulle aliquote o esenzioni che dipenderanno dai limiti di intervento stabiliti dalla legge (statale o regionale).

Un discorso a parte meritano gli “*interventi speciali*” di cui al comma 5 dell’art. 119 della Costituzione che sono quelli finanziati con contributi del bilancio dello Stato, con i finanziamenti dell’Unione e con i cofinanziamenti regionali che, nell’attuale situazione di forte crisi finanziaria del sistema delle autonomie e del Bilancio dello stato, dovrebbero rappresentare il vero (se non l’unico) bacino di risorse da cui attingere per la programmazione delle proprie politiche di sviluppo economico e sociale.

Si aggiunga che, il processo di decentramento delle funzioni amministrative degli enti territoriali avvenuto con la Riforma del Titolo V ha fatto registrare un’evoluzione anche della loro autonomia organizzatoria⁵⁸.

⁵⁸ Sul punto, P. BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in Riv.

Per i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza, le funzioni amministrative sono attribuite, invero, all'ente più prossimo ai cittadini e, quindi, ai Comuni che sono titolari delle funzioni relative alle materie di propria competenza e di quelle loro conferite dalla legge statale o regionale (art. 118 cost.).

Di qui la considerazione che le funzioni in materia dell'accertamento, della riscossione e della liquidazione dei tributi attribuite agli enti locali, a meno di stravolgimenti che dovessero emergere dalla controriforma del Titolo V in corso, dovranno essere da questi esercitate, nel rispetto dei *principi di coordinamento stabiliti con legge dello Stato*, oltre che nel rispetto dei *principi comunitari ed internazionali* (ex art. 117, comma 1, della Cost.).

Il che porta a considerare che sia i Comuni, che le Province (sui tributi propri derivati) e le Regioni (sui tributi propri derivati, oltre che – ovviamente – sui tributi propri) potrebbero avere, in linea di principio, altri spazi di autonomia tributaria nell'adozione dei procedimenti che riguardano l'attuazione o integrazione della disciplina dei tributi di propria competenza. Così avviene, ad es., quando detti Enti si riservano il potere di concedere dilazioni di pagamento, rateizzazioni o “regolarizzazioni dei carichi sospesi” e, quindi, in definitiva, di regolamentare talune “facilitazioni” con norme di favore (purché disposte nei limiti fissati con leggi statali o regionali) nei procedimenti di accertamento e riscossione di tributi di propria competenza.

Una volta individuati gli spazi entro i quali sarebbe possibile da parte di ciascun livello di governo, in linea di principio, la progettazione di una *politica fiscale in chiave incentivante*, e, quindi, l'adozione di norme fiscali di favore al fine di accrescere il livello di competitività delle imprese o il sostegno a determinati ambiti o settori, occorre ribadire che detta possibilità resta subordinata al rispetto dei vincoli posti, in via preliminare, dalla disciplina sugli aiuti di Stato.

L'Unione, come si è visto, impone agli stati membri il rispetto del principio della concorrenza leale e libera che è quella che si realizza quando non vengano ad alterarsi i livelli di tassazione “*per talune imprese e per talune produzioni*” di uno Stato

dir. trib., 2008, 490; ID, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 713.

membro o di *parte del territorio dello Stato membro* per gli effetti discorsivi di fenomeni di concorrenza fiscale dannosa.⁵⁹

Si arriva, quindi, al secondo *step* nell'analisi che richiede di stabilire se la legislazione statale di riferimento conceda o meno all'ente sub statale dotato di potestà impositiva, quel *sufficiente* grado di autonomia rispetto al Governo centrale nelle politiche attuate nel proprio territorio di riferimento in grado di scongiurare il rischio che la misura (di favore) adottata presenti i caratteri della *selettività* che sia, quindi, vietata dalle regole Trattato.

La concreta possibilità per Regioni ed Enti locali di intervenire, con agevolazioni o con manovre sulle aliquote, detrazioni, esenzioni, deduzioni dall'imponibile dei tributi propri e derivati che non costituiscano, quindi, solo norme di deroga al sistema di riferimento (statale, regionale o locale)⁶⁰ richiede, quindi, di passare ad esaminare la *selettività* degli aiuti anche dal punto di vista territoriale⁶¹.

⁵⁹ Sulla fiscalità di sostegno attraverso la valorizzazione della giurisprudenza comunitaria e sul ruolo non marginale che potrebbero avere le autonomie locali in materia: M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 2009, 983 ss.

⁶⁰ L'individuazione dei casi di deroga a norme di sistema, nel caso di tributi propri o derivati degli enti territoriali non è semplice in quanto il sistema tributario generale stesso prevede, oltre a quello statale, una pluralità di sistemi particolari e locali, ciascuno dei quali può essere contemporaneamente concepito come regola o come eccezione a seconda del modello che si assume come riferimento che richiederebbe di essere valutato caso per caso dell'incidenza della misura. Nel caso dei tributi propri regionali, il sistema di riferimento dovrebbe essere quello regionale, mentre per le misure di intervento sul prelievo relativo ai tributi statali, ci si dovrebbe riferire al sistema tributario dello Stato. Sul punto, S. PERAZZELLI, *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti. Osservazioni a sentenza 6 settembre 2006 (C-88-03)*, www.forumcostituzionale.it.

⁶¹ Tanto si ricava dalla nota sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (caso Azzorre) che riconosce nella presenza dei predetti caratteri dell'autonomia istituzionale, decisionale e finanziaria la possibilità che una data agevolazione conservi la natura di una misura a carattere generale pur nel più ristretto territorio di riferimento. Da notare che i predetti caratteri dell'autonomia non vengono meno ove la legislazione di riferimento preveda la presenza di meccanismi perequativi o l'assegnazione di fondi che non abbiano carattere compensativo, per quanto poi affermato nella sentenza della Corte dell'11 settembre 2008, cause riunite C-428-436/06. Sul test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento al modello di federalismo fiscale c.d. asimmetrico si veda A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*,

3.5 La selettività territoriale degli aiuti di Stato ed il test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia

La selettività di una data misura agevolativa è, come si è visto, il requisito che ricorre quando la stessa è volta a favorire “talune imprese o talune produzioni” rispetto alla totalità di imprese o produzioni che si trovano, nella medesima situazione giuridica e di fatto, in un dato territorio.

La comparazione può riguardare più imprese o produzioni collocate in un unico territorio di riferimento (*selettività materiale*), o una sola parte del territorio di uno Stato membro. In questo caso, che è quello che riguarda le eventuali misure di favore istituite o disciplinate dalle Regioni ed Enti locali nel nostro ordinamento, si parla di *selettività territoriale*.

Per lungo tempo, il fatto che determinate agevolazioni risultassero circoscritte a sola parte di un’area geografica di riferimento è stato il motivo per cui molte agevolazioni sono state considerate incompatibili con le regole della concorrenza.

Le uniche deroghe ammesse sono state, per lungo tempo, solo quelle riferite ai cd. aiuti Regionali, contemplate dall’art. 107 TFUE e, quindi, ai casi di aiuti concessi a Regioni dove il tenore di vita sia anormalmente basso, o in cui si abbia una grave forma di disoccupazione (art. 107.3.a), TFUE), oppure in quelle Regioni, coincidenti con quelle dell’Obiettivo Convergenza, in cui gli aiuti sono ritenuti atti a favorire lo sviluppo in talune attività, sempreché non vengano ad alterarsi le condizioni sugli

cit. Sui vincoli comunitari nell’autonomia di regioni ed enti locali, C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1998, 645 ss.; ID, *Profili ricostruttivi dell’autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Fin. loc.*, 2009, 13 ss.; *Federalismo fiscale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 2012, 360 ss; F. FICHERA, *Aiuti Fiscali Paesi Baschi*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2002, 425; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Ras. trib.*, 2006, 245; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. int. trib.*, 2006, 19; A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2008, 1037 ss.; F. AMATUCCI, *L’impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino, 2008, 40 ss.

scambi in misura contraria al comune interesse (art. 107.3.c, TFEU).

Più di recente, anche per effetto del maggiore *favor* verso il sistema delle autonomie che si è registrato all'interno dell'Unione, la Corte di Giustizia ha fornito alcune indicazioni per superare l'automatica applicazione del criterio di selettività territoriale, attraverso la specificazione di alcuni criteri guida che consentono di stabilire quando una data area geografica possa ritenersi *sufficientemente* autonoma rispetto al Governo centrale.

Si tratta del noto *test di autonomia*, elaborato per la prima volta dalla sentenza della Corte di Giustizia nel 2006 (causa C-88/03, caso Azzorre, del 6 settembre 2006) in cui sono stati chiariti i termini di comparazione della selettività territoriale quando l'ente concedente una data misura di aiuto sia un ente del territorio *infrastatale*, e non lo Stato centrale⁶².

I requisiti del test si concentrano, come è a tutti noto, sulla verifica dei profili di autonomia *istituzionale, decisionale e finanziaria* dell'ente di riferimento che, ove si realizzino congiuntamente, permettono di qualificare l'agevolazione (fiscale o

⁶² Si tratta del noto caso delle Azzorre in cui la Regione aveva deciso di ridurre, in base all'art. 37 della legge statale n. 13/1998, le aliquote dell'imposta sul reddito nella misura del 30%, che attribuiva tale potere alle assemblee legislative delle Regioni Autonome. Tali riduzioni erano applicabili a tutti gli operatori economici (persone fisiche e giuridiche), per superare gli svantaggi strutturali derivanti dall'insularità della regione. La Commissione aveva considerato il regime contrario alla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato, a motivo: a) del vantaggio per le imprese, alleggerite degli oneri normalmente gravanti sul bilancio; b) della perdita di gettito fiscale derivante dalla riduzione di imposta, equivalente al consumo di risorse fiscali sotto forma di spesa fiscale; c) della natura del beneficiario di esercente una attività economica oggetto di commercio tra gli Stati membri; d) della selettività territoriale derivante dalla concessione dell'agevolazione alle imprese site in una sola Regione del Portogallo. La decisione si era peraltro limitata a censurare gli aiuti concessi alle imprese operanti nel settore finanziario e a quelle destinate a fornire servizi infragrupo, facendo salve le residue attività economiche alla luce della deroga di cui all'art. 87, n. 3, lettera a), Trattato CE; per le prime, infatti, sarebbe mancato un contributo allo sviluppo regionale e, difettando elementi probatori, il loro ammontare non poteva dirsi proporzionato agli ipotetici svantaggi oggetto di compensazione. L'esito del giudizio della Corte è stato negativo proprio in ragione della mancanza di autonomia finanziaria delle Azzorre che risultavano destinatarie di trasferimenti diretti a correggere le disparità derivanti dall'insularità e, quindi, in ragione della compensazione disposta con i predetti trasferimenti del minor gettito imputabile all'agevolazione.

finanziaria) adottata, una *misura a carattere generale*, e non quindi un aiuto selettivo diretto a favorire talune imprese o produzioni di quel dato territorio rispetto alla generalità delle imprese o produzioni dello Stato di riferimento.

Secondo la citata sentenza, si richiede che venga accertato se l'entità sub statale *“sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al Governo centrale di uno Stato membro, affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il Governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese”*.

Per giudicare sull'autonomia tributaria degli enti sub statali, secondo quanto considerato dalla dottrina che più si è più occupata della questione⁶³, possono configurarsi tre distinte ipotesi che trovano origine dal diverso rapporto che esiste tra i sistemi fiscali nazionali e regionali nell'ordinamento di riferimento che possono essere, in particolare, quelle in cui:

a) sia il Governo centrale a decidere unilateralmente di applicare in un'area geografica un'aliquota minore in confronto all'aliquota applicabile a livello nazionale;

b) siano gli enti territoriali dello stesso livello a poter stabilire liberamente, nei limiti delle proprie attribuzioni, l'aliquota di imposta applicabile nel loro territorio (cd *“federalismo simmetrico”*);

c) sia l'ente territoriale, nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale, a poter stabilire un'aliquota fiscale inferiore a quella nazionale unicamente alle imprese situate all'interno del proprio territorio (cd *“federalismo asimmetrico”*).

Nel primo caso, la misura di aiuto fiscale è sicuramente selettiva giacché, con l'agevolazione data si indirizzano aiuti verso talune imprese o produzioni dell'area di riferimento, fatti

⁶³ Sul punto, in particolare, si vedano A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.* 2004, 1214 ss.; ID, *Federalismo fiscale e aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, 1797 ss.; G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 249 ss.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario*, cit., 1046; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”*, in *Rass. trib.* 2009, 997 ss.; L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, in *Trib. loc. reg.*, 2011, 40 ss.

salvi i casi in cui si tratti di agevolazioni disposte come deroga in riferimento alla “natura o alla struttura del sistema tributario nazionale” e che derivano dai “principi informativi o basilari di fonte nazionale e comunitaria” (la doppia coerenza di cui si è parlato).

Si tratta del cd. *test di deroga* che, peraltro, per quel che concerne gli aiuti Regionali, già trovava e trova, come si diceva, espliciti casi di “giustifica” nelle ipotesi di cui alle lett. a) e c) del par. 3 dell’art. 107 del TFUE⁶⁴.

Non ricorre invece il criterio della selettività territoriale quando il rapporto che lega il sistema statale e quello regionale integra un tipo di federalismo “*simmetrico*”, giacché, in questo caso, ciascun ente territoriale risulta avere la medesima facoltà, pari ordinata, di intervenire con aliquote differenziate rispetto a quella statale nel proprio territorio di riferimento.

Non potendosi individuare, cioè, un livello di imposizione statale “normale” in presenza di una agevolazione potenzialmente attuabile da tutte le entità sub statali, viene a mancare, di fatto, il rapporto “regola base-deroga” che è la fonte della comparazione che si impone per stabilire la selettività di un dato aiuto⁶⁵. Ove, però, detta facoltà (equiordinata) risulti in qualche modo indirizzata dall’ente concedente solo verso *talune imprese o produzioni* di un dato territorio o area geografica, la misura ritorna ad essere selettiva (sul piano materiale), potendosi giustificare, secondo quanto più volte chiarito dalla Corte di Giustizia, solo casi di selettività materiale con criteri “orizzontali” che non permettano, cioè, di individuare e selezionare i beneficiari della misura⁶⁶.

Nel caso di federalismo *asimmetrico*, invece, per distinguere la *generalità* dalla *selettività* di una misura di aiuto occorre verificare, ed è qui la novità rappresentata dal caso Azzorre, se l’ente territoriale adotti la sua decisione nell’esercizio di poteri

⁶⁴ Su cui, diffusamente, *supra*, Cap. I, par 8.

⁶⁵ Nel caso dell’IRAP, ad es., la Commissione ha applicato detto criterio per giustificare e ritenere compatibile con il divieto di aiuti di Stato la possibilità delle Regioni di aumentare o diminuire di un punto percentuale la misura dell’imposta (decisione C-2005/4675).

⁶⁶ Così, ad es., è successo nel caso delle agevolazioni IRAP di un punto percentuale disposte con legge della Regione Friuli-Venezia Giulia per determinati soggetti passivi che è stata dichiarata misura incompatibile da parte della Commissione con decisione C-2006/3213.

sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale che vanno verificati attraverso un test che esamini i predetti profili istituzionali, procedurali ed economico-finanziari di detta autonomia.

Si tratta dei principi che hanno trovato, com'è noto, conferma ed ulteriori specificazioni nelle successive sentenze della Corte dell'11 settembre 2008 (C-428/06 e 434/06, caso dei Paesi Baschi) e del Tribunale di Primo Grado del 18 dicembre 2008 (T-211/04 e T-215/04, caso Gibilterra), di recente confermata dalla Corte UE (sentenza del 15 novembre 2011).

L'ente sub statale, regionale o territoriale che sia, deve risultare innanzitutto dotato, sul piano costituzionale, di uno Statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale (*autonomia istituzionale*)⁶⁷.

La decisione finale sull'aiuto deve essere stata presa senza possibilità di un intervento da parte del Governo centrale sul suo contenuto (*autonomia procedurale*). Da notare che a ciò non osta la previsione di procedimenti di concertazione, purché la decisione finale sia adottata sempre dall'ente sub statale e non dal Governo centrale; né la predeterminazione di eventuali condizioni di esercizio del potere di intervento, quale ad esempio l'interesse dello Stato.

Le conseguenze economiche della riduzione dell'aliquota *nazionale* decisa, con riferimento alle imprese presenti nel proprio territorio, non devono essere, infine, compensate *in via diretta* da sovvenzioni o contributi provenienti da altre Regioni o dal Governo centrale (*autonomia economico-finanziaria*).

Su quest'aspetto dell'autonomia finanziaria, che è quello più complesso da precisare, non è facile esprimere una valutazione dipendendo essa dalla varietà di modelli del sistema finanziario adottato dallo Stato membro che, nella generalità dei casi, può fondarsi su meccanismi basati su criteri automatici di attribuzione di risorse per quote o coefficienti, e che può lasciare alcuni spazi di determinazione a scelte politiche di tipo negoziale.

Per questi motivi, la Corte ha affinato ulteriormente i suoi criteri di giudizio quando si è pronunciata con riferimento all'autonomia tributaria rivendicata dai Paesi Baschi, dove ha indicato la necessità di individuare un *nesso di casualità* diretta tra

⁶⁷ In tal caso, nel valutare detta autonomia istituzionale, non ostano i principi di solidarietà e di armonizzazione fiscale che informano i rapporti tra i diversi livelli di governo.

le misure agevolative istituite ed i trasferimenti a copertura della “spesa fiscale” sostenuta, per stabilire se gli effetti finanziari dello sforzo economico restino, definitivamente, a carico di altro ente locale o dello Stato centrale, oppure ricadano sull’ente che ha disposto la misura⁶⁸.

Per quella sentenza della Corte, che ha trovato poi conferma in quella del Tribunale di primo grado sul caso Gibilterra⁶⁹ che, di recente, come si diceva, è stata confermata dalla Corte di Giustizia (con la sentenza, cause riunite C-106/09 e C-107/09 del 15 novembre 2011) riferita alla Decisione della Commissione controversa, la semplice presenza di trasferimenti dello Stato alle diverse articolazioni sub statali non è elemento sufficiente ad escludere l’autonomia finanziaria di questi ultimi.

I trasferimenti sono, infatti, da considerarsi strumenti ordinari all’interno di uno Stato unitario dove i rapporti tra i diversi livelli di governo sono improntati al criterio della solidarietà; ciò che rileva, ai fini dell’accertamento della responsabilità della spesa fiscale sostenuta dall’ente sub statale, è che gli effetti di detta spesa non ricadano sul bilancio statale per effetto di un’alterazione diretta degli ordinari flussi di finanziamento stabiliti tra lo Stato ed autonomie.

Per la giurisprudenza comunitaria, in conclusione, solo quando la riduzione fiscale operata con una norma agevolativa da un ente sub statale trova *necessariamente* ed in maniera *diretta* come contropartita una compensazione operata con contributi “dedicati” o con *trasferimenti diretti* o *altri meccanismi* di finanziamento con importi superiori a quelli “fisiologici” e *proporzionati* al fine per cui sono disposti, la responsabilità della scelta non è più dell’ente che decide la misura, ma torna ad essere imputabile allo Stato centrale⁷⁰.

⁶⁸ Sent. 11 settembre 2006 procedimenti riuniti, cause C- 427/2006 e C-434/2006, punto 107.

⁶⁹ Nelle conclusioni, rese dall’Avv. Generale nel caso dei Paesi Baschi, si afferma che l’autonomia finanziaria delle strutture infrastatali non deve essere sempre negata qualora si debba constatare un trasferimento finanziario per saldo dallo Stato centrale agli enti locali, giacché un siffatto finanziamento può essere dettato da altri motivi che non necessariamente dipendono dal rapporto con le normative fiscali locali o regionali.

⁷⁰ Sul punto, nella sentenza del 18 dicembre 2008 (T-211/04 e T-215/04, caso Gibilterra) il Tribunale afferma che il verbo “*compensare*” impiegato dalla Corte nella sentenza Azzorre implicherebbe “*un nesso di causalità tra la misura fiscale controversa adottata dall’ente infrastatale e gli aiuti economici*”

In altro dire, l'ente infrastatale non ha autonomia fiscale e politica se non si fa direttamente carico della gestione della spesa con il proprio bilancio venendo a mancare *l'autodeterminazione* della scelta operata e la presa in carico dei mezzi necessari a perseguire la stessa. Mancando questi elementi, la decisione adottata ed i mezzi necessari sono riferibili allo Stato centrale o ad altro livello di governo e, quindi, la selettività della misura ritorna a doversi valutare con riferimento all'intero territorio nazionale.

3.6 La verifica del test di autonomia tributaria dopo l'attuazione del federalismo fiscale

Passando ad esaminare il caso dell'autonomia degli enti infrastatali nel nostro ordinamento ad assetto invariato rispetto a quanto oggi disposto dall'artt. 117 e 119 della Cost., viene generalmente riconosciuto che non dovrebbero esserci dubbi sul fatto che essi possano superare il test dell'autonomia, sia sotto il profilo *istituzionale* che *procedurale* e, con opportune cautele, anche quello *finanziario*⁷¹.

provenienti dalle altre Regioni o dal Governo centrale dello Stato membro interessato", per concluderne che gli aiuti invocati in quella decisione della Commissione manterrebbero integra l'autonomia economico-finanziaria dell'ente territoriale "*dato che sarebbe molto difficile concepire un ente infrastatale che non riceva alcun sostegno economico, in nessuna forma, dal Governo centrale*". Da notare che, nella sua decisione finale, la Corte UE, nel sostenere la Commissione sulla selettività degli aiuti concessi attraverso il regime fiscale di favore alle società stabilite a Gibilterra, ha ravvisato la selettività degli aiuti *sul piano materiale*. Il regime di aiuti prevede, infatti, un'imposta base ed un'imposta addizionale (top up tax) applicabile, tuttavia, solo a talune società operanti nel settore dei servizi finanziari e pubblici (con un meccanismo premiale, cd. *payroll tax* ed uno legato alla tassazione sugli immobili destinati ad attività commerciale, cd. *BPOT* al 15% degli utili). La Corte ha ravvisato la selettività materiale del regime che, in primo luogo, individua il requisito di produrre utili prima dell'assoggettamento alla payroll e alla BPOT ed inoltre perché finiva per favorire le società offshore, senza presenza fisica a Gibilterra, non debentrici delle imposte addizionali.

⁷¹ Con la Riforma del Titolo V ed il processo federalista ormai quasi concluso, si è inteso, "*riempire di contenuto*" l'art. 119 della Cost. proprio al fine di dotare i vari enti di governo, certamente autonomi rispetto allo Stato centrale, di autonomia di entrata e di spesa "*in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

Alcuni contributi dottrinali di giuristi ed economisti lo affermano, e la stessa legge delega, oltre che i commenti di osservatori politici, danno conferma della possibilità degli enti infrastatali di promuovere *trattamenti differenziati* attraverso l'uso della leva fiscale sui propri territori, sostenuti anche dai più "liberali" orientamenti espressi in materia della Corte di giustizia⁷².

Come asse portante del processo federalista avviato, la legge delega contiene, infatti, l'esplicito riferimento alla "*fiscalità di vantaggio*" come opportunità da sfruttare nelle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese (art. 1, comma 1, L. n. 42/2009) e della possibilità di promuovere, come si legge nella relazione illustrativa, "*politiche economiche attraverso la leva fiscale a mezzo di esenzioni, deduzioni e agevolazioni per permettere la piena valorizzazione delle risorse presenti sui territori con applicazione della sussidiarietà fiscale che permette ai territori di incentivare le loro vocazioni e i loro punti di forza, offrendo una possibilità di intervento mirata che non sarebbe egualmente possibile con misure adottate in modo uniforme sul territorio nazionale dal livello centrale*".

All'art. 2, comma 2, lett. mm) della cit. L. n. 42, tra i principi direttivi, si pone, infatti, "*l'individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività d'impresa nelle aree sottoutilizzate*". Parimenti all'art. 16, comma 1, lett. d), della cit. legge si stabilisce che, con riferimento agli interventi speciali di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost., si debba procedere con "*interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione delle aree sottoutilizzate del paese e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali e favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona*".

Anche per le Regioni speciali, l'art. 27, comma 3 della L. n. 42/2009 stabilisce che gli statuti da emanare in conformità a quanto previsto dalla delega, devono individuare "*forme di fi-*

⁷² Per le Regioni a statuto ordinario si è da più parti sostenuto, e soprattutto in chiave politica, che il nuovo sistema di finanziamento, non più basato su un sistema di finanza derivata, ma *per assegnazione* di risorse da parte dello Stato costituite da tributi, partecipazioni e quote del fondo perequativo lasci le stesse comunque "*pienamente ed esclusivamente responsabili delle proprie scelte*".

scaltità di sviluppo” ai sensi dell’art.2, comma 2, lett. mm) e alle condizioni di cui all’art. 16, comma 1, lett. d)”.

Sennonché, ove si considerino gli interventi normativi “correttivi” ed integrativi” all’impianto originario della legge delega emanati nel corso della attuale legislatura, ed, ancor di più, ove si proseguisse sulla strada intrapresa con il recente ddl costituzionale di “Controriforma del Titolo V”, qualche dubbio sembra doversi avanzare.

Si registra, invero, un tale rafforzamento ed accentramento di poteri dello Stato nell’esercizio della potestà *legislativa sul sistema tributario nazionale*, che si spinge fino ad annettere alla potestà esclusiva statale “l’armonizzazione dei bilanci ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, oltre che il relativo potere regolamentare, che potrebbe essere molto difficile sostenere che una decisione in materia di tributi venga adottata dagli enti sub statali senza possibilità di un intervento da parte del Governo centrale sul suo contenuto.

Sembrirebbe, invece, che accada l’inverso, considerato che, conformemente alle molte pronunce della Corte Costituzionale che, in caso di conflitto di attribuzione, in più occasioni hanno anteposto l’interesse dello Stato alla formale competenza concorrente o residuale delle Regioni ⁷³ come ora, più espressamente, indicato nel disegno di legge costituzionale da poco approvato, viene messo in primo piano il principio dell’*“unità giuridica ed economica della Repubblica”* come valore fondamentale dell’ordinamento.

Per il citato ddl a garanzia di detto valore e la salvaguardia dei diritti costituzionali, c’è, infatti, il *primato della legge dello Stato* che può intervenire, dunque, in ogni ambito, a prescindere dal riparto tra materie di legislazione concorrente ed esclusiva regionale con l’effetto, di ridurre, se non annullare, il potere decisionale *autonomo* degli enti sotto ordinati.

Più complesso ancora appare valutare l’ autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali sotto l’aspetto *economico – finanziario* dipendendo essa dal nuovo sistema con cui si è intesa articolare

⁷³ Cfr. sentenze nn. 296 e 297 del 2003 dove, con riguardo ai tributi regionali, la Corte già riconosceva che nell’art. 119 vi fosse il riferimento ai tributi propri regionali, e cioè di quelli istituiti con legge regionale, ma pur sempre nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale.

(o meglio, risulterà articolata, a regime) l'“assegnazione” di risorse tra Stato centrale ed autonomie.

Bisogna verificare, in particolare, se “le assegnazioni” di tributi (che per lo più sono statali), la perequazione, ed anche l'eventuale erogazione dei contributi “speciali” di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost. ai vari enti territoriali possano, in qualche modo, compensare in termini di “causa ad effetto” il minor gettito correlato ad una agevolazione fiscale adottata sui tributi di propria spettanza.

A questo punto, ripercorrendo le nuove modalità di assegnazione dei tributi disposte con l'attuazione del federalismo fiscale, occorrerà dapprima distinguere se si tratti di risorse destinate alle Regioni per le funzioni associate alle Spese LEP (collegate ai livelli essenziali) o Spese libere (per tutte le altre), oppure agli Enti locali per le funzioni fondamentali e per le altre funzioni, per poi stabilire se residuino reali “spazi” di *autonomia tributaria* nel senso cioè, che l'ente che decide una data misura di aiuto fiscale sia da qualificarsi ancora “autonomo” dalle decisioni dello Stato centrale, prima di verificare su quali tributi, *derivati o propri*, detto potere sia poi esercitato.

Per riflettere su questi aspetti, si ritiene utile soffermarsi sulla situazione originatasi dalla legge delega per passare poi ad esaminare il mutamento di scenario collegato ai decreti legislativi di attuazione e a quelli correttivi ed integrativi di recente emanati, oltre che rifarsi alle “intenzioni” espresse nel progetto di riforma più radicale di controriforma di cui si è parlato.

Il discorso si complica e richiede alcune precisazioni.

3.7 L'autonomia istituzionale e decisionale degli enti sub statali a seguito della riforma della fiscalità regionale e municipale

La possibilità di intervenire con trattamenti differenziati sulle aliquote con detrazioni d'imposta, esenzioni, deduzioni dall'imponibile dei *tributi propri* e *sui tributi derivati* degli enti territoriali, come si diceva, è sicuramente un'opportunità che gli enti infrastatali potrebbero sfruttare in chiave promozionale, per il raggiungimento di finalità extrafiscali legate al politiche di

sviluppo e sostegno della competitività delle imprese ubicate sul proprio territorio.

Si potrebbero ipotizzare interventi promozionali nel settore dell'ambiente, del turismo, nel marketing territoriale; tutti ambiti e settori di stretta continenza con le materie riservate alla competenza concorrente o esclusiva delle Regioni.

Per quanto sin qui considerato, tale possibilità è però subordinata al fatto che la legislazione statale conceda all'ente territoriale dotato di potestà impositiva, e quindi, nel nostro caso, alla Regione, quell'autonomia *istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria* che può evitare, come chiarito dalla giurisprudenza comunitaria, che la misura adottata presenti i caratteri della selettività territoriale e che sia, quindi, vietata⁷⁴.

Ogni variazione di aliquota (nazionale) adottata esclusivamente su un'area geografica all'interno dello stato membro, rileva, in realtà, una "differenziazione selettiva" rispetto al livello di imposizione "normale", individuato nell'aliquota media nazionale di un dato tributo, suscettibile di favorire talune imprese o talune produzioni, salva la dimostrazione che tale variazione dipenda dalla natura o struttura del sistema tributario (nazionale) di riferimento.

Sicché, nell'ipotesi in cui fosse un ente territoriale a disporre dei benefici fiscali selettivi con riferimento a tributi statali si avrebbero gli stessi benefici, e quindi, si produrrebbero gli stessi effetti che si avrebbero ove la misura agevolativa fosse stata disposta direttamente dallo Stato, con la conseguenza che, secondo la Commissione, le misure degli enti regionali andrebbe-

⁷⁴ Sul test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento al modello di federalismo fiscale c.d. asimmetrico si vedano A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, cit. Sui vincoli comunitari nell'autonomia di regioni ed enti locali, A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitari*, cit., 1037; C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1998, 645; F. FICHERA, *Aiuti di stato e paesi Bassi*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2002, 425; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. int. trib.*, 2006, 19; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 245 ss.; A. AMATUCCI, *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino, 2008, 40 ss.

ro assoggettate ai medesimi criteri di valutazione della selettività per evitare che si producano effetti discorsivi sulla concorrenza.

Per questo motivo, ove si realizzi una violazione delle regole comunitarie sulla selettività, benché disposti da enti territoriali, la responsabilità resta esclusivamente dello Stato centrale che è l'unico interlocutore verso l'Unione secondo il sistema dei principi generali che si ricava dal Trattato⁷⁵.

Ora se è vero che l'autonomia istituzionale e decisionale e (con le dovute cautele) anche finanziaria possano ritenersi presenti nel modello di *federalismo cooperativo-solidaristico simmetrico* al quale si ispira la legge delega n. 42 del 2009 (che è quello che riguarda le Regioni a statuto ordinario), e che vadano verificati in un modello di federalismo di tipo *asimmetrico* (che potrebbe essere quello nostro ove venga conferita rilevanza ai poteri speciali che riguardano, per ora, anche se secondo gruppi omogenei, le Regioni a statuto speciale), le Regioni italiane dovrebbero ritenersi un territorio *indipendente* rispetto allo Stato di appartenenza⁷⁶.

C'è da chiedersi, però, se questa conclusione resti valida dopo l'attuazione del federalismo fiscale e l'adozione dei più recenti interventi correttivi ed integrativi dell'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali che, per quanto si è anticipato, sembrano invece portare ad una direzione opposta.

Si cominci a considerare che, con riferimento ai *tributi propri "derivati"* la legge delega n. 42/2009 lasci immutato, in linea di principio, il potere alle Regioni di integrare la disciplina con norme tributarie di favore. Si tratta, infatti, di poteri *simmetricamente* attribuiti alle Regioni a statuto ordinario, e per quelle a Statuto speciale, di poteri che, come si è considerato, spet-

⁷⁵ Sul tema, R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, op. cit.

⁷⁶ La misura potrebbe non essere considerata selettiva ove venga o adottate da un ente sub statale dotato di uno Statuto politico ed amministrativo distinto dal Governo centrale, e quando venga deliberata con un procedimento che prevede l'intervento dello Stato e le conseguenze di detta misura non vengano compensate da sovvenzioni o contributi trasferiti dallo Stato o da altre regioni, dovendo le conseguenze economiche e finanziarie rimanere in via esclusiva sull'ente sub- statale.

tano simmetricamente ad un “insieme omogeneo” di soggetti istituzionali⁷⁷.

Sui tributi derivati, le Regioni possano, quindi, modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale, così come possono modificare le aliquote delle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali o introdurre variazioni percentuali sulle stesse e disporre detrazioni, sempre entro i limiti fissati dalla legislazione statale.

Per i Comuni e le Province, come si è avuto modo di precisare, la facoltà è più limitata ed in ogni caso circoscritta ai margini di manovra stabiliti dalla legge (statale o regionale). Essi, quindi, con proprio regolamento, possono al più modificare le aliquote dei tributi derivati e talune agevolazioni ad esse riferibili nei limiti disposti dalla legge statale o regionale.

Con riferimento ai *tributi “propri”* si può affermare, invece, in linea di principio, che vi siano più ampi margini di intervento delle scelte, anche di tipo agevolativo, trattandosi di tributi e, quindi, anche delle relative misure differenziate, che potrebbero essere istituiti dalle Regioni non trovando altro limite (interno) se non quello di non poter colpire materia imponibile e presupposti già tassati dallo Stato.

Si tratta di una competenza che, attualmente, rientra nella potestà legislativa residuale esclusiva delle Regioni, ex comma 4 dell’art. 117 della Cost. che, ovviamente, resta subordinata al rispetto della materia del “*coordinamento*” della finanza pubblica e del sistema tributario, a sua volta, dipendente dai *principi fondamentali* disposti con legge dello Stato.

Se però la scelta di una Regione di introdurre agevolazioni fiscali sui tributi propri derivati e sui tributi propri (*strictu sensu*) fosse in qualche modo riconducibile *esclusivamente* al potere di intervento dello Stato centrale che, cioè, possa ritenersi il soggetto che abbia “diretto” o condizionato la scelta operata verso taluni beneficiari del proprio territorio, risulterebbe, a ben vedere, pregiudicata l’*autonomia decisionale* dell’ente decentrato; così come potrebbe non esserci più *autonomia finanziaria*.

⁷⁷ A dire il vero sulle Regioni a statuto speciali, mancando le norme di attuazione degli statuti speciali, non possono esprimersi altri e più rigorosi giudizi. Così, G. MELIS, *op. cit.*; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*

ria, se, da questo potere di intervento sulle aliquote o addizionali dei tributi derivati o propri, non rimanga più l'*esclusiva* responsabilità economica della scelta operata sull'ente sub statale.

Con i decreti delegati approvati sul fisco cd. regionale (D.Lgs n. 68/2011) e municipale (D.Lgs. n. 23/2012) sono state, in realtà, di molto limitate le possibilità di intervento delle Regioni e degli Enti locali sui tributi di propria spettanza e molteplici sono i condizionamenti imposti dallo Stato all'esercizio della rispettiva autonomia finanziaria.

a) In particolare, con il D.Lgs. 68 del 6 maggio 2011 recante norme per assicurare "*autonomia finanziaria alle regioni a statuto ordinario e alle province*", oltre che per la determinazione dei "*costi e fabbisogni standard nel settore sanitario*"⁷⁸, a fronte della soppressione dei trasferimenti statali, nel sistema delle fonti di finanziamento è stata conferita assoluta centralità all'addizionale regionale IRPEF che dovrebbe essere "rideterminata", con decorrenza dal 2013, "*in modo da assicurare al complesso delle Regioni a statuto ordinario gettito equivalente*"⁷⁹.

⁷⁸ Si tratta del decreto le cui norme in parte entrano in vigore a partire dal 2013, fino all'entrata a regime per ora prevista per il 2015. Su questo tema, ci si permette di rinviare al mio: *Quel che resta del processo di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale: lo stato attuale della fiscalità regionale e locale*, in *innovazioneediritto.it*, 2012, 49 ss.

⁷⁹ Ai sensi dell'art. 2, D.L. n. 68/2011²⁰¹⁰ come modificato dall'art. 30, comma 3, lett.a), D.L. n. 201/2011, a decorrere dal 2013 saranno, in particolare, soppressi i trasferimenti statali di parte corrente *con carattere di generalità e permanenza* destinati all'esercizio delle competenze regionali, nonché i trasferimenti in conto capitale, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, ivi compresi quelli finalizzati all'esercizio delle funzioni da parte delle Province e Comuni, nonché la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina (artt. 7 e 8, comma 4, D.Lgs. n. 68/2010). Detta determinazione avverrà con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per le riforme per il federalismo e con il Ministro per i rapporti con le regioni, e dovrà essere adottato entro un anno dalla data di entrata in vigore del D.L. 68/2011, sentita la "Conferenza Stato-Regioni", e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario. Si aggiunga che all'aliquota base dell'addizionale, in origine fissata nella misura dello 0,9%, ed ora maggiorata nella misura dell'1,23% ad opera del cit. D.L. n. 201/2011, applicabile già per il 2011, e fino alla sua "rideterminazione" che dovrebbe avvenire a decorrere dal 2013, dovrebbero aggiungersi le percentuali indicate, per ora, nel comma 1 dell'art. 6, alle lett. a), b) e c), D.L. n. 68 cit., e, dunque, le maggiorazioni

A ciascuna Regione a statuto ordinario spetta, inoltre, una *compartecipazione al gettito dell'IVA* (art. 4, del cit. D.L. n. 68/2011) che dovrebbe rimanere quella già in essere per il periodo 2011-2012 (aliquota del 44%), mentre dal 2013, essa dipenderà da un adeguamento che andrà adottato “*in conformità con il principio di territorialità*” e che, quindi, terrà conto “del luogo di consumo” e, cioè, del luogo in cui avviene la cessione dei beni o la prestazione di servizi, fermo restando che ove si tratti di servizi, detto luogo “potrà” essere identificato con quello del domicilio fiscale del soggetto fruitore. In caso di cessione di immobili, dovrà farsi riferimento, invece, alla loro “ubicazione”⁸⁰.

Per quanto riguarda i tributi propri derivati (e, quindi, l'IRAP, le addizionali regionali e gli altri tributi minori), occorre riferirsi, in particolare, agli artt. 5, 6 e 7 del cit. D.Lgs. n. 68.

Per questa imposta è stata prevista la facoltà di ciascuna Regione a statuto ordinario, di prevedere, con propria legge, una graduale “*riduzione delle aliquote, fino ad azzerarle*” (art. 5, comma 1) e la facoltà di disporre deduzioni dalla base imponibile “*nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea*”, rimanendo fermo in ogni caso il potere di variazione di un punto percentuale dell'aliquota già disposto all'articolo 16, comma 3, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Non potrà essere disposta, tuttavia, alcuna riduzione IRAP se, la Regione dispone una maggiorazione di addizionale regionale superiore allo 0,50% (art. 5, comma 3, D.L. n. 68 cit.), al

dello 0,5% per gli anni 2012 e 2013, dell'1,1% per l'anno 2014 e del 2,1% per l'anno 2015. Fino al 31.12.2011 rimangono ferme le aliquote vigenti, anche se superiori alla aliquota base (dello 1,23%), salva la facoltà delle regioni di deliberare una loro eventuale riduzione fino all'aliquota base.

⁸⁰ Al fine di tenere conto della “peculiarità” dell'imposta IVA, al cit. art. 4, D.L. n. 68/2010, si è anche precisato che i dati delle dichiarazioni fiscali e quelli desunti da altre fonti in possesso dell'Anagrafe tributaria saranno rielaborati per tener conto, ai fini del principio di territorialità, degli acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti passivi con IVA indetraibile e “da soggetti pubblici e privati assimilabili” e da consumatori finali. Anche per l'attuazione di dette regole di riparto, assai complesse, dovrà aspettarsi, però, l'emanazione di apposito DPCM cui andrà allegata una relazione tecnica concernente “*le conseguenze di carattere finanziario derivanti dall'attuazione del principio di territorialità*”.

fine di evitare di spostare il carico fiscale dalle imprese alle famiglie.

La legge (statale) chiarisce ancora che l'eventuale riduzione di aliquote IRAP fino all'azzeramento sarà ad *“esclusivo carico del bilancio della Regione”* e non comporterà *“alcuna forma di compensazione con fondi perequativi di cui al successivo art. 15”* (art. 5, comma 2, D.L. n. 68 cit); ciò, quindi, proprio per scongiurare il rischio che la *“spesa fiscale”* sostenuta attraverso il risparmio IRAP concesso ai soggetti passivi del proprio territorio possa essere messa in correlazione *in via diretta* con altre risorse provenienti dallo Stato o da altre Regioni.

Per quanto concerne l'addizionale IRPEF, le Regioni, sempre con risorse a loro carico e dal 2013, potranno *“disporre aliquote differenziate in misura variabile per scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale”* (art. 6, comma 4, D.L. n. 68), anche se non potranno applicare maggiorazioni di addizionali superiori allo 0,5% nel primo scaglione⁸¹. Esse potranno prevedere detrazioni in favore della famiglia o, in alternativa, in caso di incapienza di dette maggiori detrazioni dall'IRPEF dovuta, anche su base familiare, altre misure di sostegno economico diretto (art. 6, comma 5, D.L. n.68).

Del pari, *“al fine di attuare il principio di sussidiarietà orizzontale”*, le Regioni potranno disporre detrazioni dall'addizionale stessa in luogo dell'erogazione di sussidi, *voucher*, buoni servizio ed altra misura di sostegno statale previste dalla legislazione regionale (articolo 6, comma 6, D.L. n. 68).

Queste possibilità di graduare il prelievo abbassando la pressione fiscale per esigenze legate alla composizione e ai redditi delle famiglie e allo status sociale dei propri cittadini residenti restano, tuttavia, ancora sospese per le Regioni *in deficit sanitario* impegnate nei piano di rientro, per cui per dette Regioni (Campania, Lazio, Molise e Calabria), resteranno ancora fermi gli automatismi di blocco delle aliquote al massimo livello (di

⁸¹ Da notare che, nell'ultima versione del decreto è sparita la precedente previsione del divieto di aliquote differenziate di addizionale *“per dipendenti e pensionati con redditi fino ai primi 2 scaglioni di imponibile (15.000 e 29.000 euro)”*. La modifica si è resa necessaria in quanto avrebbe voluto significare che, per la prima volta, nel sistema tributario nazionale, il prelievo IRPEF sarebbe dipeso della *natura del reddito prodotto* (il solo lavoro dipendente, compreso quello da pensione) e non dal *solo ammontare prodotto*, con sicura violazione del principio di capacità contributiva.

addizionale regionale, comunale ed IRAP) disposti dal legislatore nazionale che già, attualmente, gravano oltre la misura massima nazionale, sui soli cittadini ivi residenti (art. 6, comma 9, D.L. n. 68).

Si aggiunga che, benché l' art. 28 della legge delega stabilisca che agli aumenti delle addizionali regionali sarebbe dovuta corrispondere una contestuale riduzione delle aliquote dell'IRPEF statale, questa circostanza non solo non si è verificata, ma sembra per ora abbandonata; e ciò per motivi di gettito. Quel che è certo è che, dunque, continuerà ad essere applicata la disciplina vigente relativa all'IRPEF (ex art. 2, comma 2, D.L. n. 68 cit.), salve eventuali altre decisioni politiche che dovessero trovare convergenza in sede di approvazione della Legge di stabilità per il 2013.

Per quanto considerato, l'autonomia finanziaria delle Regioni - seppure appaia in linea con la riserva di legge di cui all'art.23 della Cost., e si mostri coerente, anche con riferimento ad eventuali *trattamenti differenziati* sui tributi derivati, con il modello "teorico" ricavabile dal test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia - ne esce fortemente limitata perché "compressa" dall'incidenza della fonte statale che è arrivata a disciplinare ogni elemento costitutivo dei *tributi derivati*, compresi i limiti massimi e minimi di variazione di aliquote e "condizionata" da altri limiti, finendo per confinare quelli *propri* (*strictu sensu*) in ambiti assai ristretti.

Il modello prevede, invero, che le Regioni possano "istituire" tributi propri e, quindi, concede loro il potere di introdurre eventuali trattamenti differenziati di favore, ma l'effettiva possibilità di tali manovre è subordinata all'individuazione di presupposti non assoggettati ad imposizione da legge dello Stato che è operazione molto difficile, vista la globalità dei presupposti impositivi statali ed è comunque esercitabile, di fatto, solo da talune Regioni e non da tutte⁸².

⁸² Sull'argomento, tra i contributi sul tema più recenti, A. FEDELE, *Federalismo fiscale*, cit., 1525 ss.; L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1597 ss.; V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 89 ss.; D. STEVANATO, *I "tributi propri" delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 395 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2011, 1929 ss.

È pur vero che, con riferimento ai *tributi propri*, ove siano disposti determinati benefici fiscali all'interno del sistema del tributo regionale istituito dalla Regione, non si tratterebbe, a ben vedere, di valutare l'esistenza misure differenziate rispetto a tributi statali, ma di misure differenziate *su tributi regionali*, e non ci sarebbe, quindi, un livello di imposizione "normale" da utilizzare nel giudizio sulla selettività di un certo aiuto.

Non sarebbe pertinente, quindi, ricorrere al test dell'autonomia elaborato dalla Corte di giustizia per stabilire se esista o meno un potere autonomo rispetto allo Stato centrale della Regione che adotta la decisione di introdurre norme agevolative, che è quello che occorre accertare, come si è visto, solo quando è l'ente infrastatale che intenda applicare, in piena autonomia, una riduzione di aliquota su tributi nazionali.

Nel caso di agevolazioni fiscali adottate dalle Regioni *sui tributi propri* anche per finalità extrafiscali nei confronti di tutti i beneficiari del proprio territorio, la misura resterebbe *generale* e non sorgerebbero problemi di selettività territoriale. Potrebbero, tuttavia, sorgere altre questioni suscettibili di incidere sulla selettività e, dunque, sulla legittimità e compatibilità dell'aiuto.

La prima è, ovviamente, che bisognerebbe verificare, caso per caso, se le agevolazioni disposte su tributi propri regionali verso i beneficiari del proprio territorio di riferimento, perdano il carattere della *generalità* e diventino *selettive* (materialmente); il che avviene quando le agevolazioni venissero adottate per favorire solo talune imprese o produzioni in quella determinata area.

Bisognerebbe poi stabilire, se nonostante si tratti di misure selettive, esse risultino "giustificate" dalla struttura o dalla natura del sistema tributario di riferimento o dai principi informativi o basilari che hanno accompagnato l'istituzione del "tributo" proprio; oppure se, benché selettive, si manifestino "tollerate" dal sistema perché adottate per il raggiungimento di finalità extrafiscali *coerenti e conformi* agli obiettivi ed interessi dell'Unione e *necessarie e proporzionate* al funzionamento e all'efficienza del sistema generale di riferimento.

In caso contrario, e, quindi, ove non ricorrano tali cause di giustificazione e deroga "interne" e "europee", l'aiuto fiscale concesso anche nel sistema del tributo proprio regionale ritorne-

rebbe ad essere selettivo (materialmente) e risulterà comunque vietato.

Si aggiunga che ogni Regione potrebbe individuare poi *tributi propri* e, quindi, identificare presupposti, soggetti passivi e basi imponibili, diversi da quelli tassati con imposte statali, ma simili o “identici” a quelli istituiti da altre Regioni. Se nella legge regionale venissero previste ipotesi di manovre sulle aliquote con identificazione dei limiti massimi o minimi di riferimento entro cui disporre l’effettiva misura, anche da parte degli enti locali di riferimento della regione, potrebbero esserci, quindi, più Regioni che adottano misure o livelli di tassazione differenti rispetto a quelli istituiti ed adottati in altre Regioni.

Ora, considerata la poca varietà di basi imponibili e presupposti non coperti da riserva statale, più Regioni dello Stato unitario potrebbero trovarsi a disporre benefici fiscali *differenziati* con riferimento a tributi propri con riferimento ai quali sarebbe astrattamente possibile individuare anche un “*livello medio*” di tassazione attraverso il quale operare la comparazione per concludere, anche in questo caso, per la selettività territoriale del beneficio concesso che risulterebbe diretto solo a “talune” imprese o produzioni che si troverebbero a godere di un trattamento giuridico diverso e di favore rispetto alla totalità delle imprese o produzioni dello Stato.

Senza dire poi, che l’autonomia “decisionale” di una o più Regioni che adottino la scelta di istituire tributi propri e, quindi, anche quello di disporre eventuali misure agevolative per finalità extrafiscali, potrebbe risultare definitivamente compromessa dal fatto che, se prosegue l’iter di approvazione del disegno costituzionale di Controriforma del Titolo V, spetterà solo allo Stato l’esercizio della potestà legislativa esclusiva non soltanto con riferimento al “sistema tributario e contabile dello Stato”, ma anche in materia di “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” con la conseguenza che potrebbero non essere “tollerati” trattamenti differenziati che risultassero adottati in violazione dei principi costituzionali e comunitari posti a garanzia dell’esercizio della potestà tributaria, compreso dunque, il valore dell’unità giuridica della Repubblica.

Lo scenario potrebbe trovare ulteriore conferma per i *tributi propri* istituiti nell’esercizio di potestà esclusiva regionale, giacché questa competenza dovrebbe diventare di tipo *limitato*,

risultando nelle intenzioni espresse nel cit. ddl di controriforma che nelle materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato o alla legislazione concorrente, le Regioni esercitino la potestà legislativa nel rispetto della “*legislazione dello stato relativa ai profili attinenti alle materie del secondo comma*” e, quindi, alle materie del sistema tributario dello Stato e del coordinamento.

Senza dire poi che anche le potestà regolamentari del Governo e delle Regioni dovrebbero avere confini meno rigidi in ragione del fatto che sia lo Stato, che le Regioni possano “*emanare regolamenti per l’attuazione delle proprie leggi*” (art. 117, comma 6).

b) Con il D.Lgs. n. 23 del 23 aprile 2011 si è dato attuazione al cd. fisco municipale.

Per i Comuni, la soppressione dei trasferimenti regionali di parte corrente destinati al finanziamento delle funzioni vede, come conseguenza, sul lato delle entrate, la previsione d’una *compartecipazione al gettito dei tributi erariali* (tra cui l’IVA e l’IRPEF) e della eventuale *compartecipazione al gettito dei tributi o compartecipazioni regionali* (ove saranno istituiti).

È stata prevista, in linea di principio, la possibilità per i Comuni di incrementare le aliquote delle addizionali (sino ad oggi bloccate allo 0,4%) e si è provveduto con “lo sblocco” dell’aumento dello 0,2% , oltre che con la previsione dell’istituzione di *nuovi tributi* (derivati) legati alla fiscalità immobiliare⁸³, oltre ad un aumento del ventaglio di ipotesi in cui potranno essere istituite *tasse di scopo* e la *tassa di soggiorno*⁸⁴.

A causa della crisi economica finanziaria di questi tempi, oltre che per l’esigenza di contenimento delle spese pubbliche,

⁸³ E, quindi, dell’IMU principale, al posto dell’ICI e dell’IRPEF sui redditi fondiari, tranne che sugli agrari che restano dello Stato, dell’IMU secondaria, della cedolare secca sugli affitti. Sul tema, L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, 2010, 1607 ss.

⁸⁴ La lettura del decreto non è certo agevole, anche per la previsione di un lungo periodo transitorio (per ora previsto al 2017) durante il quale alcune disposizioni entreranno in vigore e per una serie di altre norme emanate (D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, così come in ult. modificato dal D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, conv. con modif. con la L. n. 44 del 26 aprile 2012). Per un’analisi dei più recenti provvedimenti modificativi, N. NITTI, *Il federalismo fiscale e le disposizioni dettate dalla “Manovra Monti”*, in *Nuova rass. legis., dott. e giur.*, 2012, 187 ss.

molte norme sono state emanate. Anche in questo settore della fiscalità si è arrivati a ridurre fortemente la portata autonomistica del federalismo e i tributi *propri* comunali (e, quindi, quelli derivati) risultano disciplinati integralmente, e non soltanto per i loro elementi costitutivi, da norme statali⁸⁵.

Il cit. D.Lgs. n. 23/2011 individua analiticamente i tributi propri derivati dei Comuni in quelli riferibili al possesso o trasferimento degli immobili ubicati nel territorio e, quindi, individua come fonti le imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali, tributi speciali catastali (art. 2). Si aggiungono come entrate “proprie”, la *cedolare secca* (art. 3), *l'imposta di soggiorno* destinata a finanziare interventi in materia di turismo (art. 4)⁸⁶, l'addizionale comunale (art. 5), *l'imposta di scopo* che potrà finanziare l'intero progetto e non più solo una quota dell'opera pubblica da realizzare (art. 6)⁸⁷, oltre che *l'IMU*, sia principale che secondaria (artt. 7, 8 e 9) in sostituzione dell'ICI.

Questo impianto è stato incisivamente rimodulato dalla manovra di fine dicembre 2011 adottata per fronteggiare la crisi economica in corso.

La disciplina dell'IMU principale è stata modificata con l'anticipazione del tributo, in via sperimentale, già a decorrere dall'anno 2012, in tutti i comuni del territorio nazionale (fino al 2014), “*in base agli articoli 8 e 9 del D.Lgs n. 23/2011 in quanto compatibili*” (art. 13, comma 1, del cit. D.L. 201/2011)⁸⁸; con

⁸⁵ Per analoghe considerazioni, M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2011, 1106 ss.

⁸⁶ Sulla quale, si veda L. LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, in *Corr.trib.*, 2011, 3756 ss.; M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, 820 ss.

⁸⁷ Sull'imposta di scopo e la relativa introduzione nell'ordinamento nazionale, v. F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, 2011, 1261 ss.; L. DEL FEDERICO *Imposta di scopo, compartecipazioni, addizionali e poteri regolamentari.*, in *Trib. loc. e reg.*, 2008, 206 ss.; M. ROSSI, *L'istituzione dell'imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche*, in *Trib. loc. e reg.*, 2008, 245 ss.; G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1115 ss.

⁸⁸ Da notare che il rinvio contenuto nel cit. D.L. n. 201/2011 al cit. D.Lgs. n. 23/2011 che, a sua volta, rimanda all'originario D.Lgs. n. 504/93 istitutivo dell'ICI, contribuisce a delineare un quadro normativo di riferimento incerto e confuso. A conferma delle molteplici difficoltà interpretative basti considerare ciò che avviene con riferimento all'abitazione principale che, secondo il cit. D.L. n. 201/2011 rientra appieno nell'ambito applicativo dell'IMU e che, in-

lo stesso decreto si è, però, disposta la devoluzione del 50% dell'imposta direttamente all'Erario (art. 13, comma 11, D.L. n. 201/2011).

L'art. 2 del cit. D.Lgs. n. 23/2011 prevede, inoltre, che sin dal 2011, sarà attribuito ai Comuni il 30% del gettito complessivo riferito all'imposizione degli immobili ubicati sul territorio ed il gettito globale dell'IRPEF sui redditi fondiari, tranne il reddito agrario. Sulla cedolare secca sugli affitti, anch'essa introdotta con il cit. decreto (art. 3, D.Lgs. n. 23/2011), la devoluzione avverrà sempre pro quota⁸⁹, salva diversa determinazione che è rimessa, anche in questo caso, all'emanazione di un futuro decreto ministeriale.

Ai Comuni spetterà, inoltre, una quota di compartecipazione all'IVA⁹⁰ e le altre entrate che potranno derivare dalla loro capacità di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale⁹¹, oltre che l'introito delle sanzioni, quadruplicate, per le violazioni commesse dai contribuenti sui contratti di fitto non registrati (art. 2, comma 12)⁹².

vece, dovrebbe essere esclusa dall'imposizione, a partire dal 2015, secondo il cit. D.Lgs. n. 23/2011 che, a sua volta, dipende dall'originario impianto del D.Lgs. n. 504/93. Si aggiunga che l'art. 13 del cit. D.L. n. 201/2011, al comma 14, lett. c) ha soppresso il comma 4 dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 che prevedeva che l'IMU principale venisse corrisposta secondo le modalità stabilite dal Comune. Di qui, la possibilità, dunque, che l'imposta municipale propria venga stabilita ancora con legge statale, in evidente controtendenza alle istanze federaliste alla base del nuovo impianto normativo.

⁸⁹ Del 21,7% per il 2011 e del 21,6% per il 2012.

⁹⁰ La cui aliquota è stata stabilita con il DPCM del 17 giugno 2011 nella misura, attualmente, del 2,58%, ma che, in ogni caso, dovrà rimanere fissata, sempre per effetto di una scelta politica fatta con legge statale, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2% al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

⁹¹ Secondo questa *ratio* vanno lette le norme che prevedono l'innalzamento dal 33% al 50% della quota di spettanza dei Comuni per la partecipazione all'attività di accertamento ex art. 43 del DPR n. 600/73 (art. 2, comma 10 e 11). Questione sulla quale valgono considerazioni critiche considerando le innovazioni apportate al sistema della riscossione dei principali tributi statali giacché la predetta quota del 50% potrà essere attribuita ai Comuni "in via provvisoria, anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo" e quindi sugli accertamenti già esecutivi ex art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78. Sul punto, ci si permette di rinviare al mio: *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, 1435 ss.

⁹² Val la pena di segnalare, al riguardo, le più che fondate perplessità che emergono nella valutazione dell'incidenza dell'illecito fiscale commesso in

Per le Province, si è prevista, in linea generale, un'imposizione legata a tributi il cui presupposto è collegato al trasporto su gomma.

Come si diceva, ai Comuni spettano anche quote di riparto del fondo perequativo per il finanziamento integrale delle spese sostenute per le *funzioni fondamentali* di cui all'art. 117, comma 2, lett. p) della Costituzione (standardizzate), che per il finanziamento delle "*altre funzioni*" (non standardizzate).

Il D.Lgs. n. 23/2011, anziché definire detto fondo, ha istituito un *Fondo sperimentale di riequilibrio* (art. 2, comma 3) destinato ad essere alimentato, per un periodo transitorio, dalle quote delle compartecipazioni ai gettiti dei tributi "riassegnati" ai Comuni⁹³.

In definitiva, il gettito dei tributi erariali e regionali "riassegnati" ai Comuni e Province non spetterà ad essi direttamente, ma finirà, in quota, nel *Fondo sperimentale di riequilibrio*: e ciò fino almeno fino al 2017, data in cui dovrebbe entrare in vigore, a regime, il nuovo sistema di finanziamento⁹⁴.

Da questo illustrato si ricava che, anche sulla perequazione, come ora disciplinata, non ci sono certezze sul fatto che essa sia in grado di assolvere la sua funzione di strumento di rimozione degli squilibri economici e sociali fra le Regioni, apparendo essere più un sostegno a favore delle aree più disagiate del Paese.

caso di mancata registrazione del contratto di locazione in ambito civilistico per gli effetti che ne derivano sulla determinazione del canone e delle condizioni contrattuali, che potrebbero suscitare dubbi sulla proporzionalità ed adeguatezza della norma fiscale, come evidenziato da M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale, op. e loc. cit.*

⁹³ Di qui la previsione che, fino al 2013, il 30% di detto Fondo di riequilibrio venga ripartito tra i Comuni in base al numero dei residenti e che, una volta detratto detto 30%, almeno il 20% venga assegnato ai Comuni che svolgono funzioni fondamentali in forma associata (art. 2, comma 7, D.Lgs. n. 23/2011). Le modalità di alimentazione e di riparto di detto Fondo sperimentale di riequilibrio, nonché le quote del gettito dei tributi di cui al comma 1 dell'art. 2 riassegnati ai Comuni, sono state stabilite con DM del 21 giugno 2011 e DM 4 maggio 2012.

⁹⁴ Detto fondo, già poco sufficiente se si considerano le modalità di assegnazione delle quote destinate alla sua alimentazione, è stato anche ridotto con la manovra correttiva del D.L. n. 201/2011 (art. 28). Di qui l'assoluta incertezza in cui versano i Comuni sul fronte delle previsioni di spesa per l'esercizio delle loro funzioni come emerge dalle vibrante proteste che in questi tempi vengono sollevate dagli amministratori locali.

Nei casi di mancata copertura perequativa totale delle funzioni assegnate agli enti locali, questi si troveranno, poi, nell'impossibilità tecnica di trovare risorse aggiuntive, non potendo essi, com'è noto, istituire tributi propri (*strictu sensu*).

Il Comune (o la Provincia), pertanto, dovrebbe attivarsi presso la Regione o lo Stato per chiedere, al più, l'istituzione di un nuovo tributo (derivato), con tutte le difficoltà legate alle diversità politiche, culturali e di contesto che il più delle volte esistono tra i diversi attori istituzionali.

Se, quindi, tutte le scelte sui tributi propri (derivati) dipendono o sono condizionate dai limiti imposti dallo Stato centrale, dovrebbe concludersi che non si determini una vera e propria "autonomia decisionale" dell'ente decentrato con la conseguenza che, determinate manovre sulle aliquote, seppure possibili secondo i vincoli disposti dalla legge statale o regionale, finirebbero per determinare misure comunque *selettive territorialmente*, idonee a generare una riduzione del carico fiscale su talune imprese o produzioni di una data area geografica (il territorio dell'ente decentrato che le applica) rispetto alle totalità delle imprese o produzioni dello Stato.

3.8 La responsabilità economica degli enti territoriali del mancato gettito derivante da un'agevolazione fiscale

Fatte queste considerazioni sull'attuale assetto dell'autonomia finanziaria secondo il processo federalista in corso, resta da esaminare la seconda questione che è quella che concerne la effettiva *responsabilità finanziaria* dell'aiuto concesso. La risposta all'interrogativo, come si intuisce, è resa più problematica dai meccanismi di finanziamento che regolano oggi i rapporti tra Stato ed autonomie.

Secondo la Corte di giustizia, come si è visto, per valutare il profilo finanziario dell'autonomia occorre verificare che lo sforzo sostenuto con la "spesa fiscale" da parte dell'autorità sub statale non venga compensato *in via diretta* con contributi o

sovvenzioni o altri meccanismi compensativi provenienti dalle altre autorità centrali o locali⁹⁵.

Ebbene, tenendo conto dell'assetto che si è venuto a delineare con l'attuazione del federalismo fiscale, si tratta allora di stabilire se la "spesa fiscale" sostenuta attraverso un'agevolazione fiscale disposta dalle Regioni o dagli altri enti territoriali su tributi "derivati" o dalla Regione su quelli "propri" per finalità extrafiscali verso talune imprese o produzioni ubicate nel proprio territorio, che non si risolvono in mere deroghe al sistema ed ai principi del sistema giuridico (integrato) di riferimento, non risulti in qualche modo coperta da *meccanismi di compensazione* individuabili nella *perequazione* o in specifici *contributi* erogati da parte di altre Regioni o dello Stato centrale.

Ove risultassero versamenti compensativi a copertura della spesa fiscale come "causa ad effetto", il minor gettito generato dalla misura non consentirebbe, invero, di configurare più una decisione autonoma sul piano finanziario, trovando essa *compensazione* nel sacrificio sopportato da altro ente di governo (sia territoriale che centrale) e l'aiuto concesso ritornerebbe ad essere *selettivo* e, quindi, vietato dal Trattato.

Le agevolazioni fiscali disposte attraverso un alleggerimento del carico tributario rientrano appieno nel regime degli aiuti di Stato proprio sull'assunto della sostanziale equivalenza fra la mancata realizzazione di gettito e la spesa erogata a carico del bilancio dello Stato.

Secondo i principi del federalismo fiscale e da quanto si ricava dai successivi decreti delegati emanati sul fisco cd. regionale e municipale, come in precedenza chiarito, le Regioni possono contare sulle risorse necessarie per esercitare la loro autonomia finanziaria sui tributi (propri, derivati ed addizionali) sulle compartecipazioni ai tributi erariali e sulle quote di riparto del Fondo perequativo che, a seconda che si tratti di finanziare spese LEP e spese Libere (art. 15, D.Lgs. n. 68/2011), commi 5 e 7) è alimentato ed è destinato a coprire le spese in modo differente. In particolare:

1) per le spese LEP classificate dall'art. 14, *comma 1*, del D.Lgs. n. 68/2011, *nelle spese per sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale*, le Regioni potranno contare sui tri-

⁹⁵ Punto 107 della sent. n. 428/2006 e 434/2006 Paesi baschi già analizzata par. 3.5

buti (propri e derivati, nonché le addizionali), sulla compartecipazione regionale all'IVA, nonché su quote specifiche (della prima parte) del fondo perequativo alimentato dalla compartecipazione all'IVA destinata a garantire la copertura *integrale* delle spese essenziali. Il finanziamento avverrà solo dopo aver proceduto ad una standardizzazione della spesa attraverso la definizione dei *costi standard* dei servizi erogabili;

2) le spese relative ad “*altre funzioni*” (le cd. Spese Libere, diverse da quelle associate ai LEP) andranno finanziate, invece, senza essere standardizzate, con le fonti di entrata rappresentate dai tributi regionali (propri, derivati e addizionali) il cui ammontare sarà parametrato sulla base dal gettito dell'addizionale regionale Irpef. Anche per queste spese è prevista una copertura non integrale con quote (della seconda parte) del fondo perequativo alimentato, questa volta, dall'addizionale IRPEF e centrato sulla cd. “*capacità fiscale per abitante*”;

3) le spese straordinarie o speciali, che possono riguardare tutte le funzioni, saranno finanziate, invece, da *contributi speciali dello Stato e dell'Unione europea* e non da tributi.

In ordine alla perequazione, per le spese collegate alle funzioni riferite ai LEP con riferimento alla sola spesa capitale, oltre che di quelle funzioni che deriveranno da ulteriori materie da individuarsi ai sensi dell'art. 20, comma 2 della L. n. 42/2009, il fondo perequativo, alimentato dal gettito prodotto dalla compartecipazione al gettito dell'IVA, a partire dall'anno 2013, dovrebbe essere determinata in modo da garantire in ogni regione il finanziamento “integrale” delle funzioni da intendersi, tuttavia, per quanto voluto dalla legge, il finanziamento del (solo) *fabbisogno standard* definito nella determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni secondo *costi standard* (comma 5 dell'art. 15)⁹⁶.

Per la parte delle spese libere destinata al finanziamento delle “*altre funzioni*” (non collegate ai LEP), il fondo perequativo

⁹⁶ Nella fase transitoria e, quindi, a partire dal 2013 e per il primo anno di funzionamento del fondo perequativo, si continueranno a computare le suddette spese LEP in base ai valori di *spesa storica* e, per quanto si legge nel testo del cit. D.Lgs. n. 68/2012, art. 15, comma 5 “*dei costi standard, ove stabiliti*; nei successivi quattro anni le suddette spese dovranno “convergere” verso i costi standard. Sui costi standard, in ultimo, A. ZANARDI, *Federalismo fiscale: prove di attuazione*, in *La finanza pubblica italiana -Rapporto 2011*, Bologna, 2011, 225 ss.

andrà alimentato, invece, da una quota del gettito dell'addizionale regionale all'IRPEF (che dovrebbe essere rideterminata, a decorrere dal 2013, secondo quanto stabilito dal D.Lgs. n. 68/2012).

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. g), L. n. 42/2009, solo le Regioni con una capacità fiscale per abitante inferiore alla media nazionale, riceveranno *un sussidio positivo* dal fondo secondo un coefficiente perequativo parziale finanziato in parte dalle Regioni che si trovano in situazione opposta (e, quindi, da quelle più ricche e che presentano una capacità fiscale per abitante superiore alla media nazionale) e per il residuo, dallo Stato centrale con l'addizionale IRPEF.

Nessuna perequazione è data, quindi, alle Regioni in cui il gettito pro-capite supera quello medio del complesso delle regioni ordinarie; per le altre, il cui gettito pro-capite è inferiore a quello medio, la quota del fondo perequativo andrà determinata in modo da “*ridurre, ma non annullare*” le differenze di capacità fiscale esistenti tra i territori⁹⁷.

Le Regioni e gli altri enti locali potranno ricevere, inoltre, somme a titolo di intervento speciale da parte dello Stato come specificato al comma 5 dell'art.119 della Cost. Si tratta delle somme finanziate con contributi speciali dal bilancio dello Stato, con i finanziamenti della UE, con cofinanziamenti nazionali, e con le entrate derivanti dal patrimonio proprio, costituito fondamentalmente da beni immobili, nonché quelle cui la Regione potrà accedere attraverso l'indebitamento (per finanziare, tuttavia, le sole spese di investimento e non quelle correnti)⁹⁸.

Secondo coloro che si sono occupati della questione, dovrebbe riconoscersi che, almeno per quel che concerne le Regioni a statuto ordinario, l'assegnazione di risorse da parte dello

⁹⁷ Il principio di perequazione delle differenti capacità fiscali dovrà essere applicato, secondo l'art. 15, comma 7, D.Lgs. n. 68/2010 in modo da ridurre le differenze “in misura non inferiore al 75 per cento”, tra i territori con diversa capacità fiscale per abitante senza alternarne la graduatoria in termini di capacità fiscale per abitante.

⁹⁸ Ad ogni Regione spetteranno, inoltre, entrate proprie nella misura convenzionalmente stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale per l'anno 2010 (art. 15, comma 1). Le Regioni potranno, infine, “trasformare” in tributi propri regionali altri tributi minori, ferma la facoltà di sopprimerli e fermo restando che ad esse spetteranno gli altri tributi ad esse ancora riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del D.L. n. 68/2011.

Stato costituite da tributi, compartecipazioni e quote del fondo perequativo lasci le stesse *pienamente ed esclusivamente responsabili* delle proprie scelte, giacché l'attribuzione di risorse, compresa la perequazione, avverrebbe in modo del tutto "indipendente" rispetto alla decisione adottata di applicare, su taluni tributi derivati, alcuni benefici fiscali⁹⁹.

È la stessa legge delega, che ha trovato conferma nei decreti delegati, infatti, a chiarire che l'ente territoriale è tenuto a sostenere la spesa fiscale operata nell'esercizio della propria autonomia tributaria sui tributi derivati "*con il proprio bilancio*", e che in caso di maggiori entrate, compreso quelle da recupero dell'evasione fiscale, sia l'ente stesso ad appropriarsi in via definitiva delle stesse.

Il Fondo di perequazione, viene determinato, inoltre, "*con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte nell'esercizio dell'autonomia finanziaria*" (art. 9, comma 1, lett. c), n. 1, L. n. 42) e, quindi, esso va alimentato di risorse calcolate al netto delle eventuali maggiori o minori entrate generatesi in ragione della *diversa capacità fiscale* degli abitanti dei distinti territori.

Il meccanismo della perequazione si basa, tuttavia, su una valutazione e ponderazione (molto complessa) della *capacità fiscale dei diversi territori* rappresentate dalle Regioni del totale Italia che andrebbe messo in correlazione con le fonti della sua alimentazione, per lo più generate dalla compartecipazione ad altri tributi statali (IVA ed IRPEF) e, quindi, dipendente dal gettito che si genera in un dato territorio.

Di qui la considerazione che - per le modalità della sua alimentazione e le salvaguardie che la legge pone quali principi di legge delega - detto meccanismo potrebbe essere ritenuto "*idoneo a compensare*", anche se in via "*mediata*", il costo della sovvenzione (agevolazione) fiscale "*decisa*" da una certa autorità sub statale.

Nell'ideare l'architettura finanziaria delle spese, *essenziali o non essenziali*, il legislatore delegante ha conferito, infatti, un'importanza massima alla perequazione, unitamente agli altri

⁹⁹ Si vedano sul punto, A. CARINCI, *op. cit.*, 1800; G. PINIERO, *Aiuti di stato, selettività regionale e politiche fiscali agevolative delle regioni*, in *Rass. trib.*, 2010, 881 ss.; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta fiscalità di vantaggio: profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, 997 ss.; L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali tra decisioni politiche e limiti comunitari*, su www.unich.it

strumenti di coordinamento tra prelievo statale e regionale (compartecipazione ai tributi e dalle addizionali) ed una importanza minore ai “tributi propri” proprio per garantire al meglio il funzionamento del sistema impositivo degli enti decentrati ed evitare di far ricadere i maggiori sacrifici di nuovi tributi o maggiori tributi sulla collettività di riferimento (cd. *compliance costs*).

Va, tuttavia, considerato che tale perequazione, sebbene *non direttamente* collegata ad eventuali spese fiscali sostenute, per scelta politica è *integrale* per le sole spese associate ai LEP, mentre per le altre spese - pur fondamentali nello svolgimento delle funzioni devolute alle regioni - *non è integrale*, e *non è vincolata* e, come accennato, è diretta a ridurre (e non ad annullare) le differenze di *capacità fiscale* dei territori di riferimento (art. 9 c.1 ,lett. g), L. n. 42/2009) e, quindi, al gettito ivi prodottosi (cd. perequazione orizzontale)¹⁰⁰.

Le Regioni con una capacità fiscale per abitante *più bassa* (inferiore alla media nazionale) ricevono, quindi, un sussidio positivo dal Fondo, secondo un coefficiente di perequazione parziale finanziato in parte dalle Regioni nella *situazione opposta* e per il residuo *dallo Stato centrale* con l'addizionale all'IRPEF.

Si potrebbe, allora, a questo punto sostenere che il meccanismo della perequazione presenti comunque *aspetti di collegamento* con la “spesa fiscale” e, quindi, con il minor gettito di un tributo “derivato” regionale, almeno con riferimento ai casi di perequazione orizzontale diretta a finanziare le funzioni *non essenziali* (Spese LEP delle Regioni) e *non fondamentali* (dei Comuni).

In questo caso, infatti, a differenza di quanto avviene per la perequazione destinata a finanziare le spese essenziali, la legge delega non indica, come criterio guida, che la perequazione per capacità fiscale per abitante vada determinata “al netto delle variazioni di gettito prodotte nell'esercizio dell'autonomia tributaria” (diversamente da quanto si legge al cit. art. 9, comma 1, lett. g), L. n. 42/2009).

¹⁰⁰ La perequazione orizzontale vede, in definitiva, trasferimenti compensativi tra enti dello stesso livello, a differenza della perequazione verticale, dove è il governo a trasferire risorse ai territori svantaggiati.

Potrebbe accadere che una “spesa fiscale” per funzioni non fondamentali, sostenuta attraverso una norma di favore adottata da una Regione con capacità fiscale inferiore a quella media che determina una riduzione della propria capacità fiscale effettiva, avrebbe come conseguenza l’aumento di trasferimenti perequativi *a danno delle altre Regioni*.

Si aggiunga che le Regioni (meno virtuose) che non sono messe nelle condizioni di coprire, con le risorse a propria disposizione (tributi e compartecipazioni, compresa la perequazione), le proprie spese, sarebbero costrette a mantenere al massimo, il livello di imposizione dei tributi derivati e non potrebbero, quindi, applicare alcuna variazione in diminuzione di aliquote; mentre le Regioni più virtuose, pur non ricevendo sussidi dal Fondo o ricevendone parte minore secondo il coefficiente stimato, avrebbero la possibilità di manovrare al ribasso le aliquote dei tributi derivati, avendo (indirettamente) la capacità economica per sostenerle¹⁰¹.

In definitiva, il sistema crea delle disparità di trattamento fiscale tra territori che potrebbe dar adito a fenomeni di *concorrenza fiscale interregionale dannosa*, apparendo del tutto ovvio che, il meccanismo di finanziamento ideato, seppure non possa collegarsi *in via diretta* alla possibilità di *sostenere la spesa fiscale* dell’agevolazione adottata, lasci la possibilità solo alle Regioni con maggiore capacità fiscale di avvalersi della possibilità di “decidere” - fermo restando che la decisione stessa sembri dipendere, essa stessa, dall’intervento dello Stato che ne fissa i limiti di intervento - misure agevolative verso i propri territori a discapito di quelle Regioni con minore capacità fiscale per abitante e, quindi, in definitiva, generi la possibilità solo per talune Regioni di disporre *misure di aiuto fiscale selettive* (territorialmente e materialmente).

Altrettanto potrebbe affermarsi per gli interventi di cui al comma 5 dell’art. 119 della Costituzione indicati nell’art. 16 della legge delega come risorse idonee proprio a favorire forme di fiscalità di vantaggio per “*promuovere lo sviluppo delle aree*

¹⁰¹ La differenza tra le entrate derivanti dalla compartecipazione e le nuove spese di ciascuna Regione, genera i cd. *residui fiscali*. La somma di questi surplus (*residui negativi*) indica *l’entità della perequazione* cioè delle risorse che sarebbe necessario ancora trasferire dalle regioni in surplus a quelle in deficit per finanziare il complesso delle funzioni devolute.

sottoutilizzate del Paese”, anche se dette risorse non possano, com’è noto, ritenersi “sostitutive” di altre fonti di finanziamento, ma “aggiuntive” e non dovrebbero, quindi, dirigersi a finanziare le spese necessarie allo svolgimento delle funzioni assegnate agli enti decentrati¹⁰².

Si tratta però di somme che, sebbene non possano considerarsi “*esclusivamente*” funzionali allo sviluppo economico delle aree sottoutilizzate¹⁰³, né direttamente “*compensative*” di eventuali benefici concessi nell’ambito dell’autonomia tributaria degli enti di governo, potrebbero risultare anch’esse dirette e definite in tutti gli elementi identificativi dallo Stato centrale nell’attuazione di determinate finalità promozionali.

Stante la genericità della legge delega sul punto, non si possono fare altre considerazioni, ma sembra rafforzarsi l’idea che potrebbero mettersi in dubbio quei profili autonomistici *decisionali e finanziari* necessari a scongiurare il rischio che la misura di favore adottata, nell’esercizio della propria potestà tributaria, resti selettiva territorialmente.

Ove le Regioni o gli enti locali dovessero essere destinatari di interventi speciali di cui al comma 5 dell’art. 119 della Cost. e venissero adottate decisioni di manovra sulle aliquote o variazioni percentuali di tributi (propri e derivati) per perseguire finalità promozionali di sviluppo, la scelta resterebbe in parte soggetta a decisione ed intervento dello Stato centrale ed in qualche modo “sostenuta” attraverso lo sforzo dello Stato o di altre Regioni, rimanendo ancora di incerta definizione il collegamento che verrà a delinearsi tra queste forme di sostegno e le altre fonti di finanziamento riassegnate ai diversi livelli di governo, compresa la perequazione.

Qualora nell’interpretazione del ruolo dello Stato in questo settore si privilegiasse la visione “centralista”, si potrebbe sostenere che i contributi speciali assumano il ruolo di veri e propri *correttivi*, da affiancare al meccanismo della perequazione, idonei a calibrare e tenere in conto i bisogni differenziali effettivi delle diverse Regioni.

¹⁰² Su quest’ultimo aspetto concorda G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, 2007, 54 ss.

¹⁰³ Potendo essere utilizzati per più ampi obiettivi, come l’effettivo esercizio dei diritti della persona o il perseguimento di scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali, G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta fiscalità di vantaggio*, in *Rass. trib.* 2009, 997 ss.

In conclusione, il sistema ideato per assegnare “*autonomia di entrata e di spesa*” a ciascun livello di governo, oltre a mostrarsi di elevata complessità, sembra non essere in linea con i principi di uguaglianza e dell’eguale soddisfacimento di diritti sociali su tutto il territorio nazionale andando esso, almeno per ora, a generare disparità di trattamento tra cittadini e territori, oltre a comportare un abbassamento del livello di prestazioni pubbliche in linea teorica fruibili dai singoli appartenenti ad uno Stato unitario¹⁰⁴.

Senza dire poi che l’articolazione e formazione del sistema regionale con le Regioni a statuto speciale insieme a quelle ordinarie, rispondendo più ad un modello di federalismo asimmetrico che simmetrico, potrebbe anch’essa compromettere la possibilità di escludere ipotesi di selettività territoriale qualora venissero disposte da parte delle prime, norme di favore sui tributi derivati o, addirittura, come oggi sembra essere possibile, da parte delle Regioni speciali, su tributi statali¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Per completezza, occorrerebbe anche considerare che, mentre l’art. 119 Cost., comma 4 prevede che regioni ed enti locali debbano finanziare “*integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite*” con le risorse di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo (e, cioè con *tributi propri, con partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, e col ricorso ad un fondo perequativo*), con la legge 42/2009 si è venuto a creare, in modo *innovativo*, un sistema di finanziamento in cui i livelli di prestazione da finanziare “*integralmente*” (associati alle spese LEP) non saranno più quelli effettivi, ma quelli attraverso cui si realizzeranno “*determinati obiettivi*” che dipenderanno, a loro volta, dalla definizione di un *fabbisogno standard*. Per le spese Libere associate alle *funzioni non essenziali o non fondamentali*, del pari, non è previsto un sistema di finanziamento integrale, e le risorse necessarie alla copertura delle stesse dipenderanno, in definitiva, dalla capacità finanziaria e gestionale, oltre che di progettazione, degli enti di riferimento. La dicotomia tra spese e funzioni essenziali non appare, del resto, in armonia nemmeno con il diritto comunitario che ha abbandonato il criterio di distinzione tra servizi pubblici essenziali e non essenziali, per passare alla distinzione nelle categorie di servizi tra quelli di interesse economico generale e quelli di interesse generale. Sul tema, tra i più recenti, si vedano F. DONATI, *La regolazione dei servizi d’interesse economico generale. I servizi di interesse economico generale: prospettive di evoluzione del modello regolatorio europeo*, in *Il Diritto dell’Unione Europea*, 2010, 195 ss., nonché, F. MERUSI, *Lo schema della regolazione dei servizi di interesse economico generale*, in *Dir. amm.*, 2010, 313 ss.

¹⁰⁵ Si consideri che la Commissione con Decisione C (2009) 7182 ha ritenuto compatibile l’aiuto consistente in un credito d’imposta a fini IRES per i nuovi investimenti in Sicilia, disposto con L. R. Sicilia n. 11/2009. Per quanto riguarda le Regioni a statuto speciale, non è possibile, inoltre, fare previsioni

Ebbene, come può questa situazione rimanere indenne da censure di costituzionalità (per violazione degli artt. 3, 2 e 53 della costituzione) e di compatibilità con l'insieme di regole che governano la politica della concorrenza è difficile immaginarlo.

Sembrano essersi venute a determinare, infatti, ingiustificabili disparità di trattamento dalla rimodulazione delle entrate assegnate ai diversi livelli di governo che dipendono, a ben vedere, dal "luogo di residenza" e dalla diversa quantità di gettito prodotto dai territori, con probabile deviazione dal modello di federalismo cooperativo e solidaristico ispirato dall'impianto costituzionale verso quello di tipo competitivo.

Sembra superfluo sottolineare che il principio di capacità contributiva imporrebbe il concorso alle spese pubbliche nel rispetto della congruità, ragionevolezza, solidarietà e parità di trattamento per i titolari della medesima "fonte" e medesimo ammontare reddituale, a prescindere dal luogo in cui, alcuni, si trovino a risiedere stabilmente. E ciò tanto più se si considera che, da consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale, come ora anche indicato nelle intenzioni espresse nel disegno di controriforma del Titolo V, si conferisce assoluta rilevanza *all'unità giuridica ed economica della Repubblica* come valore fondamentale dell'ordinamento che dovrebbe impedire il verificarsi di situazioni di disegualianza che trovino origine nella diversa capacità fiscale dei territori e non dei cittadini.

sul *test di autonomia*, poiché tutto è rimesso alle norme di attuazione previste dall'art. 27 che dovranno disciplinare, tra l'altro, "*le specifiche modalità attraverso le quali lo Stato assicura il conseguimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e solidarietà per le Regioni a statuto speciale i cui livelli di reddito pro capite siano inferiori alla media nazionale*" (ferma restando la copertura integrale dei LEP calcolati secondo i costi standard).

CAPITOLO QUARTO

LE POLITICHE FISCALI EUROPEE A CONFRONTO

SOMMARIO: 4.1 Premessa sull'indagine comparativa effettuata - 4.2

Il quadro legislativo di riferimento sulla tassazione del reddito d'impresa ed i principali incentivi diretti a favorire politiche di sviluppo dei seguenti Stati membri: Austria - Danimarca - Francia - Germania - Spagna - Paesi Bassi - Regno Unito - Cipro - Estonia - Lituania - Polonia - Repubblica Ceca - Repubblica Slovacca - Ungheria.

4.1 Premessa sull'indagine comparativa

Per l'analisi delle politiche di sviluppo economico regionale di maggior successo in Europa si è ritenuto di procedere con un confronto tra i regimi di tassazione delle imprese dei principali paesi membri dell'Unione allargata ai Paesi dell'Est fornendo delle schede sintetiche sul quadro legislativo di riferimento e sui principali regimi di tassazione ivi adottati, allo scopo di fornire una rappresentazione e comparazione dei livelli di tassazione attualmente vigenti all'interno dell'Unione e segnalare l'attuale direzione delle politiche tributarie domestiche¹.

Ogni scheda contiene riferimenti sul regime di tassazione delle persone fisiche e, per quel che concerne le società, le indicazioni sulle aliquote applicate e sui criteri di determinazione della base imponibile con specificazione del regime di tassazione delle

¹ Si tratta della rielaborazione ed aggiornamento delle "Schede Paese" riferite ai principali Stati membri dell'Unione Europea, anche dell'allargamento, già formulate nell'ambito di un precedente mio lavoro confluito nel volume: *La competitività fiscale: ipotesi e prospettive*, Camera di Commercio e Unione Industriale di Napoli, 2006. Per gli aggiornamenti, si v. *Rivista di fiscalità internazionale*, IPSOA Wolters Kluwer.

plusvalenze, dividendi ed interessi, nonché l'elencazione dei principali incentivi accordati alle imprese.

Dalla comparazione dei livelli di tassazione delle società tra i paesi dell'Unione, anche allargata, emerge la tendenza degli Stati membri di mantenere contenuta la tassazione sul capitale per attrarre nuove risorse ed investimenti, e di mantenere stabile e, più elevata, la tassazione sulla forza lavoro.

Si assiste, inoltre, alla tendenziale riduzione generalizzata delle aliquote di tassazione del reddito d'impresa.

È il caso dell'Austria che, sin dal maggio del 2004 ha adottato un piano di riduzione dell'aliquota delle imposte sulle società dal 34% al 25%. La Danimarca, sin dal 2005, ha modificato il regime di tassazione delle società portando l'aliquota nominale dal 30% al 28% fino all'attuale 25%. Così pure i Paesi Bassi che hanno portato il livello di tassazione all'aliquota ridotta del 20%, per redditi fino alla soglia di 41.000€ e, per livelli superiori, al 26,9%². La Polonia ha, del pari, ridotto nel 2004 l'aliquota dal 27% al 19% ed attualmente sta valutando di abbassare ulteriormente l'aliquota al 15%. L'Ungheria ha progressivamente ridotto l'imposizione dell'imposta sulle società fino al 10% per redditi fino a 500 milioni Huf e del 19% per redditi superiori, mentre la Repubblica Ceca ha progressivamente ridotto l'imposta dal 31% (nel 2003), al 26% (2005) e al 24% (2006) fino a quella attuale del 19%. Infine, la Repubblica Slovacca ha attuato, fra il 2003 e il 2004, un piano di riduzione del livello d'imposizione di 6 punti, fino a raggiungere la misura del 19%.

Quanto agli incentivi, si evidenzia la direzione di molti Stati membri all'uso della fiscalità come acceleratore di politiche interne alla politica di coesione, come le politiche urbane, con l'istituzione di Zone economiche speciali o Zone franche create proprio per favorire l'attrazione degli investimenti nelle città e per migliorare e riqualificare, anche dal punto di vista sociale, le zone degradate o periferiche o in ritardo di sviluppo dei propri

² Secondo uno schema di riforma la riduzione dell'aliquota dovrebbe essere del 20% sulla prima fascia di reddito imponibile (fino a 41.000 Euro) e del 26,9% sulla parte eccedente i 41.000 Euro. Il nuovo sistema di aliquote sarebbe in linea con l'aliquota media applicata in ambito comunitario (pari al 26,6%) e sarebbe inferiore all'aliquota media applicata dai primi 15 Stati membri dell'Unione europea (pari al 30,3%).

territori (così, in particolare, in Francia, Spagna, Regno Unito, Cipro, Lituania, Polonia).

In molti Paesi, le principali agevolazioni fiscali consistono in crediti d'imposta concessi a fronte degli investimenti per l'acquisto di beni strumentali o per spese di ricerca e sviluppo o per nuova occupazione o altre tipologie di aiuti ammissibili secondo il Regolamento Unico n. 800 del 2006 (Regno Unito, Austria, Francia, Germania, Paesi Bassi, Spagna, Repubblica Ceca e Repubblica Slovacca).

Più innovativi e di recente istituzione, come si vedrà, sono gli incentivi correlati a finalità extrafiscali perseguite in molti Stati membri a tutela specifica dell'ambiente o a favore del miglioramento delle condizioni di vita dei lavoratori.

In Germania, ad es., sono previste agevolazioni fiscali per l'energia prodotta attraverso fonti rinnovabili. Anche in Spagna, si concedono crediti d'imposta per i costi sostenuti per gli investimenti in immobilizzazioni effettuati direttamente a tutela dell'ambiente. In Olanda vi sono molti incentivi concessi in questo settore che vanno dalla possibilità di effettuare l'ammortamento "libero" sul costo di acquisto o di produzione di beni ritenuti significativi per la protezione dell'ambiente e di quelli sostenuti per il miglioramento delle condizioni di lavoro dei dipendenti, a specifiche deduzioni concesse a fronte delle spese per investimenti nel campo energetico ed, in generale, per gli investimenti ambientali.

Di particolare interesse sono le agevolazioni istituite in molti Stati membri dell'Est per incrementare il flusso degli investimenti e favorire l'attività produttiva, tra i quali si segnalano i cd. "*Parchi Industriali*" (Repubblica Ceca, Slovacca ed Ungheria)³, la cui costituzione consente agli investitori di ottenere una serie di sovvenzioni per l'acquisto di attrezzature tecniche e sussidi per l'acquisto o per l'affitto degli insediamenti, oltre che per il rimborso delle imposte per la dismissione del terreno dal Fondo dei terreni forestali, fino al 95% dell'ammontare totale dovuto. I Comuni interessati alla creazione dei parchi nel proprio territorio, si impegnano a fronte dell'investimento effettuato dai privati, a delimitare il Parco

³ Un parco industriale è un'area in cui si concentra l'attività produttiva (industriale o di servizi) di uno o più imprenditori e sulla quale si associano proprietà e risorse finanziarie dei Comuni che la costituiscono.

industriale all'interno del piano regolatore e nel piano di sviluppo della zona ed a stanziare risorse finanziarie per un ammontare almeno pari al 5%⁴ dei costi totali e a fornire le dotazioni elettriche ed idriche necessarie.

⁴ Inizialmente le risorse finanziarie assicurate dal Comune dovevano risultare pari ad almeno il 30% dei costi totali.

4.2. Il quadro legislativo di riferimento sulla tassazione del reddito d'impresa ed i principali incentivi diretti a favore politiche di sviluppo dei seguenti Stati membri:

AUSTRIA

QUADRO LEGISLATIVO

Le principali leggi in materia tributaria sono la legge sull'imposta sui redditi societari del 1988 (KStG) e la legge sull'imposta sul reddito delle persone fisiche del 1988 (EStG). La prima contiene le disposizioni relative alle persone giuridiche, mentre la seconda, oltre a disciplinare il regime fiscale delle persone fisiche che percepiscono dividendi da una società, racchiude il quadro fondamentale delle disposizioni per la determinazione del reddito imponibile. La KStG, infatti, tiene conto di quanto disposto nella EStG e contiene una serie di disposizioni particolari per la determinazione dell'imposta sui redditi societari.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

In Austria le persone fisiche residenti sono tassate sulla base del principio della tassazione del reddito mondiale, mentre, i non residenti, solo per quelli di fonte austriaca, con un'imposta denominata *Einkommensteuer*, che è prelevata sul reddito netto complessivo, con aliquote progressive che variano dal 36% al 50% su scaglioni reddituali predefiniti. È, altresì, presente una no tax-area, che esenta da imposta i redditi fino a 11.000 €⁵.

⁵ Tutti i contribuenti, in considerazione del proprio status personale, hanno diritto ad un credito d'imposta ordinario. In particolare le persone fisiche residenti possono dedurre, fino ad un ammontare massimo di 2.900 euro annui, il costo di acquisizione dei certificati emessi dalle cosiddette società di partecipazione e quelli relativi ad azioni di nuova emissione. Fino a concorrenza di tale deduzione, inoltre, la relativa distribuzione degli utili rimane esente dalle corrispondenti imposte sul reddito.

Lo Stato austriaco permette, inoltre, ai soggetti residenti in uno Stato membro dello “Spazio Economico Europeo”⁶, che derivino almeno il 90% del loro reddito su base mondiale da fonti austriache, la possibilità di scegliere di essere tassati come se fossero residenti, subordinando l’esercizio di tale opzione alla condizione che il reddito escluso dalla tassazione austriaca non superi la soglia dei 11.000 €.

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

L’imposta sui redditi societari, per il reddito realizzato in ambito mondiale, si applica ai contribuenti residenti (contribuenti a “imponibilità illimitata” secondo la legge austriaca) rientranti nelle seguenti categorie:

- persone giuridiche di diritto privato, ivi comprese società per azioni⁷ (AG) e società a responsabilità limitata (GmbH), nonché associazioni dotate di personalità giuridica e le fondazioni private che, sebbene non possano svolgere attività commerciali in prima persona, possono operare come Holding; la diffusione delle predette fondazioni nel paese deriva dai notevoli vantaggi fiscali ad esse accordati⁸ ed il

⁶ L’accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE), firmato a Porto il 2 maggio del 1992, mira alla creazione di un mercato unico tra i paesi dell’UE e quelli dell’Associazione Europea di Libero Scambio (EFTA).

⁷ Per la costituzione delle stesse il capitale minimo richiesto dal diritto austriaco è pari a 70.000 €, mentre il sistema di amministrazione e controllo contemplato prevede l’esistenza di un Comitato Direttivo e di un Consiglio di Sorveglianza, fattispecie assimilabile al sistema dualistico italiano.

⁸ I dividendi di fonte interna percepiti dalla fondazione sono completamente esenti in quanto vengono tassati soltanto al momento della distribuzione all’aliquota forfetaria del 25%; identico trattamento è riservato ai dividendi di fonte estera, purché, per opera di un trattato contro la doppia imposizione, non operi l’esenzione dalla ritenuta estera. Il regime di tassazione previsto per interessi e plusvalenze realizzate dalla fondazione varia, invece, a seconda del momento in cui avviene la relativa distribuzione. Al tal proposito, se la percezione da parte della fondazione e l’attribuzione ai beneficiari ricadono nello stesso periodo d’imposta, saranno quest’ultimi ad essere tassati direttamente; in caso contrario, infatti, si applicherà in capo alla fondazione, in via provvisoria, un’imposta all’aliquota ridotta pari al 12,5%, a fronte della quale verrà riconosciuto alla stessa un contestuale credito d’imposta.

reddito generato è sottoposto all'imposta sui redditi societari solo all'atto della sua distribuzione in capo ai beneficiari, che possono essere persone fisiche o giuridiche anche non residenti;

- fondazioni, associazioni e istituzioni prive di personalità giuridica, nonché patrimoni destinati a uno specifico affare (*Zweckvermögen*);
- imprese commerciali gestite da enti pubblici (salvo esenzione);
- stabili organizzazioni di società non residenti.

Periodo d'imposta

Il reddito imponibile viene calcolato per ogni esercizio fiscale, che solitamente coincide con l'anno solare⁹.

Reddito Imponibile

Per "reddito imponibile" si intende il reddito complessivo proveniente da una o più fonti, al netto di determinate spese straordinarie e delle perdite sostenute, comprensivo delle eventuali plusvalenze. Le società sono tenute a calcolare il proprio reddito imponibile secondo il metodo del valore patrimoniale netto comparato, in base al quale ogni variazione nelle voci dell'attivo e del passivo, o nella valutazione delle stesse, determina variazioni in aumento o in diminuzione del risultato civilistico¹⁰.

Redditi Esenti

Le più importanti fattispecie reddituali escluse dal reddito imponibile delle società sono:

- dividendi infragruppo ed altre forme di distribuzione di utili che rispettano i requisiti della PEX;

⁹ Le autorità fiscali possono in ogni caso derogare a tale regola, accordando opportune modifiche del periodo d'imposta.

¹⁰ In base a tale metodo il reddito, o la perdita, di una società corrisponde alla differenza tra il suo attivo netto risultante in apertura di esercizio e quello risultante al termine dell'esercizio, opportunamente rettificato.

- gli utili derivanti da fusioni o da operazioni di ristrutturazione¹¹;
- conferimenti da parte degli azionisti all'atto della costituzione della società o in caso di aumento di capitale, anche se effettuati senza ricevere in contropartita azioni o altri diritti di partecipazione.

Aliquote

A decorrere dal 1 gennaio 2005, il Parlamento austriaco ha ridotto l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società dal 34% al 25%.

Il legislatore fiscale austriaco ha, inoltre, previsto la corresponsione di un'imposta minima, variabile sulla base della forma societaria adottata, che potrà essere scomputata al termine dell'esercizio dall'imposta definitiva sul reddito¹².

Plusvalenze

Per plusvalenze s'intendono i proventi derivanti dalla chiusura, dalla divisione separata o dall'alienazione di un'intera azienda o di parte della stessa (o di immobilizzazioni), ovvero dalla cessione a titolo oneroso di una quota di partecipazione o di azioni detenute in una società.

I guadagni realizzati, calcolati sempre sulla base del valore patrimoniale netto comparato al momento della vendita o della chiusura, sono assoggettati alla normale imposta sui redditi societari per un ammontare pari alla differenza tra il prezzo di vendita e il costo del bene.

Le plusvalenze derivanti dalla vendita di una partecipazione in una società non residente possono fruire del beneficio

¹¹ L'esenzione riguarda solo gli utili derivanti da fusioni (ed altre operazioni di ristrutturazione) tra entità residenti, se accantonati in un'apposita riserva straordinaria, utilizzabile dall'incorporante solo per la copertura di perdite future o per incrementi di capitale sociale.

¹² L'imposta ammonta a 3.500 € per le AG, 1.750 € per le GmbH, 5.452 € per banche e compagnie di assicurazione e 1.092,00 per le società di nuova costituzione.

dell'esenzione (PEX)¹³. Tale regime è opzionale a quello ordinario, a condizione che vengano rispettati due requisiti fondamentali: detenzione di una partecipazione corrispondente almeno al 10% del capitale della società partecipata per almeno due anni.

E, inoltre, prevista la possibilità di poter differire la tassazione delle plusvalenze derivanti da operazioni di ricapitalizzazione, fusione, ecc. e dall'alienazione di immobilizzazioni, se nell'esercizio fiscale del realizzo, la società le utilizza per l'acquisizione o produzione di medesime attività.

Per le plusvalenze residue può essere costituita una riserva esente (riserva rimpiazzati), da utilizzare per l'acquisto o la produzione di immobilizzazioni entro un anno dal momento del realizzo, al termine del quale le riserve non utilizzate vanno azzerate e assimilate agli utili¹⁴.

Dividendi

Al fine di determinare il trattamento fiscale dei dividendi corrisposti da società austriache a soggetti residenti, di norma, non imponibili in capo al percettore, è necessario operare una distinzione basata sulla natura della partecipazione da cui derivano.

I dividendi che scaturiscono da partecipazioni rilevanti (pari almeno al 25% del capitale della partecipata) in altre società residenti godono dell'esenzione immediata, mentre quelli derivanti da partecipazioni non rilevanti, saranno soggetti ad una ritenuta a titolo d'acconto pari al 25%, a fronte della quale

¹³ Le fondazioni private, in caso di vendita di partecipazioni societarie da esse detenute, godono di una speciale norma di esenzione che rende non imponibili le eventuali plusvalenze.

¹⁴ La compensazione e il trasferimento a riserva delle plusvalenze sono ammessi solo se:

- il bene venduto è appartenuto alla società per almeno 7 anni (15 anni per terreni o immobili per i quali è stata richiesta la deduzione delle plusvalenze e per gli immobili soggetti ad ammortamento ai sensi dell'art. 8(2) EStG all'epoca della dismissione);
- il bene per il quale viene richiesta la compensazione/riserva è utilizzato presso una stabile organizzazione residente.

La tipologia dei beni a fronte dei quali è possibile compensare le plusvalenze o per i quali può essere impiegata la riserva dipende dal tipo di bene che ha dato origine alla plusvalenza.

verrà riconosciuto al percettore un contestuale credito d'imposta¹⁵.

Possono altresì godere dell'esenzione anche i dividendi corrisposti da società non residenti a soggetti residenti, a condizione che la partecipazione da cui derivano sia pari al 10% del capitale sociale e sia detenuta da almeno un anno¹⁶.

I dividendi corrisposti a soggetti non residenti sono, invece, soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta pari al 25%.

Interessi

Il reddito da investimenti sia di fonte interna che estera, percepito in Austria in relazione a titoli di credito, è soggetto ad una ritenuta alla fonte del 25%, salvo particolari casi di esenzione¹⁷.

Incentivi

In Austria sono previsti numerosi incentivi fiscali che influenzano la determinazione dell'imposta sui redditi delle società. Si considerano i più recenti.

In primo luogo vige un'agevolazione per spese in ricerca e sviluppo concessa, a decorrere dal 1 gennaio 2011, esclusivamente sottoforma di un rimborso fiscale erogato dallo stato

¹⁵ Ricordiamo come tale regime si applica anche in caso di distribuzione occulta di dividendi.

¹⁶ L'esenzione è concessa a condizione che tali redditi siano stati assoggettati, nello Stato della fonte, ad un onere fiscale effettivo superiore al 15%, in caso contrario si ricorrerà al credito d'imposta per le imposte assolute all'estero.

¹⁷ Sono, invece, esenti da ritenuta, tra gli altri, i seguenti tipi di interesse:

- interessi su prestiti tra due società;
- interessi su depositi interbancari;
- interessi pagati da una stabile organizzazione estera di una banca residente a un creditore non residente;
- interessi su titoli, depositi bancari e crediti verso banche, se il percipiente dimostra che tali interessi costituiscono reddito d'impresa di un'azienda nazionale o straniera e, nel caso dei titoli, questi ultimi e le relative cedole sono depositati presso una banca;
- interessi su titoli emessi da istituti finanziari internazionali (residenti o meno in Austria) precedentemente al 1° ottobre 1992, se gli interessi sono pagati tramite una banca residente.

per un importo pari al 10% (8% fino al 2011) delle spese sostenute per dette attività. L'incentivo si sostituisce al pregresso credito d'imposta, che, in precedenza era pari al 25% delle spese portato al 35% nel caso si superava nell'esercizio in corso la media aritmetica delle spese sostenute negli ultimi tre esercizi fiscali. La medesima agevolazione è concessa sotto forma di *premio* nell'ipotesi in cui l'attività di ricerca sia finalizzata ad invenzioni utili per l'economia austriaca.

Le attività di sperimentazione sono, invece, agevolabili con un credito d'imposta del 15%, così come quelle relative alla formazione dei dipendenti, per le quali, il credito concesso ammonta al 20% delle spese ammissibili, purché le stesse rientrino nel tetto giornaliero di 2.000 euro. In alternativa, è possibile ottenere il riconoscimento di un *premio* pari al 6% delle spese in questione.

DANIMARCA

QUADRO LEGISLATIVO

La “Legge sull'imposizione dei redditi societari” (*Selskabsskattenloven, SEL*) regola la tassazione del reddito prodotto dalle persone giuridiche; è tuttora prevista una peculiare disciplina per particolari proventi derivanti da azioni (*Aktieavancebeskatningsloven, ABL*).

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Il reddito mondiale percepito dalle persone fisiche residenti è sottoposto ad un'imposta nazionale, sui redditi cui si affiancano due imposte sui redditi locali (l'imposta a livello di contea e l'imposta comunale) ed un'imposta ecclesiastica.

I redditi delle persone fisiche residenti vengono suddivisi in quattro categorie¹⁸:

- redditi personali;
- redditi da capitale;
- redditi da azioni;
- redditi CFC.

Il reddito imponibile, su cui si applicano le imposte nazionali e locali, è pari alla somma dei redditi personali e da capi-

¹⁸ I redditi personali consistono principalmente in redditi da lavoro dipendente, redditi d'impresa e pensioni. Il reddito da capitale include i redditi e le spese, i *capital gains* da proprietà immobiliari, i *capital gains* imponibili su obbligazioni, i *capital gains* su determinate categorie di azioni che non sono imponibili come reddito da azioni (vedi nota 5) e dividendi di società finanziarie residenti in paesi a bassa fiscalità. I redditi da azioni consistono in dividendi di società residenti e dividendi di società non residenti diverse da società finanziarie residenti in paesi a bassa fiscalità e, generalmente, nei *capital gains* generati da azioni di cui si è in possesso da più di tre anni. La disciplina sulle *Controlled Foreign Companies*, introdotta in Danimarca nel 1995, prevede che le persone fisiche e le società residenti che detengono una posizione di controllo (possesso diretto o indiretto di una partecipazione almeno pari al 25% del capitale sociale o di un numero di azioni tale da garantire almeno il 50% dei diritti di voto in assemblea) in società finanziarie localizzate in *paradisi fiscali* (paesi con un'aliquota d'imposta sulle società significativamente inferiore a quella nazionale), siano tassate indipendentemente dalla materiale percezione degli utili.

tale, opportunamente rettificata; i redditi da azioni e CFC sono, invece, tassati separatamente¹⁹.

L'imposta sui redditi delle persone fisiche prevede un regime di tassazione progressiva ad un'aliquota massima pari al 59%.

I dividendi distribuiti da società residenti rientrano nella categoria dei redditi da azioni, in cui vengono considerate anche le plusvalenze ottenute dalla cessione a titolo oneroso delle stesse. Tale tipologia di reddito è tassata all'aliquota del 27% se, alla chiusura del periodo d'imposta, non supera le 48.300,00 corone danesi (€ 6.000 circa); in caso contrario l'aliquota prevista è del 42%.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche si applica su base mondiale ai redditi dei soggetti residenti²⁰, e solo su quelli di fonte danese, per i soggetti non residenti²¹.

Soggetti passivi dell'imposta sono le società tipicamente previste dall'ordinamento, ovvero, Società per Azioni (AS)²²,

¹⁹ In particolare, per le persone fisiche vengono distinte ben sei categorie di *capital gains* su azioni, da cui si differenziano quelli su obbligazioni, esenti da imposta nel caso in cui il tasso d'interesse cedolare è pari o superiore al tasso di interesse minimo, vigente al momento dell'emissione dell'obbligazione.

²⁰ Ricordiamo come siano previsti regimi particolari per alcune entità, quali fondi pensione, compagnie di assicurazione, attività petrolifere e società d'investimento.

²¹ Una società non residente è imponibile in Danimarca se:

- ha una stabile organizzazione in Danimarca;
- ricava reddito da beni immobili situati in Danimarca;
- riceve dividendi da società residenti;
- riceve *royalty* da un pagatore in Danimarca;
- ricava reddito da una serie di attività collegate all'estrazione di idrocarburi.

²² Il capitale minimo richiesto ai fini della costituzione di una SpA danese è pari a 500.000 corone (67.500 € circa), conferibili anche in natura, in euro o, su autorizzazione delle autorità, anche in una terza valuta.

La struttura organizzativa interna prevede la presenza di tre organi principali: l'assemblea degli azionisti, il consiglio di vigilanza e il consiglio di amministrazione; talvolta, salvo contrarie disposizioni statutarie, la società può eleggere anche un consiglio degli azionisti.

Società a responsabilità limitata (ApS), società cooperative e qualsiasi altra entità svolga attività d'impresa²³.

Periodo d'imposta

L'anno fiscale coincide con l'anno solare, ma è possibile sia anticiparne l'inizio (non oltre il 2 aprile dell'anno precedente a quello effettivo), sia posticiparlo (non oltre il 1 aprile dell'anno solare effettivo). Il periodo d'imposta può subire ulteriori modifiche, legate sia alle esigenze del particolare settore commerciale in cui la società opera (come il lavoro stagionale) che all'appartenenza della stessa ad un gruppo internazionale.

Base Imponibile

Il “conto profitti e perdite” è il punto di partenza per calcolare il reddito imponibile che, anche ai fini fiscali, viene determinato secondo il principio di competenza e di derivazione, operando le opportune rettifiche. La “Legge sull'imposta sui redditi societari” distingue, quattro tipologie di reddito imponibile:

- reddito prodotto da attività agricole, forestali, industriali, commerciali, artigianali, di produzione, di navigazione, pesca e altri tipi di attività commerciali;
- reddito prodotto dallo svolgimento di attività scientifiche, artistiche e letterarie;
- reddito derivante da beni mobili e immobili;
- interessi, dividendi e altri utili da obbligazioni, azioni o altri titoli garantiti o meno.

Redditi Esenti

Ai sensi della normativa in vigore, sono esenti i seguenti redditi:

²³ Secondo la normativa interna sono considerati soggetti passivi dell'imposta sulle persone giuridiche, tutte le altre entità residenti in Danimarca “nelle quali nessun socio è responsabile per gli obblighi contratti dalla società e dove gli utili sono distribuiti in proporzione al capitale conferito dallo stesso”.

- conferimenti in conto capitale, compresi importi eccedenti il valore nominale delle azioni (ad esempio sovrapprezzo azioni);
- dividendi di fonte interna e di fonte estera (sia in parte che per intero);
- l'indennizzo corrisposto per la decontaminazione di terreni, se derivante da fondi pubblici o dai contributi del Fondo per l'Ambiente del settore petrolifero.

Aliquote

A partire dal 2007, l'aliquota danese dell'imposta sul reddito delle società è stata ridotta al 25% (già ridotta nel 2005 dal 30% al 28%).

Il prelievo dell'imposta avviene attraverso due versamenti a titolo d'acconto, pari almeno al 50% di quella pagata in media dalla società nel corso degli ultimi tre esercizi²⁴, ed uno a saldo.

Plusvalenze

La normativa interna distingue il trattamento fiscale di plusvalenze (e minusvalenze), a seconda che esse derivino dalla vendita di azioni, crediti, debiti, beni immobili e beni immateriali, prevedendone, in linea di principio, l'esenzione.

In particolare, godono del regime di esenzione le plusvalenze conseguite da società residenti, che derivano da parteci-

²⁴ Tali versamenti risultano essere obbligatori per quelle società il cui reddito imponibile supera i 10 milioni di corone danesi, ovvero, per tutte quelle che, sebbene non soddisfino questa condizione, sono:

- società il cui primo anno fiscale inizia a partire dal 29 gennaio 1992;
- società soggette a tassazione consolidata con altre tenute a versare gli anticipi d'imposta;
- società private con un capitale sociale inferiore a 200.000 corone danesi;
- società partecipati ad una fusione, ad uno scorporo oppure ad un conferimento di beni con altre di cui almeno una è tenuta al versamento degli anticipi.

L'eventuale eccedenza d'imposta sarà rimborsata a partire dall'esercizio fiscale successivo, comprendendo un supplemento del 1.3% ed un interesse mensile pari allo 0,4%, quest'ultimo previsto per i rimborsi eseguiti dopo il venti novembre dello stesso anno. Se, invece, gli acconti versati risulteranno notevolmente inferiori all'imposta definitiva accertata, verrà applicata una soprattassa del 4.8%.

pazioni, qualificate o meno, in altre società residenti detenute da almeno tre anni.

Tali plusvalenze parteciperanno, al contrario, integralmente all'imponibile se il periodo di detenzione delle partecipazioni è inferiore a tre anni o se la vendita viene eseguita da una *holding pure*²⁵.

È, invece, previsto il riconoscimento di un credito d'imposta, sulla base di quella assolta all'estero, per le plusvalenze derivanti da partecipazioni in società estere da parte di società residenti.

Per quelle conseguite, infine, nel paese da parte di soggetti non residenti, è prevista la tassazione solo se imputabili ad una *holding pure* estera o ad una stabile organizzazione della società non residente presente in Danimarca. Le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili partecipano integralmente alla formazione della base imponibile avendo la riforma fiscale del 1999 abolito il regime di esenzione precedentemente previsto.

Dividendi

Secondo il regime ordinario, i dividendi erogati da società residenti in Danimarca e percepiti da altre società sono soggetti ad una *withholding tax* (ritenuta alla fonte a titolo d'imposta) del 27%, nel caso in cui la partecipazione da cui scaturiscono *non sia qualificata* o, meglio, nell'ipotesi in cui le azioni detenute dalla partecipante non rientrino nella nozione di *subsidiary shares*, e quindi, corrispondano ad una percentuale di partecipazione al capitale sociale inferiore al 10%.

È, invece, prevista l'esenzione per quei dividendi di fonte interna corrisposti sempre a società residenti, se le partecipazioni da cui essi derivano *sono qualificate*, e quindi, rappresentino almeno il 10% del capitale sociale della partecipata.

I dividendi erogati da società residenti a soggetti non residenti sono sottoposti, secondo il regime ordinario, ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 27%²⁶; ritenuta non applicata (esenzione) qualora la società non residente detiene

²⁵ Società che hanno come oggetto principale della propria attività l'acquisto, la gestione o la cessione di partecipazioni.

²⁶ Fino al 1° gennaio del 2001 la ritenuta era pari al 25%.

almeno il 10% del capitale sociale della partecipata residente (Direttiva madre-figlia). I dividendi derivanti da partecipazioni *non qualificate* in società estere vengono tassati, invece, con l'aliquota ordinaria del 27%.

Un regime speciale riguarda i dividendi percepiti da società *holding pure* rispetto alle quali vige una specifica normativa antiabuso, ai sensi della quale i dividendi percepiti sono tassati per trasparenza sui soci e i requisiti delle *subsidiary shares* vengono verificati direttamente in capo a questi ultimi e non in capo alla società formalmente partecipante.

Interessi

In Danimarca vige sui pagamenti di interessi una ritenuta alla fonte del 30%²⁷, solo se destinati a soggetti esteri residenti in Paesi a fiscalità privilegiata. In caso contrario, gli interessi sono esentati da imposizione.

Tuttavia, nell'ipotesi di erogazione a soggetti non residenti, la ritenuta non è operata:

- in applicazione di un trattato contro le doppie imposizioni;
- in applicazione della direttiva 2003/49/EC (la direttiva "interessi e royalties");
- gli interessi sono attribuibili a una stabile organizzazione dell'ente estero in Danimarca;
- l'ente estero è controllato da una società danese, ai sensi della disciplina CFC;
- l'ente estero è controllato da una società residente in uno Stato con cui la Danimarca ha concluso un trattato contro le doppie imposizioni, i cui profitti sono tassabili in base alla normativa CFC.

Incentivi

In Danimarca sono state di recente progettate zone industriali, localizzate nei territori di alcuni comuni del Paese, in corrispondenza delle quali è allo studio la previsione di incentivi mirati all'attrazione di investimenti. Gli unici incentivi,

²⁷ Il cui oggetto principale è l'esercizio di attività finanziarie e che possiedono più del 50% del capitale o dei diritti di voto in società residenti in Danimarca.

che risultano già concessi, riguardano, in particolare l'esenzione internazionale delle partecipazioni e le compensazioni transfrontaliere dei gruppi di società.

In relazione a quest'ultima fattispecie, il sistema della *joint taxation* prevede il consolidamento dei redditi delle controllate, residenti e non, in capo alle società madri residenti, che ne facciano richiesta e che rispettano determinate condizioni, con la previsione di una tassazione su un reddito imponibile costituito dalla somma algebrica degli utili netti delle società madri e di quelli delle controllate²⁸. Il maggior beneficio scaturente da tale regime è dato dalla possibilità di compensare le perdite transfrontaliere (nascenti dalle controllate estere), con i redditi della controllante residente, indipendentemente da eventuali diverse misure inserite nelle convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dalla Danimarca. Inoltre con il *joint taxation system*, tutte le imposte pagate dalle controllate estere possono essere compensate con quelle dovute dalla controllante al Fisco danese, attraverso il sistema del credito d'imposta.

Ulteriore incentivo, ancora non operativo, perché è in attesa di autorizzazione comunitaria, è riferito alle piccole e medie imprese operanti sotto forma di società di *venture capital*, per le quali sarebbe prevista l'esenzione, anche in assenza dei requisiti previsti per le partecipazioni qualificate delle plusvalenze da azioni, a condizione che siano detenute per un periodo di almeno 3 anni, e con la previsione, a differenza dell'ordinario regime, della completa deducibilità delle perdite²⁹.

²⁸ È possibile accedere al regime se:

- le società controllate residenti siano interamente o indirettamente partecipate dalla richiedente, salvo i casi in cui non si tratti di controllate che abbiano ceduto parte del pacchetto azionario ai propri dipendenti, secondo i piani approvati dal Governo;
- le società non residenti siano controllate interamente, o per la quota massima consentita dalla legislazione fiscale del paese di residenza;
- tutte le società assoggettate al regime abbiano lo stesso esercizio finanziario.

²⁹ Le piccole imprese destinatarie del regime sono quelle con meno di 50 dipendenti e con fatturato annuo e un saldo inferiore a DKK 74,5 milioni (circa 10 milioni di euro), nonché le medie imprese che abbiano meno di 250 dipendenti e un fatturato annuo inferiore a DKK 373 milioni (circa 50 milioni di euro) o un saldo inferiore DKK 321 milioni (circa 43 milioni di euro).

FRANCIA

QUADRO LEGISLATIVO

Il sistema tributario francese è disciplinato dal *Code General des Impôt* che prevede differenti categorie di imposte distinte in base ai soggetti beneficiari del gettito.

In particolare le principali imposte dirette nazionali sono l'*Impôt sur le Revenu* (I.R. – imposta sui redditi delle persone fisiche) e l'*Impôt sur les Sociétés* (I.S. – Imposta sulle società) mentre la principale imposta locale, il cui gettito confluisce agli enti locali è la *Taxe Professionnelle* (T.P. – Imposta sulle Attività Professionali)³⁰.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

L'imposta sui redditi delle persone fisiche residenti si applica ai redditi ovunque prodotti (*worldwide principle*), con aliquote progressive che variano da un minimo del 5,05% ad un massimo del 41,00%, considerando una *no tax area* per i redditi fino a 5.963 euro ad esclusione di alcune fattispecie reddituali, soggette ad imposta a titolo definitivo con aliquota del 16%.

L'imposta viene applicata sulla base delle regole che disciplinano ogni categoria di reddito, in base al regime di tassazione unica del c.d. *foyer fiscal* (che può essere costituita da una persona fisica non coniugata, una coppia sposata o anche da compagni in unione civile), la cui peculiarità consiste nella presentazione di della dichiarazione unica per tutti i suoi membri, e, quindi, di un'unica base imponibile, pari alla somma dei redditi conseguiti da ogni componente la famiglia³¹.

³⁰ In Francia le società sono soggette anche all'imposta sul giro d'affari, ad imposte locali, a dazi d'importazione e ad altre imposte indirette.

³¹ Le principali categorie reddituali sono le seguenti: - redditi da lavoro dipendente (pensioni incluse) tassati con il riconoscimento di deduzioni forfetarie; redditi d'impresa; redditi da lavoro autonomo; redditi agrari; redditi da capitale (redditi derivanti da valori mobiliari); redditi fondiari; redditi derivanti da plusvalenze. Dal 1 gennaio 2005 anche la Francia, così come

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Soggette all'imposta sui redditi societari sono le società per azioni (*société anonyme*, SA), le società a responsabilità limitata (*société à responsabilité limitée*, SARL), le società in accomandita per azioni (*société en commandite par action*, SCA), e le cooperative.

Inoltre gli “enti morali”, anche se non costituiti sotto forma di società di capitali, possono assoggettare i propri redditi all'imposta sulle società: è il caso delle società civili che svolgono attività industriali o commerciali e delle associazioni a scopo di lucro³². Le società di persone possono, invece, optare per il pagamento dell'imposta sui redditi societari, in luogo dell'imputazione del reddito per trasparenza³³.

Periodo d'Imposta

Il periodo d'imposta, di solito, coincide con l'anno solare, salvo deroghe espressamente concesse dalle autorità fiscali competenti³⁴.

Reddito Imponibile

Il reddito imponibile, si calcola in base alla dichiarazione annuale, che corrisponde alla differenza tra i crediti ed i debiti

l'Italia, ha sostituito il metodo del credito d'imposta (*avoir fiscal*) con il regime dell'esenzione parziale al fine di evitare la doppia imposizione economica sui dividendi distribuiti da società residenti a persone fisiche residenti.

³² Ad es., attività minerarie, di divisione e vendita di terreni (con alcune eccezioni), attività di commercio di proprietà immobiliari, concessione di forniture industriali o di licenze commerciali, ecc.

³³ L'opzione va esercitata entro il 1° aprile di ciascun anno; la scelta è generalmente irrevocabile.

³⁴ Il legislatore francese prevede, infatti, per le società di nuova costituzione, la possibilità di scegliere come data di chiusura del primo esercizio fiscale sia il 31 dicembre dell'anno di costituzione, sia l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo alla data di inizio attività, sia il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di costituzione.

esistenti alla chiusura dell'esercizio (metodo ordinario)³⁵. La base imponibile risulta essere costituita dalla differenza tra l'attivo netto del bilancio di chiusura e quello del bilancio di apertura, opportunamente rettificato sulla base delle regole fiscali che derogano quelle contabili.

Redditi Esenti

Il sistema francese di tassazione delle società prevede l'esclusione dal reddito imponibile per i dividendi che godono del "*privilegio d'affiliazione*"³⁶, per alcuni redditi di attività svolte all'estero, per i redditi da investimento nei dipartimenti francesi d'oltremare ed in altre regioni economicamente depresse, nonché per i redditi derivanti da alcune società immobiliari.

I dividendi percepiti dalle società controllanti francesi o estere, qualificate come *holding*, in cui esse posseggono una partecipazione sostanziale, beneficiano dell'esenzione per il 95% del loro ammontare, ed il restante 5% ricade nella base di applicazione dell'imposta sui redditi societari in qualità di spese inerenti la partecipazione.

Aliquote

L'imposta sul reddito delle società ammonta al 33,33%. Inoltre le persone giuridiche che realizzano un volume d'affari pari o superiore € 7.630.000, vengono tassate di un'ulteriore aliquota arrivando al 34,43%.

La normativa vigente, inoltre, prevede altresì aliquote ridotte:

³⁵ In presenza di perdita, lo stesso può essere portato in diminuzione dei risultati positivi dei futuri esercizi.

³⁶ Il "privilegio di affiliazione internazionale" è rispettato se, contemporaneamente: la società residente detiene, direttamente o indirettamente, almeno il 5% della società non residente, e la partecipazione è detenuta per almeno 1 anno (o comunque la società si impegna a mantenerla per almeno 1 anno); i dividendi provengono da una società residente in un Paese con il quale è stata sottoscritta una Convenzione internazionale contro la doppia imposizione contenente una clausola per lo scambio di informazioni; almeno l'85% dei redditi della società estera deriva dall'esercizio di attività commerciali in Paesi non considerati paradisi fiscali.

- se il capitale sociale della società risulta interamente versato dai soci ed è detenuto per almeno il 75% da persone fisiche, l'aliquota dell'IS è pari al 15% sui primi € 38.120, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria sulla parte eccedente;
- se il capitale sociale della società non risulta interamente versato dai soci o è detenuto per meno del 75% da persone fisiche, si applicherà l'aliquota ordinaria del 33,33% sulla totalità del reddito.

Gli enti non-lucrativi sono esenti dall'imposta sui redditi societari (a meno che svolgano attività commerciali) e sono soggetti ad una imposta ad aliquote speciali su determinate fattispecie reddituali:

- 24% su rendite e redditi derivanti da attività forestale o agricola;
- 10% su specifici redditi da investimento (per esempio, i dividendi distribuiti da società esenti dall'imposta sui redditi societari, gli interessi su obbligazioni emesse dal 1987, etc.).

Plusvalenze

Le plusvalenze sono tassate all'aliquota ordinaria dell'imposta sui redditi societari.

Dal 1° gennaio 2006 è necessario operare in primo luogo la distinzione tra plusvalenze a breve e plusvalenze a lungo termine, in quanto per queste ultime è previsto un regime di imposizione separato. In particolare, le plusvalenze a lungo termine (immobilizzate) afferenti la cessione di partecipazioni sono tassate con l'aliquota del 8% (0% nel 2007, se accantonato almeno il 5% del plusvalore in una speciale riserva non distribuita). Le altre plusvalenze a lungo termine, invece, sono imponibili all'aliquota ridotta del 15%³⁷.

Altra distinzione è, invece, necessaria tra plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate o meno, atteso che nell'ipotesi in cui la società cedente possieda più del 5%, del capi-

³⁷ Si tratta di quelle derivanti dalla cessione di diritti di proprietà industriale; delle plusvalenze dalla cessione di partecipazioni, per esempio azioni che godono dell'esenzione per partecipazioni, le azioni acquistate nell'ambito di un'offerta pubblica di acquisto e azioni con costo di partecipazione di almeno 22,8 milioni di euro; delle plusvalenze da cessione di quote o azioni possedute per almeno 5 anni in determinati fondi o società di investimento di venture capital.

tale della partecipata ed abbia detenuto la partecipazione per almeno due anni presso enti finanziari, l'eventuale plusvalore originato dalla cessione è esente nella misura del 95%.

Dividendi

I dividendi distribuiti in Francia a soggetti residenti, godono del regime dell'esenzione per il 95% del loro ammontare³⁸.

Il trattamento fiscale riservato ai dividendi di fonte estera (dividendi in entrata) dipende dall'esistenza di convenzioni tra la Francia ed il Paese di residenza della società partecipata e dalla natura della partecipazione. Se la società francese detiene una partecipazione di controllo ed è in vigore un Trattato contro la doppia imposizione, i dividendi sono esenti per il 95% del loro ammontare; se, al contrario, la partecipazione non è qualificata, ma esiste un Trattato contro la doppia imposizione viene riconosciuto un credito d'imposta a fronte delle ritenute applicate dallo Stato della fonte. Nel caso in cui, invece, la partecipazione non è qualificata e non esiste alcun Trattato contro la doppia imposizione giuridica, la tassazione dei dividendi in entrata è integrale e non viene accordato un credito d'imposta per le ritenute subite. Sui dividendi in uscita, si applica una ritenuta a titolo d'imposta del 25%³⁹. In linea con la Direttiva madre-figlia⁴⁰, non è applicata alcuna ritenuta sui dividendi pagati da società controllate francesi a controllanti residenti nell'Unione Europea.

Interessi

Gli interessi pagati a società residenti non sono soggetti ad alcuna ritenuta d'imposta ad eccezione di quelli corrisposti a soggetti non residenti (persone fisiche e persone giuridiche)

³⁸ Tuttavia, se la partecipazione è di minoranza, ovvero la società possiede meno del 5% delle azioni di un'altra società, in luogo dell'esenzione si ha la tassazione integrale del provento.

³⁹ Le distribuzioni effettuate da alcune società holding sono soggette ad una ritenuta del 50%.

⁴⁰ Direttiva 90/435/CEE, così come modificata a partire dal 1 gennaio 2005.

cui si applica una ritenuta a titolo d'imposta del 15%, variabile a seconda della tipologia di interesse corrisposto⁴¹.

Incentivi

In Francia sono previsti numerosi incentivi che riducono il carico fiscale concessi sia sotto forma di esenzioni, sia sotto forma di crediti d'imposta.

In particolare, dal 1 gennaio 2004 è previsto un credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo (R&S), calcolato sulla base del volume delle spese e dell'aumento della spesa per ricerca e sviluppo rispetto alla media degli ultimi due esercizi ed è pari al 30% dei costi sostenuti, entro il limite massimo di 100 milioni di euro; il credito de quo è ridotto al 5%, qualora si superi detto limite.

Dal 2007 le PMI, possono fruire, pur se nei limiti del regolamento *de minimis*, e quindi, al massimo, per un importo pari a € 200.000 per tre anni, dell'esenzione pari al 100% dell'imposta sui redditi, a condizione che le stesse siano soggette all'imposta sui redditi societari e realizzino un incremento del personale almeno pari al 15% rispetto ai due anni precedenti. Le PMI che rispettano dette condizioni, oltre all'esenzione totale dall'imposta sul reddito, possono altresì beneficiare del rimborso immediato del credito per l'attività di ricerca e sviluppo (R & S).

Sempre nell'ambito e nei limiti delle condizioni previste dal cit. regolamento comunitario *de minimis*, le società che abbiano ad oggetto l'esercizio di attività di ricerca e sviluppo e che operino in determinate zone denominate "*zone di R & S*" beneficiano dell'esenzione totale dall'imposta sui redditi delle persone giuridiche nei primi 3 anni in cui producono un utile, ridotta al 50% nei due anni successivi, nonché dell'esenzione totale dall'imposta locale sull'attività d'impresa per 5 anni, previa approvazione delle autorità locali competenti.

⁴¹ La legge francese dispone, inoltre, diverse esenzioni dalla ritenuta per gli interessi pagati a non residenti applicabile agli interessi su depositi bancari in Francia o valuta estera di non residenti, interessi su obbligazioni di Stato emesse dal 1° ottobre 1984 in poi, interessi su obbligazioni societarie emesse dal 1° gennaio 1987 in poi e interessi su prestiti contratti all'estero.

Altro incentivo applicabile a dette società è, invece, legato a sgravi dei contributivi sui compensi pagati ai dipendenti che si occupino direttamente di progetti di R & S.

Altra agevolazione è destinata alle società di *venture capital (SCR)* che operano sottoforma di una SA o SCA, le quali sono esentate dall'imposta sui redditi societari su proventi e *capital gains* derivati da investimenti finanziari, a condizione che almeno il 50% delle attività possedute sia rappresentato da azioni, obbligazioni convertibili e titoli simili di società francesi o dell'UE che svolgono attività industriali o commerciali e non sono negoziati su un mercato francese o estero.

Anche le cosiddette “nuove società innovative” sono agevolate, a condizione che le stesse siano sempre piccole e medie imprese, che il relativo capitale sia posseduto direttamente o indirettamente almeno per il 50%, alternativamente, da persone fisiche, da un'altra nuova impresa innovativa, da determinati fondi di *venture capital* o da enti pubblici specializzati in attività di ricerca e sviluppo (nuove imprese accademiche, *Jeunes Entreprises Universitaires*), nonché che le stesse operino da non più di 8 anni, svolgendo attività innovative di valore pari almeno al 15% del totale dei costi sostenuti nell'esercizio. L'agevolazione consiste nell'esenzione totale dall'imposta sui redditi societari nei primi tre esercizi remunerativi dell'attività innovativa, che si riduce al 50% nei due successivi esercizi. Il regime prevede inoltre una serie di esenzioni da altre imposte, come l'imposta sull'attività d'impresa e sgravi contributivi.

È previsto altresì un credito d'imposta pari al 25% delle spese sostenute da tutte le società per l'*assistenza ai figli dei dipendenti*, fino ad un massimo di 500.000 euro all'anno.

L'agevolazione principale del sistema di incentivi fiscali per finalità di sviluppo regionale è rappresentata dalle Zone franche urbane, di cui analiticamente si parlerà nel successivo capitolo V, e che rappresenta un dispositivo di esonero a favore delle aziende insediate o create in una zona urbana sensibile, entrato in vigore dal 1 gennaio 2004 ed ad oggi prorogato sino al 31 dicembre del 2014.

La rilevanza della misura deriva dalle finalità attraverso di essa perseguite da parte del governo francese, che ha correlato

la *ratio* delle agevolazioni applicabili alle imprese che operano nei predetti territori alla politica urbana e di coesione territoriale, ottenendo, come si vedrà, l'autorizzazione europea ad un regime di esonero peculiare, che rappresenta un'unicità nel panorama comunitario. In sintesi, gli incentivi previsti per le imprese che si insediano nei territori eligibili, consistono nell'esenzione totale per cinque anni dal versamento degli oneri sociali, delle imposte sugli utili, della tassa professionale e delle imposte sui fabbricati⁴².

⁴² La durata delle esenzioni, il cui tasso decresce dopo cinque anni, varia fra otto anni, per le aziende con più di cinque dipendenti, e quattordici anni per le altre.

GERMANIA

QUADRO LEGISLATIVO

Il sistema di tassazione vigente in Germania è regolato dal *Körperschaftsteuergesetz*, cui sono soggette tutte le società di capitali residenti in Germania, nonché le società non residenti limitatamente al reddito da esse prodotto nel territorio tedesco.

Oltre alla *Körperschaftsteuer*, sulle società gravano sia l'imposta commerciale (*Gewerbesteuer*)⁴³, che il "contributo di solidarietà" (*Solidaritatzuschlag*), volto a sostenere la ricostruzione della Germania est dopo la riunificazione.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Anche in Germania vige il principio della *world wide taxation* in base al quale i redditi delle persone fisiche residenti sono tassati con aliquote progressive per scaglioni d'imposta fino ad un massimo del 45%⁴⁴; i non residenti sono tassati, invece, solo sui redditi di fonte tedesca.

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società sono:

- società di capitali (ovvero società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni);
- cooperative e mutue assicuratrici;
- altri soggetti aventi personalità giuridica, quali, ad esempio, le associazioni e fondazioni;

⁴³ Introdotta con legge federale il cui gettito è devoluto ai comuni.

⁴⁴ Il contribuente paga, inoltre, una sovraimposta di solidarietà del 5,5% dell'imposta sui redditi e delle ritenute dovute, e un'imposta ecclesiastica dell'8 o del 9% (a seconda della chiesa o del Land di appartenenza).

- soggetti non residenti, quali filiali e stabili organizzazioni di società non residenti.

Periodo d'imposta

In Germania il periodo d'imposta coincide con l'anno solare; le autorità fiscali possono autorizzare le imprese iscritte nell'apposito registro l'adozione di un esercizio finanziario differente.

Reddito Imponibile

La *Körperschaftsteuer* si applica sul reddito imponibile risultante dalla dichiarazione annuale, che riflette il bilancio societario. I principi che sono alla base della determinazione del reddito imponibile delle società di capitali sono esposti nella Legge sull'imposta sul reddito e nella Legge sull'imposta sul reddito delle persone giuridiche. In base al principio di attrazione, i redditi realizzati da una società di capitali sono ritenuti redditi d'impresa, sia che derivino dalle effettive attività commerciali, che dagli investimenti (dividendi, interessi, redditi da locazione) e sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta sull'attività d'impresa.

I profitti vengono determinati usando il metodo del confronto del patrimonio netto, in base al quale l'imponibile è dato dalla differenza tra il patrimonio netto alla fine e all'inizio dell'esercizio opportunamente rettificato⁴⁵.

Redditi Esenti

Le principali fattispecie reddituali esenti da imposta sono:

- i contributi in conto capitale per costituzione o aumento di capitale;
- rimborsi di capitale, se gli stessi non contengono distribuzioni di dividendi⁴⁶;

⁴⁵ Tale differenza è ridotta dagli apporti di capitale (non tassabili) ed accresciuta dagli utili distribuiti (dividendi).

⁴⁶ Tali rimborsi sono tassabili nella misura in cui eccedono il valore contabile dell'investimento dell'azionista.

- 95% dei dividendi nazionali ed esteri;
- 95% delle plusvalenze da vendite di azioni.

Aliquote

A decorrere dal periodo di imposta 2008⁴⁷, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società è pari al 15,83%⁴⁸, di cui lo 0,83% rappresenta la sovrattassa di solidarietà.

Plusvalenze

Le plusvalenze realizzate da una società di capitali, concorrono, in genere, alla formazione dell'imponibile fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Con l'entrata in vigore della legge sugli sgravi fiscali⁴⁹, le plusvalenze derivanti dalla vendita di azioni in società residenti o non residenti sono, in linea di principio, esenti al 95% indipendentemente dall'ammontare della partecipazione e del periodo di detenzione⁵⁰.

Qualora le plusvalenze siano percepite da una stabile organizzazione estera sono esenti nel caso in cui sia in vigore una convenzione con il paese di residenza della stessa; in caso contrario, il provento concorre integralmente alla formazione della base imponibile con il contestuale riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte assolate all'estero.

⁴⁷ Per le società il cui anno finanziario non coincide con l'anno solare, dall'anno finanziario 2001/02.

⁴⁸ L'aliquota d'imposta unica è stata introdotta dal Decreto di "Riduzione Fiscale" del 2000, indipendentemente dalla distribuzione dei relativi dividendi. Secondo il precedente sistema, invece, il reddito delle società era soggetto alla doppia aliquota: l'aliquota relativa agli utili accantonati era pari al 40%; l'aliquota relativa agli utili distribuiti era pari al 30%. Sulle società gravano, inoltre, la sovrattassa di solidarietà e l'imposta commerciale portando il peso fiscale complessivo a poco più del 30%. La sovrattassa di solidarietà, ad aliquota del 5,5%, si applica sulla base imponibile della *Körperschaftsteuer*. L'aliquota dell'imposta commerciale (*Gewerbesteuer*), imposta di carattere locale, varia sulla base del comune ove l'impresa è situata (tra un minimo del 10% e un massimo del 20%).

⁴⁹ *Steuersenkungsgesetz* del 23 ottobre 2000.

⁵⁰ Un importo forfettario pari al 5% della plusvalenza esente è tassato a titolo di spese aziendali non deducibili.

A partire dal 2001, le plusvalenze conseguite a seguito della cessione di partecipazioni in società non residenti sono totalmente esenti da imposta.

Dividendi

Secondo la legislazione tedesca in vigore, i dividendi di fonte interna e estera (ad eccezione di quelli da paesi a fiscalità privilegiata), sono esenti per il 95% del loro ammontare⁵¹.

Ai dividendi in uscita, invece, si applica una ritenuta d'imposta al 26,38%, già comprensiva della sovrattassa di solidarietà pari al 5,5%⁵².

Interessi

Gli interessi corrisposti a soggetti residenti e non, scontano una ritenuta alla fonte pari al 26,38% (36,93% per quelli corrisposti dalle banche a soggetti residenti), per l'effetto della sovrattassa di solidarietà, applicabile anche su tali proventi. La ritenuta alla fonte sarà accreditata a fronte del debito di imposta finale della società residente beneficiaria.

Incentivi

In Germania sono previsti incentivi fiscali che influenzano la determinazione dell'imposta sul reddito delle società.

Alcune attività e particolari regioni possono beneficiare dell'ammortamento anticipato in luogo di quello ad aliquota ordinaria⁵³.

La legge sulle sovvenzioni per investimenti (Sez. 7g Estg.) permette alle aziende con un patrimonio netto pari a 204.517

⁵¹ L'importo forfetario del 5%, che si aggiunge al reddito imponibile, rende deducibili le spese sostenute per la gestione della partecipazione.

⁵² Fino al 2008, la ritenuta sui dividendi in uscita era pari al 20% (corrispondente al 21,1% compresa la sovrattassa di solidarietà del 5,5%).

⁵³ Ad esempio gli ospedali privati possono chiedere l'ammortamento del 50% per i beni strumentali mobili e il 30% per gli immobili per i primi 5 anni dopo la loro acquisizione, così come i costi di restauro e di manutenzione per fabbricati locati in zone dichiarate "di sviluppo" e fabbricati dichiarati monumenti, possono essere ammortizzati applicando una quota di nella misura del 10% annuo per un periodo di 10 anni.

euro di accantonare riserve non tassate, per un valore massimo di 154.000 euro (307.000 euro per attività nuove), per investimenti in nuovi beni strumentali mobili⁵⁴. Agevolazioni specifiche per investimenti sono poi destinate alle imprese operanti nella parte Est del Paese.

È, inoltre, prevista una particolare agevolazione fiscale per l'energia prodotta dall'impresa attraverso fonti rinnovabili, oltre che uno specifico regime per le imprese di navigazione e per la deduzione delle perdite realizzate da stabili organizzazioni localizzate all'estero⁵⁵.

Si segnala altresì la recente approvazione del cosiddetto *Private Equity Act*, in base al quale le società di *private equity* possono beneficiare, a certe condizioni, di ulteriori incentivi in materia di tassazione, quali l'esenzione dalla *Gewerbesteuer*, un regime fiscale di favore per le plusvalenze e un alleviamento degli effetti restrittivi derivanti dalle norme in tema di mutamento di controllo introdotte dalla recente riforma fiscale.

⁵⁴ La stessa legge sulle sovvenzioni regolava anche i contributi esenti da imposta disponibili per soggetti che investivano in beni qualificati nei nuovi 5 Stati federali. L'investimento doveva iniziare il 31 dicembre 1998 e terminare prima del 1 gennaio 2005; la sovvenzione agli investimenti sui nuovi beni ammortizzabili esenti da imposte variava tra il 5% e il 27% del costo di acquisto, a seconda del tipo di investimento e dalle dimensioni dell'impresa.

⁵⁵ In particolare, qualora i profitti della stabile organizzazione non siano imputabili in Germania, le perdite della stessa stabile organizzazione sono deducibili dal reddito della casa madre tedesca solo nel caso in cui eccedano l'ammontare dei profitti delle altre stabili organizzazioni localizzate nel medesimo Stato.

SPAGNA

QUADRO LEGISLATIVO

In Spagna il sistema di tassazione delle società è regolato dalla Legge sull'imposizione dei redditi societari (*Ley del Impuesto sobre Sociedades, LIS*) le cui norme sono contenute nel R.D. 1777/2004 (*Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, RIS*).

Le persone fisiche (residenti e non residenti) sono soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF*).

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

In Spagna il reddito del contribuente derivante da diverse categorie si suddivide in *base imponible speciale* e *base imponible ordinaria*. La prima, include le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni posseduti per almeno un anno e un giorno ed è tassata con aliquota del 19% sui primi 6.000 euro mentre per l'ammontare che eccede la soglia si applica un'aliquota del 21%; la seconda, include l'ammontare netto del reddito ordinario (ossia il saldo risultante dalla differenza tra importi positivi e negativi di qualsiasi altro elemento di reddito, più il saldo positivo delle plusvalenze meno le minusvalenze sui beni posseduti da meno di un anno) ed è tassata sulla base di due tabelle di aliquote progressive, una tabella generale e una tabella complementare, che suddividono il gettito tra Stato e le comunità autonome, con aliquota complessiva marginale massima del 47% che si applica al reddito eccedente i 175.000,20 euro.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti passivi

L'imposta sui redditi societari (IS) grava sul reddito imponibile prodotto su base mondiale dalle seguenti entità giuridi-

che residenti⁵⁶:

- Società per azioni, società a responsabilità limitata;
- Fondi di investimento;
- Raggruppamento temporaneo di società;
- Società di capitale di rischio;
- Fondi pensione;
- Fondi per la regolamentazione dei mutui ipotecari;
- Fondi per la conversione in titoli dei mutui ipotecari;
- Fondi per la conversione in titoli delle attività;
- Fondi di investimento garantiti;
- Altre entità giuridiche⁵⁷.

Le società non residenti, se dotate di una stabile organizzazione in Spagna⁵⁸, sono soggette all'“Imposta sui Redditi dei Non Residenti” (IRNR) in relazione al reddito di fonte spagnola.

Periodo d'imposta

Il periodo d'imposta coincide con l'esercizio finanziario della società e non può superare i 12 mesi⁵⁹; può, tuttavia, essere più breve se la società è sottoposta a scioglimento, quando è trasformata in un'altra entità giuridica non soggetta ad imposizione o soggetta ad aliquota fiscale più bassa, o nel caso in cui la residenza sia trasferita all'estero.

Reddito imponibile

La base imponibile viene calcolata sulla base di una dichiarazione annuale che riflette le risultanze contabili (metodo diretto) apportando al risultato civilistico le opportune rettifiche⁶⁰.

⁵⁶ Per la normativa fiscale spagnola si considerano residenti tutte le società costituite secondo il diritto spagnolo o che hanno una sede di direzione e di controllo effettivo delle proprie attività in Spagna, ovvero la sede amministrativa nel territorio spagnolo.

⁵⁷ Società holding, gruppi di interesse economico, fondazioni, associazioni, cooperative e società di persone.

⁵⁸ Una società non residente ha una stabile organizzazione in Spagna se, direttamente o tramite un rappresentante, dispone di locali o luoghi di lavoro nei quali esercita un'attività d'impresa.

⁵⁹ Nel caso in cui si tratti di banche e di altri istituti finanziari, il periodo d'imposta deve coincidere con l'anno solare.

⁶⁰ La legge ammette il ricorso al metodo forfetario e, eccezionalmente, a quello indiretto.

Redditi esenti

È ammessa l'esenzione per alcuni fattispecie reddituali, come dividendi e plusvalenze⁶¹.

Aliquote

Le società residenti e le stabili organizzazioni in Spagna sono soggette all'imposta sui redditi societari all'aliquota ordinaria del 30%.

Beneficiano, invece, dell'aliquota ridotta i seguenti soggetti:

- società di mutua assicurazione, banche cooperative e rurali, crediti cooperativi, associazioni no profit che non soddisfano i requisiti presenti nella Legge 30/1994, associazioni di professionisti e sindacati (aliquota 20%);
- crediti cooperativi che svolgono attività particolari (aliquota 20%);
- associazioni no profit che rientrano nell'ambito della Legge 49/2002 (aliquota 10%);
- istituzioni di investimento collettivo (aliquota 1%);
- fondi pensione ed istituti previdenziali (aliquota 0%)
- PMI con un reddito fino ad € 120.202,41 con un'aliquota pari al 25%, applicando il 30% sulla restante parte di reddito eccedente il predetto limite.

Plusvalenze

Le plusvalenze derivanti dalla cessione (vendita, donazione, ecc.) di beni o di altre attività partecipano, di norma, alla formazione dell'imponibile dell'imposta sui redditi societari⁶².

Tuttavia, le plusvalenze realizzate in seguito alla cessione di partecipazioni in società non residenti sono esenti, se è applicabile il *principio di affiliazione internazionale* e quindi se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

⁶¹ L'esenzione è subordinata al verificarsi di determinate condizioni.

⁶² In generale la plusvalenza è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto del bene. Per i beni immobili e i titoli si applicano norme particolari: per i primi, la Legge sulla tassazione del reddito societario permette, infatti, l'indicizzazione del costo d'acquisto; per i secondi, il costo d'acquisto è diminuito delle commissioni e delle imposte versate, oltre che dell'ammortamento.

- la società residente detiene direttamente o indirettamente almeno il 5% della società non residente per almeno 12 mesi;
- la partecipata estera sia assoggettata, nel Paese di residenza, ad un'imposta di natura identica o analoga alla IS⁶³;
- il reddito della partecipata sia, per almeno l'85%, frutto di una effettiva attività d'impresa.

Beneficiano, altresì, del regime di esenzione le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di partecipazioni qualificate in società residenti⁶⁴, nonché quelle realizzate da associazioni e fondazioni di pubblica utilità debitamente registrate⁶⁵.

È prevista la concessione di un credito d'imposta, pari al 12% dell'ammontare delle plusvalenze realizzate e reinvestite⁶⁶, purché:

- derivino dalla cessione di immobilizzazioni materiali o immateriali;
- tutti i corrispettivi della cessione siano reinvestiti in beni simili nell'arco di 4 anni;
- i nuovi beni siano detenuti per almeno 3 anni (5 per la proprietà immobiliare), a meno che la loro vita utile sia inferiore;
- le plusvalenze non beneficiano dell'esenzione.

Le società di capitale di rischio godono di un'esenzione pari al 99% sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di azioni detenute per almeno un anno in una consociata non finanziaria, a condizione che la stessa operi nel settore dell'innovazione tecnologica⁶⁷.

⁶³ Tale requisito si considera verificato automaticamente in presenza di un trattato contro la doppia imposizione; in nessun caso sarà operante se la partecipata è residente in un paradiso fiscale.

⁶⁴ Una partecipazione si definisce "qualificata" se risulta essere pari ad almeno il 5% del capitale della sussidiaria ed è detenuta per un periodo ininterrotto di almeno un anno.

⁶⁵ Si tratta di associazioni e fondazioni che perseguono obiettivi di interesse generale (assistenza sociale, istruzione, attività scientifiche, sanità).

⁶⁶ Il mancato rispetto di questi termini comporta il mancato riconoscimento del credito d'imposta e un addebito di interessi per i pagamenti tardivi.

⁶⁷ Non è ammessa alcuna esenzione se il possesso della partecipazione supera i 15 anni (su richiesta, i 20 anni).

Dividendi

I dividendi vengono assoggettati ad una ritenuta alla fonte del 21%, ma se pagati in natura, tale aliquota subisce una maggiorazione che porta ad una tassazione pari, a decorrere dal 2012, al 25,2%.

I dividendi derivanti da partecipazioni qualificate in società residenti rientrano, di norma, nella base imponibile del percettore ma, in virtù del “*principio di affiliazione nazionale*”⁶⁸ è possibile ottenere un credito d’imposta del 100% sul dividendo ricevuto (se la partecipazione è stata acquisita 2 mesi prima della distribuzione e ceduta entro 2 mesi dalla stessa, non si può beneficiare dell’esenzione, salva l’applicazione della Direttiva madre-figlia). I dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate in società residenti sono soggetti ad una ritenuta a titolo d’acconto pari al 19% a fronte della quale viene riconosciuto un contestuale credito d’imposta al beneficiario società residente.

I dividendi distribuiti da società non residenti a società residenti rientrano nella base imponibile del percettore che beneficia del credito per le imposte pagate dalla società estera (credito indiretto⁶⁹); è prevista l’esenzione se è applicabile il *principio di affiliazione internazionale*.

Interessi

Gli interessi sono soggetti ad una ritenuta alla fonte del 21%, salvo specifiche esenzioni disposte dalle leggi domestiche o in virtù dei trattati contro la doppia imposizione. Tuttavia alcune tipologie di interessi sono esentanti dalla ritenuta alla fonte e vengono tassati a seguito dell’intervento dell’amministrazione finanziaria che ne determina l’ammontare e l’importo della tassazione⁷⁰.

⁶⁸ Il privilegio di affiliazione non si applica ai dividendi distribuiti a società non residenti che sono, invece, soggetti ad una ritenuta a titolo d’imposta pari al 15%.

⁷⁰ Trattasi, nella specie, di:
-interessi derivanti da buoni del tesoro e altri titoli emessi dal Ministero del Tesoro o dalla Banca Centrale Spagnola per controllare il mercato monetario;

Incentivi

In Spagna sono previste diverse agevolazioni fiscali. Un credito d'imposta del 25% è concesso per le spese di ricerca e sviluppo sostenute durante l'esercizio finanziario⁷¹, elevandolo per la parte di spese che eccede la media dei due anni precedenti al 42%⁷², ed in via eccezionale al 50%, se l'ammontare dei crediti per R&S risulta essere superiore al 10% dell'imposta dovuta⁷³.

Sulle spese sostenute per la formazione del personale è riconosciuto un credito d'imposta pari al 5% delle stesse⁷⁴.

In relazione al personale è previsto anche un credito d'imposta pari a 6000 euro per ciascun dipendente neo-assunto con contratto indeterminato, se attraverso detta assunzione viene incrementato il numero di disabili che lavorano in azienda.

Inoltre per tutte le società con meno di 50 dipendenti è previsto un credito di imposta di 3.000 euro per contratti di lavoro indeterminato e full-time, sempre che si tratti di lavoratori con età inferiore a 30 anni. Si segnala che per tali assunzioni detta agevolazione prevede altresì un credito di imposta per il datore di lavoro pari al 50% dei sussidi di disoccupazione che il lavoratore neo assunto avrebbe percepito entro i successivi 12 mesi rispetto alla data di stipula del contratto di lavoro⁷⁵.

-interessi su prestiti ordinari e sulle relative commissioni pagabili a banche e istituti finanziari residenti (comprese le stabili organizzazioni) soggetti all'imposta spagnola sui redditi societari.;

-interessi su prestiti ordinari e crediti tra le SEPI (società pubbliche con partecipazioni in imprese industriali) o l'INH (Istituto Nazionale Idrocarburi) e le società nelle quali possiedono una partecipazione di maggioranza;

-interessi pagati a società di intermediazione su prestiti concessi per l'acquisto di partecipazioni azionarie (RIS, art. 59,e).

⁷¹ Fino al 2000 il credito d'imposta riconosciuto ammontava al 20% delle spese sostenute.

⁷² Restando fermo il 25% per l'ammontare congruo nei due anni precedenti, le imprese possono usufruire anche di un credito del 17% per gli stipendi dei dipendenti collocati in via esclusiva a queste attività.

⁷³ In ogni caso la base per il credito è ridotta del 65% per ogni sussidio ricevuto.

⁷⁴ Se le spese sostenute superano la media due anni precedenti il credito d'imposta è pari al 10%.

⁷⁵ Tale agevolazione richiede il rispetto dei seguenti requisiti:

- alla conclusione del contratto, il dipendente deve aver beneficiato dei sussidi di disoccupazione, per un periodo di almeno 3 mesi;

Ulteriori crediti sono previsti per l'acquisto di *beni culturali* di parte del patrimonio nazionale pari al 4% dei costi sostenuti⁷⁶, nonché crediti d'imposta per gli investimenti su immobilizzazioni dirette alla tutela dell'ambiente, riconosciuti nella misura dell'8% dei costi sostenuti.

Le società che decidono di costituire una stabile organizzazione all'estero, o di acquisire almeno il 25% del capitale di una società estera, beneficiano di un credito d'imposta del 25% sugli investimenti effettuati, a condizione che l'attività sia direttamente connessa alle esportazioni dell'investitore spagnolo; tale credito è concesso anche per le spese di pubblicità, di promozione e di commercializzazione sostenute all'estero.

Le piccole e medie imprese spagnole possono beneficiare delle seguenti agevolazioni fiscali⁷⁷:

- un sistema di tassazione che prevede un'aliquota del 20% per redditi fino a 300.000 euro; la somma in eccedenza è tassata all'aliquota ridotta del 25%⁷⁸;
- un credito d'imposta del 10% delle spese sostenute per svolgere attività collegate ad Internet e al commercio elettronico (ad esempio l'acquisto di hardware, software, la progettazione di siti web);

• l'importo del credito d'imposta sarà determinato al momento dell'inizio del contratto;

• il dipendente deve fornire alla società un certificato rilasciato dal Servizio pubblico per l'occupazione relativo all'importo dei pagamenti ancora in sospeso dell'indennità disoccupazione dovuti al momento dell'inizio del contratto.

⁷⁶ Tale credito è concesso solo se l'acquisto viene eseguito per scopi di restauro e conservazione, ridotto del 100% in relazione ai sussidi ricevuti e si prevede la soppressione nel 2014.

⁷⁷ Si tratta delle società che nell'ultimo esercizio fiscale hanno avuto un fatturato inferiore a 10 milioni di euro.

⁷⁸ Nella specie, si segnala che in ogni caso i requisiti per poter godere di tale agevolazione sono i seguenti:

- i ricavi netti devono essere inferiori a 5 milioni di euro;
- la forza lavoro media deve essere inferiore a 25 dipendenti,
- devono essere mantenuti o creati posti di lavoro.

Per beneficiare dell'aliquota ridotta, nei 12 mesi successivi all'inizio di ciascuno dei periodi d'imposta in questione, la forza lavoro media dell'impresa non deve essere minore di uno oppure inferiore alla forza lavoro media dei 12 mesi precedenti l'inizio del primo dei periodi d'imposta decorrenti dal 1° gennaio 2009.

- un credito d'imposta del 10% per investimenti in energia di recupero⁷⁹;
- un ammortamento anticipato riservato alle immobilizzazioni materiali nuove e a qualsiasi immobilizzazione immateriale⁸⁰;
- un *ammortamento libero* per le immobilizzazioni materiali a condizione che ci sia un aumento del personale nei 24 mesi successivi al primo utilizzo del bene.

Le società che operano nel settore di estrazione mineraria possono ammortizzare delle spese sostenute per l'acquisto di beni e di diritti di superficie senza alcuna limitazione o regola fiscale, pur se per un periodo massimo di 10 anni. Inoltre, è consentita la deduzione di quote di ammortamento per obsolescenza, limitata al 30% della base imponibile corrispondente al deposito per la deduzione di quote di ammortamento per obsolescenza. Tali agevolazioni richiedono, tuttavia, il rispetto della condizione per la quale tutte le spese così dedotte devono essere reinvestite in attività significative per un periodo di 10 anni, a pena del recupero dell'imposta indebitamente risparmiata, comprensiva di interessi.

Sono previste, inoltre, agevolazioni fiscali per chi investe in determinate regioni, in particolare *nell'area basca* e nella *Zona Speciale delle isole Canarie*.

Nei Paesi Baschi vige, in luogo dell'aliquota ordinaria del 30%, un'aliquota ridotta pari al 28%⁸¹. Un regime fiscale particolare caratterizza le nuove attività dislocate nelle Isole Canarie definito regime "ZEC", con applicazione di una riduzione

⁷⁹ I requisiti che l'impresa deve rispettare per poter accedere alla fruizione di tale credito di imposta sono: impiego di energia solare, utilizzo dei rifiuti urbani provenienti da materiale agricolo o forestale come fonte di calore o di elettricità, trasformazione dei prodotti agricoli, forestali o petroliferi bioetanolo o biodiesel.

⁸⁰ Le immobilizzazioni possono essere ammortizzate con un'aliquota maggiorata, determinata moltiplicando per 1,5 il tasso di ammortamento stabilito ufficialmente dalle autorità. Le immobilizzazioni materiali acquisite in seguito ad un reinvestimento di plusvalenze possono essere ammortizzate in base ad un'aliquota maggiorata equivalente all'aliquota generale moltiplicata per 3.

⁸¹ Nelle province di Alava e Guipúzcoa, l'aliquota è ulteriormente ridotta al 24%, mentre le società spagnole con domicilio fiscale o con una succursale a Ceuta o Melilla possono godere di un credito del 50% sulla tassazione del reddito ivi prodotto.

ne pari al 4% dell'aliquota vigente per la tassazione delle società, variabile, tuttavia, sulla base del periodo di permanenza nel territorio agevolato e dell'incremento occupazionale prodotto⁸². Per le società residenti nella ZEC che operano prevalentemente al di fuori dell'area, la riduzione è incrementata sino al 20% solo, tuttavia, sui redditi prodotti nella ZEC, ed in ogni caso, parametrando la riduzione della tassazione all'incremento occupazionale raggiunto.

Per poter accedere alle agevolazioni fiscali previste, le società devono risultare iscritte al Registro Ufficiale dell'area ZEC (Zona Speciale delle Isole Canarie) prima del 1 gennaio 2007.

Il regime è stato dichiarato compatibile con il Trattato da parte della sentenza della CGUE, a seguito dell'avvio della procedura di infrazione da parte della Commissione europea, ed è stato prorogato sino al 31 dicembre 2019.

⁸² Per poter beneficiare di tale regime la società deve:

- effettuare un investimento di almeno 100.000 euro, ridotto a 50.000 nelle isole minori, per l'acquisto di beni immobili, entro i primi due anni successivi il conseguimento dell'autorizzazione in Gran Canaria o Tenerife;
- creare almeno 5 nuovi posti di lavoro (tre nelle isole di piccole dimensioni) entro i primi 6 mesi successivi il conseguimento dell'autorizzazione e una media di almeno cinque nuovi posti di lavoro nel periodo in cui la società gode di tale regime;
- deve manifestare solvibilità, redditività, competitività internazionale ed arrecare il proprio contributo allo sviluppo economico e sociale delle Isole Canarie;
- svolgere una delle attività elencate di produzione, gestione e consegna, intermediazione e di vendita all'ingrosso, le attività di trasporto, ricerca e sviluppo e i servizi telematici.

PAESI BASSI

QUADRO LEGISLATIVO

Il sistema di tassazione delle società vigente in Olanda è regolato dalla legge sull'imposta sui redditi societari del 1969 (*Vennootschapsbelasting*), più volte modificata, cui sono soggette tutte le società di capitali ivi residenti, nonché le non residenti che vi esercitano un'attività d'impresa, attraverso una stabile organizzazione o una filiale, limitatamente al reddito di fonte olandese.

Nel paese è in atto, dal 2000, un complesso processo di riforma del sistema di tassazione dei redditi, che ha interessato inizialmente l'imposta sui redditi delle persone fisiche (*Inkomstenbelasting*), e successivamente la *Vennootschapsbelasting*, introducendo la normativa sulla tassazione dei gruppi societari ed il regime di *participation exemption*.

TASSAZIONE DELLA PERSONE FISICHE

Le persone fisiche residenti sono soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Inkomstenbelasting*), calcolata sui redditi ovunque prodotti, in base al sistema cedolare in vigore dal 1° gennaio 2001, secondo cui l'imponibile è suddiviso in tre differenti "caselle" (box)⁸³.

La prima casella, denominata "*reddito da lavoro e da fabbricati ad uso abitazione*", comprende il reddito da lavoro presente e passato, il reddito di impresa, il reddito generato da altre attività, il reddito derivante da pagamenti periodici ed il reddito relativo alle abitazioni occupate dai proprietari. La

⁸³ Nel diritto tributario olandese non esiste una definizione di "residenza", determinata, infatti, "a seconda delle situazioni".

In termini giurisprudenziali, rileverebbero, ai fini dell'acquisizione dello status di residente da parte di una persona fisica, le seguenti fattispecie: la disponibilità di un'abitazione permanente, il luogo dove il coniuge e i figli vivono e il luogo dove detengono le proprie relazioni personali ed economiche (ad esempio il luogo di lavoro). Inoltre la residenza, una volta acquisita, non si perde se si lascia il paese e vi si ritorna entro un anno, senza essere diventati residenti *medio tempore* di un altro Stato.

somma delle diverse categorie reddituali, al netto degli sgravi e delle esenzioni personali, è tassato ad un'aliquota progressiva, che raggiunge un massimo del 52%.

La casella 2, denominata “*reddito da partecipazioni qualificate*”, include i dividendi e le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate in società residenti e non, tassati all'aliquota fissa del 25%⁸⁴. La casella 3, “*reddito da risparmio e da investimento*” si basa sulla stima di un rendimento presunto, calcolato sulla media del *patrimonio netto* posseduto dal soggetto e tassato ad un'aliquota fissa⁸⁵.

Tutte e tre le caselle sono considerate separatamente e non sono ammesse compensazioni tra i risultati positivi o negativi, ottenuti in funzione di ciascuna categoria reddituale.

Ogni contribuente può beneficiare di una riduzione generale dell'imposta dovuta pari a 1.987€⁸⁶ e di altri sgravi supplementari⁸⁷, solitamente di importo fisso. Inoltre, alcune fatti-

⁸⁴ Si ha una partecipazione qualificata quando il contribuente possiede, da solo o insieme al coniuge (o partner), direttamente o indirettamente, almeno il 5% del capitale azionario emesso, o almeno il 5% di una particolare categoria di azioni, in una società residente o non residente. Si è, inoltre, in presenza di una partecipazione sostanziale se un contribuente: possiede direttamente o indirettamente, diritti di opzione su almeno il 5% del capitale azionario emesso; possiede obbligazioni a compartecipazione agli utili che gli danno il diritto ad almeno il 5% dell'utile annuale o ad almeno il 5% del procedimento di liquidazione; detiene il 5% dei diritti di voto.

⁸⁵ A partire dal 1° gennaio 2001, la tassazione del reddito da risparmio e da investimento, compresi i dividendi (tranne quelli derivanti da partecipazioni qualificate), gli interessi e le royalties, ha subito delle modifiche, in quanto il valore netto medio dei beni su scala mondiale del contribuente al 1° gennaio e al 31 dicembre dell'esercizio finanziario si stima produca un rendimento netto del 4%, tassato ad un'aliquota fissa del 30%, che corrisponde ad un'imposta reale dell'1,2% sul patrimonio netto. I beni soggetti a questo trattamento includono azioni di società, obbligazioni societarie, titoli pubblici, prestiti ordinari, prestiti ipotecari, depositi bancari e obbligazioni convertibili (ma non includono obbligazioni a compartecipazione agli utili).

⁸⁶ L'importo è ridotto a 925 euro per le persone che hanno più di 65 anni.

⁸⁷ Un ulteriore sgravio pari a 20.661 euro (il doppio per le coppie sposate) è dedotto dalla base imponibile, agevolazione incrementata di 2.762 euro per ciascun figlio a carico del contribuente. Inoltre, le persone fisiche con oltre 65 anni di età, il cui valore netto medio di beni non eccede, a livello mondiale, 273.350 euro, hanno diritto a un'agevolazione di vecchiaia pari a:
 - 27.350 euro se il reddito, compreso nella casella 1, non supera i 13.978 euro;
 - 13.675 euro se il reddito, compreso nella casella 1, non supera i 19.445 euro.

specie sono escluse dalla base imponibile, tra cui le abitazioni occupate dal proprietario, determinate polizze assicurative da capitale (utilizzate per finanziare le stesse abitazioni occupate dal proprietario), alcuni investimenti in beni comuni, per l'importo massimo di 55.145 €.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti passivi

L'imposta sul reddito delle società si applica alle entità elencate nella legge relativa all'imposta sul reddito delle società, includendo:

- società per azioni (NV)⁸⁸, società a responsabilità limitata (BV), società in accomandita aperta ed altre entità, il cui capitale sia, interamente o parzialmente, suddiviso in azioni;
- cooperative ed altre associazioni fondate sul principio cooperativistico;
- associazioni di mutua assicurazione ed altre mutue associazioni, che fungono da enti assicurativi o creditizi;
- altre associazioni (dotate o meno di personalità giuridica), fondazioni ed altre entità giuridiche private, nella misura in cui esercitino un'attività economica⁸⁹;
- fondi mutui;

⁸⁸ Il capitale azionario minimo di una NV, emesso e versato, è di 20.000 €. La struttura di una NV prevede un'assemblea generale degli azionisti e un consiglio di amministrazione. Oltre a questi, la struttura può includere altri organi quali un organo di vigilanza e un consiglio aziendale. Le imprese con almeno 50 dipendenti sono obbligate ad avere un consiglio aziendale. È necessario distinguere fra NV ordinarie e NV grandi. Una NV è considerata grande se soddisfa le seguenti condizioni:

- il capitale azionario emesso (riserve incluse) ammonta almeno a 13 milioni di NLG;
- la NV o una delle sue sussidiarie è obbligata ad avere un consiglio aziendale;
- la NV, insieme a tutte le sue sussidiarie, impiega almeno 100 persone nei Paesi Bassi. Le differenze principali sono collegate alla struttura e ai poteri dell'organo di vigilanza.

⁸⁹ Il termine "attività economica" indica, in tal caso, qualsiasi attività mediante la quale tali entità siano in concorrenza o in potenziale concorrenza con altre imprese.

- numerose entità giuridiche di pubblica utilità esercenti attività economiche, quali attività agricole, minerarie, commerciali e di trasporto;
- entità non residenti, nella misura in cui percepiscono redditi di fonte olandese.

L'esenzione dall'imposta sui redditi societari è prevista, in linea di principio, per quelle entità che hanno per oggetto il "bene collettivo", la pubblica utilità o l'assistenza a favore di determinati gruppi o persone⁹⁰.

Tra le entità non imponibili figurano:

- le associazioni e le fondazioni, nella misura in cui non esercitano un'impresa;
- entità i cui beni sono costituiti quasi esclusivamente da immobili rientranti nell'ambito della legge del 1928 sulla protezione della natura (*Natuurschoonwet* 1928);
- organizzazioni relative ad alloggi sociali, nella misura in cui non svolgono attività commerciali;
- organizzazioni assistenziali generali no profit⁹¹;
- organizzazioni pubbliche relative alla sicurezza sociale;
- biblioteche pubbliche;
- fondi pensione e i fondi di prepensionamento.

Periodo d'imposta

Ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito delle società, il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio fiscale, che, solitamente, corrisponde all'anno solare; tuttavia, su autorizzazione delle autorità fiscali, le società residenti possono calcolare

⁹⁰ In base all'art. 6 della legge relativa all'imposta sul reddito delle società e all'art. 1 del decreto riguardante l'esenzione dell'imposta sul reddito delle società (*Vrijstellingsbesluit vennootschapsbelasting*), le entità che abbiano come oggetto il bene collettivo o che si adoperino per gli interessi sociali producendo entrate con l'aiuto di volontari (ad es. i club sportivi amatoriali) e che non abbiano come fine la produzione di utili (entità no profit) beneficiano, in generale, dell'esenzione dall'imposta sul reddito delle società se vengono soddisfatti i seguenti requisiti:

- l'utile annuale è inferiore a 7.500 EUR oppure l'utile annuale e l'utile aggregato dei 4 anni precedenti è inferiore a 37.500 EUR;
- l'utile annuale può essere utilizzato soltanto a beneficio di un'altra entità no profit oppure per il bene collettivo.

⁹¹ Le entità no profit possono, comunque, optare per l'assoggettamento all'imposta sul reddito delle società.

l'imposta in corrispondenza di un periodo di uguale durata, ma diverso dall'anno solare, a condizione che il proprio atto costitutivo lo preveda e che la contabilità sia tenuta in modo regolare ed adeguato.

L'esercizio fiscale sarà denominato in tal caso "esercizio fiscale frazionato".

Base Imponibile

L'imposta sul reddito delle società si applica sul reddito mondiale prodotto dai soggetti passivi residenti nel corso dell'esercizio di riferimento, ed unicamente su quello prodotto in Olanda dai non residenti. L'imponibile viene calcolato partendo dal risultato civilistico, determinato secondo il principio di competenza e derivazione, al quale si affianca quello della "valida pratica commerciale" da applicare con coerenza e senza considerare i possibili effetti fiscali⁹².

Redditi esenti

Il diritto tributario olandese contempla l'esenzione dall'imposta sul reddito delle società, per diverse fattispecie reddituali, a fronte dell'ineducibilità delle eventuali perdite corrispondenti.

Le esenzioni includono:

- utili derivanti da attività di silvicoltura;
- plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni agricoli;
- plusvalenze, dividendi ed altre distribuzioni di utili derivanti da una partecipazione qualificata o relativa alle entità soggette al trattamento di unità fiscale (privilegio di affiliazione);

⁹² La legislazione non dà una definizione di valida pratica commerciale. La Corte Suprema ha sviluppato la regola principale in base alla quale il sistema di calcolo degli utili d'impresa annuali è conforme al principio della valida pratica commerciale se si basa su principi contabili generalmente accettati. Alcuni di tali principi sono stabiliti nel Codice Civile (*Burgerlijk Wetboek*, BW). La Corte Suprema, inoltre, ha deciso che un sistema si presume non sia conforme alla valida pratica commerciale se i principi utilizzati sono incompatibili con le norme tributarie o i principi fondamentali della legislazione tributaria. In altri termini, questo implica che, nella pratica, le società possono scegliere il proprio sistema di computazione, purché risulti conforme alle disposizioni legali e accettabile sotto il profilo commerciale.

- plusvalenze derivanti da un'acquisizione di una partecipazione qualificata in un'impresa per scambio di azioni;
- plusvalenze derivanti da un trasferimento qualificato di beni dalla società acquisita alla società incorporante (fusioni giuridiche);
- plusvalenze derivanti da uno scambio di azioni qualificato (fusione per scambio di azioni).

Aliquote

A decorrere dal 1° gennaio 2005 l'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società è passata dal 34,5% al 31,5%, secondo un progetto, suddiviso in tre tappe, che la vuole definitivamente ridotta al 26,9% nel 2007. Lo stesso prevede, sempre a decorrere dal 2007, la diminuzione dell'*aliquota ridotta*, che si applica sui redditi netti societari fino al limite di 22.689 €, dal 29%, attualmente in vigore, al 20%.

Dal 1 gennaio 2011, tuttavia, si applicano 2 aliquote distinte, pari al 20% per un reddito imponibile fino a 200.000 euro, mentre per sull'eccedenza si applica il 25%.

Plusvalenze

Tutti i beni di una società possono originare plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso, che, secondo il regime ordinario, partecipano integralmente alla base imponibile, per un ammontare pari alla differenza tra il prezzo di vendita ed il valore contabile del bene.

Fondamentali deroghe a tale regime riguardano le plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni, a fronte delle quali viene riconosciuta l'esenzione, se la partecipazione sia almeno pari al 5% del capitale sociale della partecipata⁹³.

Le plusvalenze derivanti dalla vendita di beni d'impresa possono non essere tassate, se la società intende reinvestire la differenza tra il corrispettivo della vendita del bene ed il suo valore contabile, durante l'anno di cessione o nei 3 anni suc-

⁹³ A decorrere dal 1 gennaio 2007, ai fini dell'applicazione del regime di *participation exemption*, sarà irrilevante la distinzione tra partecipazioni di portafoglio e partecipazioni sostanziali che prevedeva, precedentemente, l'esenzione unicamente per le seconde.

cessivi (a meno che non si verifichino circostanze straordinarie da giustificare un periodo più lungo), a fronte della realizzazione di nuovi acquisti⁹⁴.

Dividendi

Secondo il regime ordinario, i dividendi erogati da società residenti e distribuiti a soggetti residenti, (o a non residenti aventi una stabile organizzazione in Olanda), vengono sottoposti ad una ritenuta d'imposta, pari al 15%, a fronte della quale viene riconosciuto, in capo al percettore, un credito d'imposta di pari ammontare, a condizione che il percipiente ne sia il beneficiario effettivo.

Una ritenuta di pari ammontare, ma eseguita a titolo d'imposta, si applica anche sui dividendi distribuiti da società residenti a società non residenti e non aventi una stabile organizzazione in Olanda.

È, invece, prevista l'esenzione dalla ritenuta se:

- vige il "*privilegio di affiliazione*", che si applica nel caso in cui i dividendi derivano dal possesso, sia da parte di società residenti, che da parte di società non residenti, di partecipazioni qualificate in società residenti, corrispondenti almeno al 5% del capitale sociale della partecipata⁹⁵, o ad una percentuale inferiore, se detenute per valide ragioni economiche della società madre o per il "bene comune";

⁹⁴ Relativamente a beni non ammortizzabili o a beni che vengono ammortizzati generalmente in un periodo di almeno 10 anni, il bene oggetto del reinvestimento dovrebbe soddisfare, sul piano economico, le stesse funzioni del bene sostituito. Non è necessario, dunque, che il nuovo bene sia identico. La procedura si esplica mediante l'istituzione di un'apposita riserva per reinvestimenti, ove si colloca l'eventuale eccedenza risultante dal confronto tra il corrispettivo percepito dalla vendita del bene ed il relativo valore contabile. Se il reinvestimento non viene realizzato entro il periodo summenzionato la riserva verrà sciolta e l'ammontare in essa accantonato parteciperà al reddito imponibile dell'esercizio in corso.

⁹⁵ Non possono farne parte le azioni detenute in qualità di rimanenza. Secondo la Corte Suprema tale qualità si verifica se:

- le azioni sono destinate alla vendita;
- le azioni fanno parte dell'attivo corrente della società madre;
- la sussidiaria dispone soltanto di attività liquide o attività che possono essere convertite rapidamente in attività liquide senza subire perdite considerevoli.

- la società erogante e quella percipiente sono entrambi parte di un' "Unità Fiscale"⁹⁶, dove una società madre e le sue controllate, possono essere considerate un'unica entità, ai fini dell'imposta sul reddito delle società;
- i dividendi sono erogati da una società residente a favore di una società madre, residente in un paese dell'UE, nel rispetto dei criteri definiti per l'applicazione della direttiva madrefiglia⁹⁷.

Per quanto concerne il trattamento fiscale dei dividendi corrisposti a società residenti e derivanti da partecipazioni in società estere⁹⁸ non è prevista, in via generale, alcuna agevolazione unilaterale ad eccezione dei dividendi percepiti in base al "principio di affiliazione" e di quelli derivanti da partecipazioni detenute in società residenti in paesi in via di sviluppo.

Secondo il principio di affiliazione, i dividendi esteri possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul reddito delle società, se derivanti da una partecipazione qualificata, corrispondente almeno al 5% al capitale azionario, emesso e versato dalla partecipata estera, che ai fini del riconoscimento

⁹⁶ L'unità fiscale, che identifica il sistema di tassazione dei gruppi di imprese, si costituisce al verificarsi delle seguenti condizioni:

- le società interessate siano fiscalmente domiciliate in Olanda;
- la consolidante detenga almeno il 25% della partecipazione nelle società che intendono aderire all'unità fiscale;
- i periodi d'imposta di consolidate e consolidanti coincidano;
- le società partecipanti al regime siano soggette agli stessi obblighi fiscali;
- tutte le società interessate ne facciano richiesta all'amministrazione finanziaria.

⁹⁷ In base alle disposizioni relative all'implementazione della Direttiva CE madri e figlie nei Paesi Bassi, i dividendi e le altre distribuzioni di utili effettuate dalle sussidiarie dei Paesi Bassi, sia che si tratti di NV o di BV, alle società madri residenti in un altro Stato membro dell'UE, sono esenti dalla ritenuta d'imposta. Per avere diritto all'esenzione, la società madre deve:

- avere una delle forme societarie indicate nell'Allegato alla Direttiva;
- essere soggetta a una delle imposte sul reddito delle società elencate nell'art. 2(c) della Direttiva senza possibilità di esercitare un'opzione o di beneficiare dell'esenzione;
- essere residente, ai fini del trattato tributario, nell'Unione Europea;
- possedere una partecipazione diretta di almeno il 20% del capitale (o il 20% dei diritti di voto laddove nei trattati tributari, venga utilizzato questo criterio) della sussidiaria dei Paesi Bassi;
- avere detenuto la partecipazione richiesta per un periodo non interrotto di almeno 1 anno prima della data di distribuzione.

⁹⁸ Ricordiamo come le Antille olandesi e Aruba sono considerati paesi esteri.

dell'esenzione, deve essere soggetta a un'imposta simile sui redditi societari nel paese di residenza. La partecipazione, inoltre, non deve essere detenuta come mero investimento di portafoglio⁹⁹.

Ovviamente, a seguito dell'esenzione piena dei dividendi esteri (e delle plusvalenze) per i quali vige il "principio di affiliazione", non è necessaria la presenza di un'ulteriore agevolazione per evitare la doppia imposizione¹⁰⁰.

Per i dividendi esteri derivanti da partecipazioni in società residenti in paesi in via di sviluppo, è possibile, invece, beneficiare di un credito d'imposta estero, riconosciuto a fronte

⁹⁹ Si presume che una partecipazione costituisca un investimento di portafoglio se viene impiegata principalmente (ovvero, per più del 50%) in attività di finanziamento di gruppo a titolo passivo o in attività di investimento.

¹⁰⁰ Ciononostante, alla società residente può essere concesso un credito d'imposta in corrispondenza della ritenuta d'imposta estera sui dividendi, a fronte della ritenuta d'imposta sui dividendi, applicata nei Paesi Bassi, in sede di redistribuzione dei dividendi esteri (che possono, appunto, usufruire del privilegio di affiliazione) ai propri azionisti non residenti.

Tale credito d'imposta è concesso se vengono soddisfatte le seguenti condizioni:

- i dividendi derivano da una società residente nelle Antille olandesi o ad Aruba o da un paese che ha concluso un trattato tributario con i Paesi Bassi;
- la società dei Paesi Bassi detiene, da sola o con società collegate, almeno il 25% del capitale azionario emesso di tipo nominale, della società distributrice non residente, o almeno il 25% dei suoi diritti di voto;
- i dividendi sono stati assoggettati ad una ritenuta d'imposta estera almeno del 5%;
- i dividendi percepiti dalla società dei Paesi Bassi sono stati esentati in base al privilegio di affiliazione;
- i dividendi in uscita sono soggetti alla ritenuta d'imposta sui dividendi applicata nei Paesi Bassi e non possono beneficiare dell'agevolazione piena;
- la redistribuzione viene effettuata nell'anno solare in cui vengono percepiti i dividendi esteri o nei 2 anni successivi con l'applicazione del sistema FI-FO.

L'ammontare del credito d'imposta, riconosciuto in capo alla società residente, è il più basso tra:

- il 3% dei dividendi ridistribuiti (antecedentemente alla ritenuta d'imposta sui dividendi applicata nei Paesi Bassi);
- il 3% dei dividendi esteri che soddisfano determinati requisiti, percepiti nell'anno solare di distribuzione e nei 2 precedenti anni solari (nella misura in cui non sono stati ridistribuiti);
- la ritenuta d'imposta estera sui dividendi.

Il beneficio in denaro della società residente, che risulta dal credito d'imposta, non è soggetto all'imposta sul reddito delle società, ma è sottoposto alla ritenuta d'imposta sui dividendi, con l'aliquota ordinaria in sede di distribuzione futura.

dell'imposta dovuta sul reddito delle società nei Paesi Bassi, in alternativa al quale è possibile optare direttamente per la deduzione della ritenuta estera, come spesa relativa all'impresa.

Per poter usufruire del credito d'imposta, è necessario che i dividendi vengano assoggettati a un'imposta sul reddito applicata (che venga o meno trattenuta alla fonte) nel paese in via di sviluppo e che non vengano percepiti dalla società residente in Olanda attraverso una stabile organizzazione ivi ubicata.

Il credito d'imposta riconosciuto non può superare:

- l'ammontare dell'imposta estera assolta;
- il 25% dei dividendi percepiti;
- l'ammontare dell'imposta sul reddito delle società applicata nei Paesi Bassi e imputabile ai dividendi in questione;
- l'ammontare complessivo dell'imposta sul reddito delle società applicata nei Paesi Bassi¹⁰¹.

Se le imposte estere (trattenute o meno alla fonte) non possono costituire un credito d'imposta pieno a fronte dell'imposta sul reddito delle società applicata nei Paesi Bassi, il credito d'imposta residuo può essere riportato a nuovo.

Interessi

In Olanda non è prevista alcuna ritenuta d'imposta sugli interessi corrisposti, sia a soggetti residenti che a soggetti non residenti.

Incentivi

Un primo tipo di agevolazione esistente in Olanda riguarda la possibilità di effettuare l'ammortamento "libero", sul costo di acquisto o di produzione di 4 categorie di beni, ovvero:

- beni importanti per la protezione dell'ambiente nei Paesi Bassi;

¹⁰¹ Il credito d'imposta estero relativamente ai paesi in via di sviluppo non trova applicazione se i Paesi Bassi hanno concluso un trattato tributario con un particolare paese o se a tali dividendi si applica il privilegio di affiliazione.

- beni importanti per il miglioramento delle condizioni lavorative;
- beni con un alto livello tecnologico o beni utilizzati per ricerca e sviluppo;
- beni utilizzati per la produzione in determinate regioni o beni utilizzati da determinati gruppi di società indicati dal governo.

In secondo luogo è possibile beneficiare, mediante apposita richiesta indirizzata alle autorità fiscali, di una deduzione per investimenti. Si può beneficiare della deduzione se la somma di tutti gli investimenti, effettuati in un anno solare, è compresa tra 2.000 € e 301.800 € e se ciascun bene ha un costo di acquisto di almeno 450 €.

La deduzione è calcolata secondo una percentuale del costo di acquisto dell'investimento annuo complessivo, che è ancorata all'inflazione e decresce (dal 25% allo 0%), all'aumentare della somma investita. Gli investimenti che non possono beneficiarne includono terreni, fabbricati ad uso abitativo, autovetture private, navi, valori mobiliari, crediti, avviamento e licenze. L'agevolazione in esame non comprende gli investimenti in beni che verranno principalmente utilizzati da *parti terze*, ovvero, società collegate o non collegate, non appartenenti alla stessa unità fiscale¹⁰².

È, inoltre, prevista una speciale deduzione per investimenti nel campo energetico, pari al 41,5% del totale degli investimenti effettuati per l'acquisto di beni "nuovi" a risparmio energetico nello stesso anno solare, inseriti in un'apposita lista pubblicata annualmente dal Ministero delle Finanze.

Generalmente non possono beneficiare di tale deduzione gli investimenti in beni che vengono utilizzati da soggetti non residenti o da stabili organizzazioni non ubicate nei Paesi Bassi. Inoltre, anche tale deduzione viene ripresa a tassazione nel caso in cui i beni acquistati che hanno permesso alla società di usufruire di tale incentivo, vengono alienati nei successivi 5

¹⁰² La deduzione per gli investimenti viene ripresa a tassazione se il bene viene ceduto entro 5 anni dall'inizio dell'anno solare in cui è stato effettuato l'investimento e se il bene non viene utilizzato entro 12 mesi dall'effettuazione dell'investimento e se per il bene è stato corrisposto meno del 25%, oppure se tale bene non viene utilizzato entro 3 anni dall'investimento.

anni, o non vengono utilizzati entro il termine dell'esercizio in cui è avvenuto l'acquisto.

Un'ulteriore deduzione è prevista per investimenti ambientali che non è cumulabile con quella relativa ad investimenti effettuati nel campo energetico. È invece prevista la possibilità di cumulo con l'agevolazione relativa agli investimenti.

La deduzione per investimenti ambientali è calcolata in percentuale del prezzo di costo di ciascun investimento qualificato, e la percentuale di agevolazione riconosciuta varia a seconda della categoria di bene. Nella specie, l'ammontare dell'incentivo è legato a tre diverse categorie di *assets* energetici, ad ognuna delle quali viene associata alternativamente la percentuale del 36%, 27% e 13,5%¹⁰³.

La deduzione viene inoltre ripresa a tassazione se il bene non viene utilizzato entro 12 mesi dall'effettuazione dell'investimento; se lo stesso viene ceduto prima di 5 anni dall'acquisto, a condizione che il costo sostenuto superi i 2.200 €, ovvero, prima di 3 anni se il costo per l'acquisto è inferiore ai predetti 2.200 €. Il recupero è altresì previsto se è stato pagato per il bene un importo inferiore al 25% del costo entro i 12 mesi successivi all'acquisto.

Numerose agevolazioni concesse ai datori di lavoro riguardano la *ritenuta d'imposta sulla retribuzione*, che è un incentivo sui generis, specifico per le imprese che hanno del personale e che è indipendente dalle agevolazioni che i dipendenti possono avere in busta paga ai fini delle proprie imposte sui redditi personali.

Tale agevolazione viene applicata, in primo luogo, alle società che esercitano attività di ricerca e sviluppo e che hanno come obiettivo, diretto ed esclusivo, la ricerca tecnica e scientifica in nuovi beni materiali tecnologici o nei processi di produzione. La riduzione dell'imposta è pari al 50% (64% per le società neo-costituite) sui primi 220.000 € di retribuzione complessiva corrisposta alle aziende che svolgono tali attività,

¹⁰³ Per il 2010, la percentuale di detrazione è stata temporaneamente aumentata al 60%, 50% o 35% per le società che soddisfano le condizioni di cui agli orientamenti nazionali di attuazione degli aiuti europei per le società in crisi, la condizione più importante è che la società non fosse già in difficoltà prima del 2009.

e del 18% sull'eccedenza. La riduzione annua massima per dipendente o unità fiscale è di 14 milioni di euro.

Si può beneficiare delle riduzioni della ritenuta d'imposta sulle retribuzioni (inclusi i contributi nazionali di sicurezza sociale) relativamente a:

- dipendenti partecipanti a determinati programmi di istruzione; la riduzione massima è di 2.738 € annui per ogni dipendente e sempre se il reddito da lavoro dipendente non supera i 23.943 € all'anno¹⁰⁴;
- assistenza giornaliera per i figli dei dipendenti fino al 30% delle spese, fino ad un ammontare massimo di 9.626 € annui per ogni figlio;
- marittimi impiegati su navi battenti bandiera dei Paesi Bassi; la riduzione dell'imposta è pari al 40% delle retribuzioni imponibili, ma se il dipendente è soggetto soltanto ai contributi nazionali di sicurezza sociale, la riduzione ammonta al 10% delle retribuzioni.

L'agevolazione non è cumulabile con la deduzione per spese di ricerca e sviluppo.

Gli investitori che soddisfano i necessari requisiti hanno diritto all'ammortamento accelerato dei beni acquistati per l'esercizio dell'attività, limitato al 53% per il primo anno, e pari al 100% per i successivi.

C'è poi una deduzione per gli investimenti effettuati nel settore cinematografico, che viene concessa soltanto se sono soddisfatti determinati requisiti, ovvero, se il 50% del bilancio previsto per il film viene utilizzato per la produzione nei Paesi Bassi e se attraverso l'investimento si realizzano infrastrutture cinematografiche all'interno del paese¹⁰⁵.

Le società che detengono una stabile organizzazione ubicata nelle Antille olandesi o ad Aruba¹⁰⁶ possono beneficiare dell'ammortamento libero, della deduzione per gli investimen-

¹⁰⁴ Per gli ex disoccupati, la deduzione è di 3.286 euro, mentre per gli apprendisti è di 1.315 euro.

¹⁰⁵ Inoltre, se i diritti dei film vengono trasferiti entro 5 anni dall'investimento ed il prezzo di trasferimento non supera il 60% dell'investimento, la deduzione per gli investimenti non viene ripresa a tassazione, né collocata nel reddito imponibile.

¹⁰⁶ Si precisa che le Antille olandesi dal 10 ottobre 2010, sono state sostituite giuridicamente da Bonaire, St. Eustatius e Saba (Isole BES), Curaçao e St. Maarten, per le quali trova applicazione diretta la predetta normativa.

ti e della deduzione per gli investimenti energetici, a condizione che i beni oggetto dell'investimento costituiscano parte dei beni d'impresa della stabile organizzazione.

Particolare interesse ha la cosiddetta "*Innovation box*", un regime che il governo olandese aveva introdotto per stimolare gli investimenti in brevetti e innovazione, ma che la Commissione ha considerato incompatibile con il divieto di aiuti di stato. L'agevolazione prevedeva, invero, che le royalties derivanti da attività immateriali brevettate dopo il 31 dicembre 2009 venissero assoggettate a tassazione ad un'aliquota agevolata del 5%, a condizione che il bene ad esse correlato contribuisse per almeno il 30% alla realizzazione del reddito.

REGNO UNITO

QUADRO LEGISLATIVO

Il sistema di tassazione delle società vigente nel Regno Unito è regolato *dall'Income and Corporation Taxes Act* del 1988 e dalla Legge sugli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (CAA).

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Le persone fisiche residenti sono tassate sui redditi ovunque prodotti, mentre quelle non residenti sono soggette ad imposta solo per i redditi di fonte inglese.

L'imposta è prelevata dal reddito complessivo netto¹⁰⁷, con aliquote progressive che variano dal 20% per redditi fino a 35.000 euro al 50% per i redditi superiori ai 150.000 euro su scaglioni reddituali predefiniti¹⁰⁸.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti passivi

Nel Regno Unito sono soggetti all'imposta sulle società tutti gli enti costituiti secondo le direttive del *Company Act*, ossia gli enti dotati di "piena" personalità giuridica e contraddistinti da un regime di responsabilità limitata, ovvero le società di capitali (*Companies Public* o *Private*) residenti e non, gli enti, le associazioni e le organizzazioni.

Le società residenti sono tassate sui redditi ovunque prodotti (principio del reddito mondiale); quelle non residenti sono tassate:

¹⁰⁷ Il reddito complessivo comprende: redditi commerciali e professionali, redditi da immobili, redditi da investimento, dividendi, redditi da lavoro dipendente, redditi di fonte estera.

¹⁰⁸ Le aliquote non si applicano ai redditi esteri che sono tassati in base al regime della *remittance basis*, i quali sono sottoposti ad una aliquota base del 20% ed una maggiorata del 40%.

- sul reddito attribuibile alla stabile organizzazione che esercita attività commerciale nel Regno Unito;
- sul reddito derivante da investimenti di fonte britannica;
- sulle plusvalenze imponibili realizzate in seguito alla cessione di attività situate nel Regno Unito.

Periodo d'imposta

Il legislatore fiscale ha individuato come inizio del periodo d'imposta il 1 aprile e come termine il 31 marzo dell'anno successivo¹⁰⁹.

Base imponibile

In ciascun esercizio contabile la base imponibile è costituita dal complesso dei redditi conseguiti, compresi quelli di fonte estera¹¹⁰, con la deduzione delle perdite riconosciute, degli oneri afferenti al reddito complessivo e, nel caso di investimenti di società immobiliari, delle spese di gestione.

Redditi esenti

I dividendi e le altre distribuzioni di utili percepiti da società residenti nel Regno Unito sono esclusi dalla base imponibile.

Aliquote

L'imposta sui redditi delle società britannica è caratterizzata da un sistema ad aliquote progressive, atteso che l'aliquota cosiddetta "generale" pari al 26% trova applicazione solo sui redditi societari che superino la soglia di 1,5 milioni di GBP.

¹⁰⁹ Nel caso in cui l'esercizio sociale non coincida con quello fiscale è necessario suddividere il reddito a seconda dell'anno fiscale in cui è prodotto e calcolare distintamente l'imposta.

¹¹⁰ Il reddito prodotto all'estero da una società residente viene automaticamente sommato al reddito di fonte nazionale, anche se non è ancora stato trasferito nel Regno Unito; il reddito prodotto da una società controllata estera viene incluso nella base imponibile della società madre residente solo all'atto della sua distribuzione.

A decorrere dal 1 gennaio 2005, il *Financial Act* ha fissato un'aliquota pari allo 0% per le società in fase di start-up, il cui reddito d'esercizio non supera le 10.000 sterline e un'aliquota del 19% per le società che esercitano attività di produzione petrolifera o di gas. È, inoltre, prevista una lieve maggiorazione di tali aliquote (*marginal relief*) per le fasce di reddito tra le 10.001 e le 50.000 sterline e tra le 300.001 ed 1,5 milioni di sterline. Nel primo caso la maggiorazione è pari ai 19/400 rispetto all'imposta complessiva; nel secondo caso corrisponde agli 11/400 della stessa.

Le società di assicurazione, di credito edilizio e i trust autorizzati dal Ministero del Commercio, beneficiano dell'aliquota agevolata del 20%. Le piccole società (con utili fino a £1.500.000), invece, pagano il 20% sui profitti fino a £300.000, mentre su quelli compresi tra £300.000 e £1.500.000 vi sarà l'applicazione di un'aliquota marginale, calcolata con un'apposita formula¹¹¹.

Plusvalenze

Le plusvalenze realizzate da società residenti partecipano, di norma, integralmente alla formazione della base imponibile, mentre quelle realizzate da società non residenti possono godere dell'esenzione sulla base della stipula di un Trattato contro la doppia imposizione.

Ai fini del calcolo della plusvalenza tassabile, i corrispettivi derivanti dalla cessione dei beni sottostanti vengono assunti al netto¹¹²:

- del costo di acquisizione (diminuito di qualsiasi sussidio governativo o meno)¹¹³;
- delle spese di miglioria, nella misura in cui esse si riflettono sullo stato o sulla natura dell'attività al momento della cessione;
- delle spese di cessione, entro certi limiti.

¹¹¹ L'aliquota in questione è pari a: $30\% - [(1.500.000 - \text{profitti}) / 40]$.

¹¹² Le plusvalenze si compensano con le minusvalenze prodotte nello stesso esercizio e con ogni altra perdita non dedotta negli esercizi precedenti.

¹¹³ Se l'attività ha una vita utile presunta inferiore a 50 anni, il costo originario ed ogni altra spesa incrementativa successiva si ammortizzano durante la vita utile dell'attività stessa, cosicché solo il costo che residua al momento della cessione è deducibile nel calcolo dell'ammontare della plusvalenza.

Un'eccezione al regime ordinario riguarda l'esenzione prevista per le plusvalenze realizzate da società residenti (incluse le stabili organizzazioni britanniche di società estere) sulle partecipazioni detenute da almeno 12 mesi e pari ad almeno il 10% del capitale azionario della società (PEX).

Possono beneficiare di tale agevolazione soltanto le società commerciali o quelle appartenenti a gruppi commerciali¹¹⁴, nonché le società che detengono, direttamente o indirettamente, almeno il 75% del capitale nominale emesso dalle sussidiarie (c.d. "gruppo al 75%")¹¹⁵.

Il pagamento dell'imposta sulle plusvalenze può essere, altresì, differito quando la plusvalenza viene, nei tre anni successivi alla cessione, reinvestita in attività similari da utilizzare nella stessa impresa o in un'altra, oppure quando si realizza nel contesto di un'operazione di scambio di titoli (c.d. "*paper for paper*") tra due società collegate.

Dividendi

Il regime ordinario in tema di tassazione di dividendi di fonte interna (distribuiti a società residenti o meno) è l'esenzione¹¹⁶.

I dividendi di fonte estera distribuiti a società residenti sono imponibili e beneficiano del credito d'imposta per le eventuali ritenute applicate nello Stato della fonte.

¹¹⁴ Non è necessario, invece, che la società in cui si detengono le azioni sia una società commerciale o una società appartenente ad un gruppo commerciale.

¹¹⁵ Il regime di esenzione decade se la società beneficiaria fuoriesce dal gruppo entro 6 mesi dall'operazione e la percentuale di controllo è stata creata artificialmente per usufruire solo dei vantaggi fiscali.

¹¹⁶ Il sistema britannico di tassazione dei dividendi è stato modificato in seguito alle pronunce della Corte di Giustizia relative all'Advance Corporation Tax. Questo istituto assicurava il pagamento anticipato dell'imposta sulle società, che veniva utilizzata per accreditare tempestivamente ai soci il credito d'imposta loro spettante sui dividendi ricevuti. Ogni volta che effettuavano una distribuzione dei dividendi, infatti, le società britanniche versavano contestualmente al Fisco una quota corrispondente di ACT a titolo di acconto di imposta sulle società dovuta a fine anno. A causa dei limiti posti alla compensazione delle imposte dovute con ACT versato, era frequente che alle società restasse un surplus di ACT che poteva essere riportato in avanti o ceduto ad altre società del gruppo. Il sistema del credito d'imposta basato sull'ACT è stato abrogato con effetto dal 6 aprile 1999.

Interessi

Gli interessi corrisposti a società residenti sono soggetti, di norma, ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 20% ad eccezione di alcune fattispecie che beneficiano dell'esenzione.

Incentivi

Gli incentivi attualmente previsti dalla legislazione inglese si pongono come obiettivo quello di agevolare gli investimenti di capitale mediante una riduzione delle aliquote d'imposta, e di sostenere la politica regionale del Governo per assicurare uno sviluppo pieno ed equilibrato delle risorse del Paese.

Le c.d. "*Enterprises zones*", ossia quelle aree economicamente in declino per cui erano previste specifiche agevolazioni per le imprese che vi si collocavano, sono state abolite a fronte di una differente strutturazione del regime di aliquote vigente sull'imposta sui redditi delle società, che come si è visto, di fatto finisce per agevolare le imprese di minori dimensioni e col reddito più basso¹¹⁷.

Le piccole e medie imprese che allocano i propri investimenti in tali aree e che spendono almeno 10.000 sterline per spese di ricerca e sviluppo possono beneficiare di un credito d'imposta pari al 50% delle spese stesse¹¹⁸; tale beneficio è stato esteso anche alle grandi imprese alle quali è, invece, concessa una deduzione pari al 130% delle spese sostenute.

Le società beneficiano di un credito d'imposta pari al 20% sugli investimenti di *corporate venturing* per le partecipazioni detenute fino al 30%¹¹⁹.

¹¹⁷ Le agevolazioni previste, nella specie, erano riferite a: esenzione dalle tariffe locali sulla proprietà industriale e commerciale; esenzione della tassa per l'addestramento industriale, nonché concessione di un credito d'imposta pari al 25% dell'investimento, distribuito in 5 anni.

¹¹⁸ Questo comporta l'aumento al 175% dell'agevolazione generale del 100% (ammortamento) concessa su tali spese. Inoltre, le imprese prive di utili possono cedere le eventuali perdite relative alla ricerca e sviluppo, in cambio del pagamento di un credito d'imposta pari al 14% della perdita ceduta.

¹¹⁹ Si tratta delle operazioni di "venture capital" con cui una società più grande assume una partecipazione diretta di minoranza in una società più piccola per motivi strategici, finanziari o di responsabilità.

Le compagnie di navigazione hanno la facoltà di optare per il pagamento dell'imposta sul tonnellaggio in luogo dell'aliquota ordinaria in materia di imposta sulle società. Gli utili derivanti dalla conduzione di imbarcazioni vengono calcolati in riferimento alla stazza netta.

CIPRO

QUADRO LEGISLATIVO

Nell'ambito del panorama legislativo cipriota, la normativa fiscale di riferimento (*Eterikos foros*), che affonda le proprie radici nel sistema britannico, comprende al suo interno la legge del 1978, relativa all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, di recente modificata dalla L. 118/2002 in previsione dell'ingresso del paese nell'UE. Tale legge ha, infatti, introdotto delle semplificazioni al sistema fiscale finalizzate alla sua armonizzazione con *l'acquis communautaire*.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

I redditi delle persone fisiche residenti a Cipro sono attualmente assoggettati ad un'aliquota d'imposta pari al 28%.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Sono soggette all'imposta sulle società tutte le società per azioni pubbliche o private, le società a responsabilità limitata e le stabili organizzazioni o filiali di società non residenti.

Periodo d'imposta

Secondo il regime ordinario, il periodo d'imposta coincide, di solito, con l'anno solare, ma la legge consente, previa autorizzazione rilasciata dall'autorità competente, e purché esistano condizioni ragionevoli, di chiudere l'esercizio fiscale in una data diversa dal 31 dicembre; in tal caso i redditi imponibili vengono imputati, mediante ripartizione su base temporale, ai rispettivi anni fiscali.

Reddito Imponibile

Ai sensi della normativa fiscale in vigore in materia di tassazione del reddito d'impresa, le categorie reddituali che concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta, sono:

- utili d'impresa (ivi inclusi i redditi derivanti da attività agricole e zootecniche);
- interessi e sconti (i dividendi sono indicati nell'elenco, ma beneficiano dell'esenzione);
- locazioni, royalty, remunerazioni o altri frutti derivanti dalla proprietà di beni materiali e immateriali;
- corrispettivi netti relativi all'avviamento commerciale.

La base imponibile ai fini fiscali si ottiene cumulando i redditi conseguiti nel periodo d'imposta che promanano da tutte le categorie summenzionate, al netto delle relative spese inerenti l'esercizio dell'attività e delle eventuali perdite portate a nuovo¹²⁰ o cedute dalle altre società del gruppo.

Redditi Esenti

Sono esenti dall'imposta sul reddito delle società:

- il 50% del reddito da interessi non derivanti dallo svolgimento di un'attività d'impresa;
- dividendi;
- plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valori mobiliari (plusvalenze da partecipazione).

Aliquote

Precedentemente all'entrata in vigore della L. 118/2002 era previsto un sistema di tassazione per scaglioni con due aliquote sostituite, dal 1 gennaio 2003, dall'aliquota unica del 10%¹²¹.

¹²⁰ La normativa fiscale cipriota non stabilisce alcun limite di tempo in tema di riporto a nuovo delle perdite e loro utilizzo tranne nel caso in cui si verifichi, nei tre anni successivi alla generazione delle perdite, un cambiamento nella proprietà delle azioni della società o un cambiamento sostanziale nell'attività economica della stessa.

¹²¹ Gli enti societari ad azionariato diffuso, invece, sono soggetti all'aliquota del 25%.

Plusvalenze

Sulla base della normativa attualmente vigente, le plusvalenze sono, in genere, esenti da imposta.

Tuttavia, ai sensi della legge sulle plusvalenze del 1980, i proventi derivanti sia dalla cessione di beni immobili ubicati a Cipro, che dalla cessione di partecipazioni in società proprietarie di tali beni, sono soggetti all'imposta sulle plusvalenze ad aliquota pari al 20%.

Dividendi

La normativa fiscale cipriota prevede l'esenzione in capo al soggetto percettore per i dividendi distribuiti da società residenti a società residenti o meno.

Anche per i dividendi corrisposti da società non residenti a società residenti (dividendi in entrata), è prevista l'esenzione dall'imposta sulle società e, in generale, anche dal contributo per la difesa (pari al 15%), se gli stessi derivano da una partecipazione pari ad almeno l'1 % del capitale sociale della società partecipata.

In luogo dell'esenzione, si applica il regime del credito d'imposta, per le imposte assolte all'estero, nel caso in cui la stabile organizzazione o la sussidiaria ubicate all'estero esercitano, direttamente o indirettamente, più del 50% delle attività che originano reddito da investimenti, ed il carico fiscale estero sul reddito della stabile organizzazione risulta inferiore rispetto a quello gravante sulla società controllante ubicata a Cipro.

Interessi

Gli interessi che non originano da attività economiche ordinarie partecipano alla formazione dell'imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi societari, per il 50% del loro ammontare; gli stessi devono scontare un contributo per la difesa, all'aliquota del 10%.

Incentivi

Le concessioni fiscali e le agevolazioni finanziarie hanno reso Cipro un centro con un incremento significativo di investimenti negli ultimi anni, molti dei quali eseguiti nella Zona franca di Larnaca.

Tale zona, oltre alle esenzioni fiscali ed alle facilitazioni infrastrutturali, offre agli investitori le seguenti agevolazioni:

- importazioni duty-free di macchinari attrezzature, materie prime e componenti necessarie al processo produttivo;
- imposte sul reddito ad aliquote dimezzate per i dipendenti stranieri delle società ivi localizzate.

La normativa fiscale in materia di incentivi prevede inoltre un regime particolare per le imprese operanti nel comparto marittimo.

Al riguardo, i redditi, i dividendi e le retribuzioni dell'equipaggio di navi cipriote sono esenti dall'imposta sui redditi societari. Ad essa, infatti, si sostituisce l'imposta sul tonnellaggio, che interessa anche i redditi di società aventi per oggetto servizi di gestione navi. Tali soggetti, in particolare, beneficiano di un'aliquota speciale pari al 25% dell'equivalente aliquota ordinaria derivante dall'applicazione della suddetta imposta. Gli stessi possono, tuttavia, sostituire tale regime agevolativo, con l'applicazione dell'imposta sui redditi societari, all'aliquota speciale del 4,25%.

Senza dubbio, la particolarità del sistema incentivante di Cipro risiede nelle previsioni normative in tema di imposta sui redditi delle società, vigenti dal 1 ° luglio 2011.

A decorrere da tale data, invero, le società possono dedurre dai loro profitti contabili, non solo l'imposta sulle società, ma anche lo speciale contributo sulla difesa, le imposte sui *capital gains* e le imposte pagate all'estero non compensate con l'imposta sulle società.

ESTONIA

QUADRO LEGISLATIVO

Da oltre un decennio, una base imponibile ampia ed aliquote basse, sono gli elementi che caratterizzano il sistema fiscale estone, in cui, a partire dalla riforma del 1994, le aliquote progressive dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono state sostituite da un'aliquota unica che si applica alla totalità dei contribuenti (persone fisiche e società).

In relazione a quest'ultime, un'ulteriore peculiarità del regime impositivo in esame, è data dall'assenza di una vera imposta sui redditi delle società (*Law on Income Tax - Tulumaksuseadus* del 15 dicembre 1999) che sono tassati, a partire dal 1° gennaio 2000, unicamente al momento della loro distribuzione; è per questa ragione che si parla dell'imposta estone sulla distribuzione dei dividendi.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è disciplinata dalla legge del 15 dicembre 1999 (*tulumaksuseadus*), entrata in vigore il 1 gennaio 2000. Anche in Estonia, come nella maggior parte dei Paesi europei, ai fini dell'imposizione fiscale vige il *world wide principle*, in forza del quale, le persone fisiche residenti sono tassate sul reddito ovunque prodotto, mentre i non residenti sono assoggettati a tassazione soltanto per il reddito di fonte estone¹²².

I redditi assoggettati a tassazione si suddividono nelle seguenti tre tipologie:

- redditi ordinari;
- redditi d'impresa e di lavoro autonomo;
- redditi da cessioni patrimoniali.

¹²² In particolare, si considera residente ai fini fiscali il soggetto che abbia soggiornato in Estonia per almeno 183 giorni nell'anno di imposta o abbia la nazionalità estone.

Per quanto concerne i *capital gains*, essi concorrono alla formazione del reddito complessivo, non essendo prevista una tassazione separata per tali proventi.

Un'ulteriore peculiarità del sistema tributario estone riguarda alcune fattispecie reddituali, che non concorrono alla formazione del reddito imponibile, di seguito elencate:

- benefit in natura;
- alcune pensioni;
- alcuni redditi da lavoro estero;
- eredità.

Con la riforma fiscale per l'anno 2005, l'aliquota d'imposta unica sui redditi delle persone fisiche, è stata ridotta al 24% e al 22% nel 2006, per giungere infine al 21%, ed al 20% nel 2015.

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Ai sensi della normativa fiscale in vigore, i soggetti passivi dell'imposta sulle società estone sono:

- società per azioni (Public Limited Liability Company);
- società a responsabilità limitata residenti (Private Limited Liability Company);
- società in nome collettivo e società in accomandita semplice residenti¹²³;
- cooperative, associazioni e fondazioni residenti, nonché soggetti giuridici di diritto pubblico;
- società non residenti.

I soggetti residenti vengono tassati sulla totalità dei loro redditi, indipendentemente dal luogo di formazione, a differenza delle società non residenti, tassate unicamente sui redditi di fonte estone.

¹²³ L'ordinamento estone prevede che le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice siano considerate in modo analogo alle società di capitali e, quindi, destinatarie del medesimo trattamento fiscale.

Periodo d'Imposta

Il periodo d'imposta in Estonia coincide con l'anno solare.

Reddito Imponibile

La base imponibile di una società residente è costituita dall'ammontare degli utili distribuiti, a cui si aggiungono le spese non deducibili e si deducono le perdite degli anni precedenti; tali movimentazioni sono facilmente rilevabili dal rendiconto finanziario, che le società sono tenute a redigere annualmente.

In particolare, il reddito imponibile comprende:

- fringe benefit¹²⁴;
- donazioni, erogazioni e spese di rappresentanza;
- dividendi;
- adeguamenti degli utili;
- spese non inerenti l'attività d'impresa.

Redditi Esenti

Le principali fattispecie reddituali esenti sono:

¹²⁴ Fra i *fringe benefit* si includono beni, servizi ed altro che possa essere quantificato in termini economici, elargiti dal datore ad un dipendente per il lavoro svolto, o da un legale rappresentante ad un membro del consiglio di amministrazione o del consiglio sindacale, oppure in relazione ad un rapporto contrattuale a lungo termine. Fra i fringe benefit rientrano:

- spese anche parziali per l'alloggio;
- uso dell'auto non a fini aziendali;
- qualunque bene utilizzato gratuitamente o ad un costo agevolato;
- premi assicurativi diversi da quelli dovuti per legge dal datore di lavoro;
- rimborsi spese anche di pernottamento in occasione di viaggi di lavoro, in eccesso a quelli già previsti dalla legge;
- compensazioni per l'uso di veicoli privati o in leasing, in eccesso al limite prestabilito;
- prestiti con un tasso di interesse inferiore a quello previsto a livello governativo;
- trasferimenti gratuiti, vendite a prezzo ridotto e scambi di beni a prezzi inferiori di quelli correnti;
- acquisto di beni a prezzi più elevati di quelli correnti;
- rinuncia ad un credito monetario, tranne nel caso in cui il costo del recupero sia più elevato del credito stesso.

- dividendi di fonte estone e dividendi di fonte estera percepiti, ma non a loro volta distribuiti;
- alcune tipologie di interessi;
- alcune plusvalenze;
- sussidi pubblici e sociali;
- proventi assicurativi, esclusi i pagamenti ricevuti da fondi pensione;
- donazioni ricevute da persone fisiche e società residenti.

Aliquote

Al momento della distribuzione dei dividendi o dell'assegnazione dei fringe benefit ai dipendenti, la società erogante potrà optare tra l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui profitti distribuiti e la tassazione degli stessi in capo al soggetto percettore, se quest'ultimo è una persona fisica o giuridica residente in Estonia.

L'imposta sulla distribuzione dei profitti è pari ai 21/79 del valore netto delle somme distribuite, circa il 26.6% delle stesse, corrispondente al 21% della distribuzione lorda, comprensiva, cioè, degli utili distribuiti e della mancata ritenuta alla fonte (anche in tal caso l'aliquota è destinata a ridursi nel 2015 al 20%).

Plusvalenze

Le plusvalenze realizzate dalle società, sono esenti da imposta fino alla loro eventuale distribuzione, indipendentemente dalla loro provenienza.

Inoltre, le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni detenute in società residenti da soggetti non residenti, sono, generalmente, esenti da imposta.

Dividendi

Anche i dividendi, come tutte le altre distribuzioni di utili, sono soggetti all'imposta sulle distribuzioni vigente in Estonia, e, dunque, ad una tassazione pari ai 21/79 del loro ammontare,

corrispondente al 26,6%, ovvero al 21% dell'ammontare netto distribuito¹²⁵.

Infine, i dividendi in entrata, ovvero, quelli distribuiti da società estere a società residenti, sono tassati secondo il regime ordinario e, quindi, solo in caso di successiva distribuzione, con il riconoscimento, tuttavia, in capo alla partecipante, di un credito d'imposta, a fronte della ritenuta alla fonte assolta all'estero.

Interessi

Gli interessi sono esenti, se pagati da istituti di credito residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea, o da succursali estere di istituti di credito non residenti nella stessa.

Tutte le altre tipologie sono, invece, soggette ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. Gli interessi pagati alle società non residenti sono, generalmente, esenti da imposta¹²⁶.

Incentivi

Con la riforma del 2000 che ha modificato il regime di tassazione delle società estoni, sono stati aboliti tutti gli incentivi fiscali previsti dalla normativa vigente nel Paese.

Tale eliminazione, operata principalmente in vista dell'adesione dell'Estonia all'Unione Europea, non inficia comunque la competitività fiscale dello Stato, in quanto l'incentivo ad investire nel suo territorio risiede, attualmente, nell'assenza di una vera imposta sui redditi societari redditi che, se reinvestiti, sono completamente esenti.

¹²⁵ I pagamenti effettuati in seguito a riduzione del capitale azionario, a rimborso dei conferimenti, a riscatto di azioni, o a liquidazione, possono produrre plusvalenza in capo al beneficiario, sia esso una persona fisica, una società residente o non residente. Poiché non si applica alcuna imposta sugli utili non distribuiti, le perdite subite non hanno rilevanza ai fini tributari.

¹²⁶ Tuttavia, se gli interessi sono notevolmente più elevati di quelli pagati su crediti inesigibili equivalenti e alle stesse condizioni di mercato, si applica una ritenuta del 22% sulla differenza.

LITUANIA**QUADRO LEGISLATIVO**

In Lituania il testo normativo in materia di imposta sui redditi delle persone fisiche è la “legge sul reddito delle persone fisiche”. L'imposizione sui redditi societari è stata oggetto di una recente riforma, che ha portato alla sostituzione della precedente “legge sulla tassazione delle persone giuridiche” del 31/07/1990, n. IU-442, con la nuova “legge sulla tassazione dei profitti” del 20/12/2001, n. IX-675, già sottoposta ad una serie di modifiche nel 2004, per essere in linea con *l'aquis communautaire*.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

La legge prevede due diverse aliquote relative ai redditi percepiti dalle persone fisiche residenti: 15% e 20%.

In particolare, sono tassativamente indicati i redditi assoggettati all'aliquota del 15%, tra cui i proventi derivanti dalla commercializzazione delle opere d'ingegno, i canoni di locazione di un bene, i compensi di un atleta, pensioni appartenenti a determinate categorie, nonché *capital gains* e *royalties*, interessi e dividendi.

L'aliquota del 20%, invece, si applica, in via residuale, a tutte le categorie reddituali non rientranti nella precedente classificazione.

È, inoltre, prevista l'esenzione per una serie di altri redditi, come alcune sovvenzioni, interessi, indennizzi riconosciuti da vari tipi di assicurazione, somme ricevute in eredità, ecc. e sono accordate numerose deduzioni, per spese sostenute dai residenti nel periodo d'imposta, relative a:

- premi pagati sull'assicurazione sulla vita;
- contributi previdenziali;
- interessi sui mutui contratti per la costruzione o l'acquisto della prima casa;
- mutui accesi per sostenere il costo degli studi;

- mutui accessi per acquistare ogni tre anni un computer (completo di software), dal valore non superiore a 4000 LT (circa 1100 €).

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Soggetti passivi dell'imposta sui redditi societari sono le società per azioni, nella forma delle *public company* e della *private company* (AB e UAB), e tutti gli altri enti aventi personalità giuridica. L'imposta è applicata alle società residenti, sui redditi ovunque prodotti; le persone giuridiche non residenti¹²⁷, operanti in Lituania attraverso una stabile organizzazione, sono, invece, tassate unicamente sui redditi di fonte lituana.

Periodo d'imposta

Il periodo d'imposta coincide, in genere, con l'anno solare; tuttavia le società che svolgono attività stagionali possono richiedere l'autorizzazione ad adottare un esercizio diverso, purché di durata non inferiore a 12 mesi.

Reddito Imponibile

Il reddito imponibile si ottiene apportando al risultato di esercizio variazioni in aumento e/o in diminuzione, che scatu-

¹²⁷ Sono comunque soggetti ad una ritenuta alla fonte del 10% i seguenti redditi dei non residenti, privi di stabile organizzazione, se ricevuti da soggetti residenti in Lituania:

- redditi da interessi;
- redditi derivanti dalla distribuzione di utili;
- canoni per l'uso di opere tutelate dal diritto d'autore;
- pagamenti per le informazioni fornite sul know-how industriale, commerciale, o scientifico;
- proventi derivanti dalla vendita o da qualsiasi altra forma di trasferimento di proprietà o di locazione di proprietà immobiliari situate in territorio lituano;
- compensazione per la violazione del diritto d'autore e diritti correlati.

riscono dall'applicazione della normativa fiscale in luogo di quella civilistica.

Redditi Esenti

Sono esenti dall'imposta sui redditi delle società i redditi delle persone giuridiche che esercitano attività dirette o connesse alla produzione e trasformazione di prodotti agricoli, e delle piccole imprese, i cui dipendenti non superino i limiti previsti dalla legge.

Aliquote

Il sistema tributario lituano prevede, per la tassazione dei redditi delle persone giuridiche, una aliquota ordinaria, pari al 15% ed una speciale, pari al 13%, applicabile solo alle persone giuridiche con redditi non superiori a 500.000 LT (circa 140.000 €) e numero di addetti non inferiore a 10 unità ¹²⁸, nonché per le società che investono nelle zone franche o comunque usufruiscono degli incentivi fiscali previsti.

Plusvalenze

Le plusvalenze partecipano integralmente, secondo il regime ordinario, alla formazione del reddito complessivo; sono, tuttavia, esenti le plusvalenze realizzate dagli azionisti o dalle società stesse, in occasione di operazioni di fusione e scissione, nonché quelle derivanti da conferimenti d'attivo e scambio d'azioni tra società lituane o residenti in uno degli altri Stati membri dell'UE.

Dividendi

Il regime ordinario di tassazione dei dividendi, distribuiti da società residenti a soggetti residenti e non, prevede che gli stessi siano sottoposti ad una ritenuta alla fonte pari al 15%, a

¹²⁸ Precedentemente per usufruire della tassazione sulla base dell'aliquota speciale, era necessario il rispetto di un'ulteriore condizione correlata al numero di dipendenti impiegati nell'attività (massimo dieci).

titolo d'acconto o a titolo d'imposta, a seconda che il percettore sia o meno residente.

Tali proventi saranno, tuttavia, esenti se derivanti da una partecipazione corrispondente ad almeno il 10% del capitale sociale della partecipata residente e detenuta da almeno un anno (PEX). Il regime della PEX non si applica se il reddito complessivo della partecipata residente è del tutto esente da imposta, ovvero, se la beneficiaria ha sede in un paradiso fiscale.

Sui dividendi percepiti da soggetti residenti e derivanti da partecipazioni in società non residenti, si applica l'aliquota del 15% a fronte della quale verrà riconosciuto in capo al percettore un credito d'imposta, pari all'imposta pagata all'estero, in misura non eccedente quella corrisposta in Lituania sul reddito complessivo¹²⁹. Anche in tal caso, tuttavia, qualora la partecipazione detenuta nelle società estera rispetti i requisiti della PEX, i dividendi corrisposti saranno completamente esenti.

Interessi

Gli interessi sono generalmente tassati al 15% sull'ammontare lordo, ma sono ammesse alcune tipologie di esenzioni¹³⁰.

¹²⁹ Dal 1° gennaio 2010 le partecipazioni agli utili sono interamente imponibili. In precedenza erano esenti da tassazione se il loro importo non superava 4.000 LTL. Sui dividendi si effettua la ritenuta del 20%.

¹³⁰ Nella specie, risultano non imponibili:

- interessi sui titoli emessi dal governo o da altre autorità lituane o di uno Stato SEE;
- interessi su depositi presso una banca situata in Lituania o all'interno di uno stato SEE o altri istituti di credito;
- interessi su prestiti se il rimborso decorre non prima di 366 giorni dopo la loro emissione (con esclusione dei prestiti di azionisti o prestiti di dipendenti con tasso di interesse più elevato di quello di mercato);
- interessi su titoli se il riscatto decorre non prima di 366 giorni successivi all'emissione (con esclusione di titoli emessi dal datore di lavoro del beneficiario ad un tasso di interesse più elevato di titoli equivalenti posseduti da altri soggetti).

¹³⁰ Tali misure non si applicano alle banche ed alle compagnie di assicurazione; inoltre si ricorda come il possesso dei requisiti vada attestato da un revisore esterno.

Incentivi

Nel 2002 sono state istituite in Lituania due zone di libero scambio (FEZ), volte ad attirare i capitali stranieri, prevedendo numerose agevolazioni fiscali.

Tali incentivi vengono riconosciuti alle società, ivi costituite, il cui capitale sociale sia detenuto per almeno il 30% da società non residenti, a condizione che almeno il 75% del reddito prodotto dalle stesse, successivamente alla costituzione, sia conseguito localmente e derivi da attività specificatamente indicate dalla legge¹³¹.

Le società, che rientrano in tale categoria e realizzano investimenti superiori ad un milione di euro, beneficiano di un'esenzione totale per i primi sei anni dall'imposta lituana sui redditi delle società, e di una riduzione della stessa pari al 50% per i successivi dieci.

Qualora l'ammontare degli investimenti realizzati sia inferiore ad un milione di euro, la riduzione dell'imposta sulle società è dell'80% per i primi cinque anni, e del 50% per i successivi cinque esercizi. Inoltre, indipendentemente dall'ammontare dell'investimento effettuato, oltre all'esenzione dalle tasse doganali e dall'Iva è prevista la detassazione degli utili reinvestiti nell'acquisizione di immobilizzazioni strumentali (beni ad alta tecnologia) e in attività di R&S.

Per le piccole e medie imprese è previsto un regime agevolativo con l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta del 5% se il numero medio dei dipendenti non supera i 10 e il reddito imponibile nel corso del periodo d'imposta è inferiore a LTL 1 milione (LTL 550.000 prima del 1° gennaio 2012)¹³².

¹³¹ Tali misure non si applicano alle banche ed alle compagnie di assicurazione; inoltre si ricorda come il possesso dei requisiti vada attestato da un revisore esterno.

¹³² Tale agevolazione non trova applicazione se trattasi di:

- un'impresa individuale dove i familiari del proprietario possiedono a loro volta ditte individuali;
- un'impresa individuale dove il proprietario e/o i suoi famigliari detengono una partecipazione superiore al 50% in altre società;
- una società dove un soggetto che detiene più del 50% delle azioni e/o i suoi famigliari sono anche i proprietari di un'impresa individuale;
- società dove lo stesso soggetto detiene oltre il 50% delle azioni di ciascuna di esse;

Altra tipologia di incentivo si riferisce ai redditi da investimenti delle società di investimento a capitale variabile, esclusi i dividendi, e delle società di investimento *closed-end* che sono esenti dall'imposta sui redditi societari. Gli utili di produttori agricoli e di società connesse al settore sono tassati all'aliquota del 5% se il reddito che deriva dalle attività connesse all'agricoltura comprende più del 50% del fatturato.

Sono previsti anche incentivi per cooperative di credito e società che assumono disabili, disoccupati o detenuti, che non sono assoggettati ad imposizione sino all'ammontare pari a LTL 25.000.

- società dove gli stessi soggetti detengono nel loro insieme oltre il 50% delle azioni di ciascuna di esse.

POLONIA**QUADRO LEGISLATIVO**

In Polonia l'imposta sul reddito delle persone fisiche è stata istituita nel 1992, mentre quella sul reddito delle persone giuridiche (CIT) è stata introdotta nel 1989 ed è oggi regolata dalla Legge n. 106 del 1992, più volte modificata anche al fine di garantire il rispetto dei principi comunitari.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

L'imposta sui redditi delle persone fisiche si applica, in base al principio di tassazione del reddito mondiale, su tutti i redditi percepiti dai soggetti residenti.

Ai fini del calcolo della base imponibile, la legge individua una serie di categorie reddituali la cui somma, al netto degli oneri deducibili, costituisce la base di applicazione dell'imposta, calcolata in funzione di aliquote 0% fino a 3.091€, 18% fino a 85.528€ e il 32%, per i redditi superiori. L'aliquota fissa del 19% si applica ai redditi di impresa o di lavoro autonomo¹³³.

I *capital gains* su azioni ed altri titoli, il reddito d'impresa, i dividendi, gli interessi su depositi e c/c bancari, i redditi derivanti da contratti di leasing, locazione (o altri contratti di na-

¹³³ La legge elenca le seguenti categorie:

- redditi di servizi svolti in qualità di dipendenti, inclusi i redditi di lavoro e di pensione;
- redditi di servizi svolti non da dipendenti;
- redditi di impresa;
- redditi di settori agricoli particolari;
- redditi fondiari (locazioni);
- redditi da investimenti e diritti sui beni (reddito da investimenti);
- redditi conseguiti dalla vendita di beni mobili, immobili o diritti;
- altri redditi. E' ammessa una deduzione ordinaria di PLN 1.227 (PLN 1.840,77 per i redditi derivati da più datori di lavoro) dal reddito per servizi svolti in qualità di lavoratore dipendente, diversi dalle pensioni.

tura similare) sono, invece, tassati separatamente, all'aliquota fissa del 19%.

L'esenzione totale spetta ai proventi connessi a proprietà ed assicurazioni personali ed ai redditi derivanti dallo svolgimento di attività agricole.

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Sono soggetti passivi dell'imposta sui redditi societari polacca le società per azioni (SA), le società a responsabilità limitata (Sp.Z.o.o), le imprese di Stato, le società cooperative, i Gruppi di società e, in genere, tutti gli enti dotati di personalità giuridica.

Periodo d'imposta

In Polonia il periodo d'imposta coincide con l'anno solare.

Reddito Imponibile

Le società residenti sono soggette all'imposta sui redditi societari in corrispondenza dei redditi ovunque prodotti, mentre per le non residenti la tassazione avviene solo in funzione dei redditi di fonte polacca. L'imponibile deriva dalla differenza tra il totale dei ricavi e dei costi di produzione, così come risultanti dal bilancio annuale.

Redditi Esenti

La legge interna prevede l'esenzione per i redditi d'impresa prodotti da determinate categorie di soggetti, come organizzazioni di beneficenza, fondi di investimento e fondi pensione.

Aliquote

In Polonia l'aliquota d'imposta sui redditi delle società si è ridotta dal 30% del 2001 al 28% del 2003, per poi arrivare dal 2004 all'attuale 19%.

Plusvalenze

Le plusvalenze di qualsiasi natura, comprese quelle derivanti dall'alienazione di partecipazioni, sia in imprese estere che polacche, partecipano integralmente alla formazione della base imponibile.

Dividendi

I dividendi erogati da società residenti e percepiti da altri soggetti residenti non partecipano al reddito complessivo e sono sottoposti ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 19%. A fronte di tale ritenuta viene, tuttavia, riconosciuto, in capo al percettore, un credito d'imposta di pari ammontare, portato in diminuzione dell'imposta sui redditi societari dell'esercizio¹³⁴.

I dividendi di fonte interna, corrisposti a società appartenenti allo stesso gruppo sono, invece, totalmente esenti¹³⁵.

Secondo il regime ordinario, anche i dividendi percepiti da società residenti e derivanti da partecipazioni detenute in società estere, partecipano integralmente all'imponibile, in

¹³⁴ I crediti in eccesso, inoltre, potranno essere riportati a nuovo senza limiti di tempo.

¹³⁵ Le società residenti con una media di capitale azionario di almeno PLN 1 milione può costituire un gruppo ai fini tributari, che deve esistere per almeno 3 periodi d'imposta. A tal fine sono richiesti, inoltre, i seguenti requisiti:

- la società controllante possiede il 95% delle azioni delle controllate (con esclusione delle azioni possedute dai dipendenti di società ai sensi della Legge sulla Privatizzazione delle Imprese di Stato);
- le controllate non possiedono azioni delle altre società del gruppo;
- le società non sono esenti dall'imposta sui redditi;
- il reddito complessivo netto del gruppo costituito al netto delle spese sostenute deve essere almeno pari al 3% del reddito complessivo lordo di tutte le società del gruppo.

quanto equiparati agli altri redditi di fonte polacca; tuttavia, se una società residente detiene per almeno due anni una partecipazione non inferiore al 75% del capitale sociale di una società residente in uno Stato, con cui la Polonia ha stipulato un Trattato bilaterale contro la doppia imposizione, viene concesso un credito d'imposta non superiore al 15% dell'imposta assolta all'estero.

Lo stesso regime, inoltre, ai sensi della Direttiva UE madre-figlia, viene applicato qualora i dividendi percepiti da una società residente derivino da una partecipazione detenuta da almeno due anni in un'altra società residente in un paese UE, se non inferiore al 25% del capitale sociale della partecipata.

I dividendi corrisposti da società residenti a soggetti non residenti, sono, invece, soggetti ad una ritenuta a titolo di imposta del 19%. Tuttavia, sempre in attuazione della Direttiva UE madre-figlia, le distribuzioni di dividendi da parte di società figlie residenti, alle rispettive madri UE non residenti, sono esenti da ritenuta, a condizione che siano rispettate le condizioni imposte dalla direttiva.

Interessi

Gli interessi percepiti da società residenti, sia di fonte interna che di fonte estera, partecipano integralmente alla formazione dell'imponibile.

Su quelli corrisposti, invece, a soggetti non residenti, viene applicata una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 20%. Un regime speciale è, tuttavia, previsto per gli interessi percepiti da società controllate e residenti in UE, in attuazione della direttiva madre-figlia, prevedendo, in attesa di una totale esenzione, l'applicazione sugli stessi di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta all'aliquota ridotta del 5%.

Incentivi

La legge polacca sugli aiuti di Stato, in vigore dal primo gennaio del 2001, ha integrato la precedente legge del 1994, che aveva portato alla creazione di 14 Zone Economiche Speciali (ZES), prevedendo incentivi regionali per chi realizzava investimenti in tali aree svantaggiate.

Le zone interessate resteranno in funzione fino al 2020, a seguito dell'autorizzazione concessa dalla Commissione Europea che ha accettato la maggior parte delle proposte polacche riguardanti le future condizioni di attività delle aziende operanti nelle Zone Economiche Speciali.

A tal fine corre l'obbligo di precisare che le imprese ivi collocate ed insediate prima del 2001, continuano, invece, a godere del previgente regime agevolativo che consentiva l'esenzione dall'imposta sui redditi societari, accanto all'ulteriore agevolazione connessa agli investimenti ed agli sgravi contributivi per i nuovi assunti, al verificarsi di determinate condizioni¹³⁶.

Le imprese che, invece, successivamente al 2001 si sono collocate in tali aree possono scegliere fra le due forme di aiuti previsti, ed in particolare, gli aiuti per i nuovi investimenti, che non sono più di carattere fiscale, e quelli per la creazione di nuovi posti di lavoro.

Per poter beneficiare dei nuovi incentivi sugli investimenti, è necessario, tuttavia, che l'investimento sia finanziato dall'impresa per almeno il 25%, che lo stesso abbia una durata minima di 5 anni, periodo di tempo che viene richiesto anche in relazione al mantenimento dei nuovi occupati.

Detti incentivi consistono nella concessione di contributi per talune tipologie di investimenti, ovvero, costi d'acquisto di terreni, fino al 5% del totale della spesa per l'investimento; costi di fabbricati, fino al 40% del totale della spesa dell'investimento e costi per le apparecchiature, fino al 70% del totale della spesa dell'investimento. Tuttavia, il totale delle spese qualificate non possono superare il totale della spesa stessa.

Le nuove agevolazioni di natura contributiva, invece, consistono nell'attribuzione di un contributo sulle retribuzioni corrisposte a nuovi dipendenti, a condizione che il contratto di lavoro resti stabile per almeno 5 anni.

¹³⁶ L'ammontare massimo di contributo regionale, a seconda della regione, va dal 30% al 50% della spesa qualificata, potendo scegliere tra due forme di aiuto, quello per i nuovi investimenti e quello per la creazione di nuovi posti di lavoro.

REPUBBLICA CECA

QUADRO LEGISLATIVO

La tassazione dei redditi societari e delle persone fisiche è regolamentata dal *Codice dell'Imposta sui Redditi*.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

In base alle disposizioni fiscali vigenti nella Repubblica Ceca, i redditi delle persone fisiche sono tassati secondo il *world wide principle* e suddivisi nelle seguenti categorie:

- reddito di lavoro dipendente;
- reddito derivante da attività d'impresa e lavoro autonomo;
- redditi di capitale;
- altri redditi¹³⁷.

Il reddito imponibile si calcola separatamente per ciascuna categoria di reddito, deducendo le relative spese sostenute nel corso dell'esercizio fiscale di riferimento. I risultati netti di ciascuna categoria vengono poi sommati dando luogo ad un'unica base imponibile, cui si applicano aliquote progressive¹³⁸, in base a scaglioni di reddito predefiniti¹³⁹.

¹³⁷ Con "altri redditi" ci si riferisce ai componenti di reddito che non trovano una specifica collocazione nelle categorie precedentemente menzionate, in particolare si tratta di:

- redditi da attività occasionali;
- capital gain sulle vendite dei beni non connessi all'impresa, inclusi i titoli;
- redditi dalle vendite dei diritti di proprietà;
- alimenti e pensioni non esenti;
- saldi di pagamenti e proventi di liquidazione di società di capitali e società di persone.

¹³⁸ Il reddito complessivo è tassato con una aliquota unica del 15% che nel 2015 diventerà 19%.

¹³⁹ Alcune voci reddituali costituiscono base imponibili separate a cui si applica una ritenuta unica del 15%; in particolare, si tratta dei dividendi e delle altre distribuzioni di utili, degli interessi sulle obbligazioni ed altre rendite finanziarie, su conti correnti e su certificati di deposito ed assicurazioni private ramo vita, al netto dei premi pagati.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti passivi

L'imposta sui redditi societari si applica a tutti gli enti dotati di personalità giuridica¹⁴⁰, ovvero:

- società per azioni (AS);
- società a responsabilità limitata (SRO);
- società in accomandita per azioni (KS);
- società cooperative;
- associazioni senza scopo di lucro, fondazioni ed altre organizzazioni pubbliche limitatamente allo svolgimento di attività d'impresa.

Le società residenti¹⁴¹ sono tassate sulla totalità del reddito prodotto nel corso dell'esercizio, mentre le non residenti¹⁴² solo su quello di fonte ceca.

Periodo d'imposta

L'esercizio fiscale coincide generalmente con l'anno solare; ciò nonostante le autorità fiscali competenti possono concedere l'utilizzo di un periodo di diversa durata.

Reddito imponibile

La base imponibile si determina apportando al risultato d'esercizio le opportune rettifiche stabilite dalla disciplina fiscale, la quale prevede, alternativamente, l'applicazione del principio di competenza o di cassa, a seconda che si adotti un regime di contabilità ordinaria o semplificata¹⁴³.

¹⁴⁰ Le società in nome collettivo sono tassate solo sui redditi soggetti a ritenuta (dividendi e altri distribuzioni di utili), tutti gli altri redditi sono tassati in capo ai soci; le società in accomandita semplice sono soggette all'imposta sui redditi solo per quelli attribuibili ai soci accomandanti.

¹⁴¹ Una società è residente se ha la sede legale o la sede amministrativa nella Repubblica Ceca.

¹⁴² Le società non residenti sono generalmente soggette ad imposta secondo le regole applicate ai residenti, tranne nei casi esclusi dalla legge o dalle convenzioni internazionali.

¹⁴³ Si veda la scheda riguardante la Repubblica Slovacca.

Redditi esenti

In base alla normativa fiscale vigente, le fattispecie reddituali esenti sono i redditi e le plusvalenze derivanti dalla vendita dei beni secondo la procedura di bancarotta.

Aliquote

Le società sono soggette all'imposta sui redditi societari all'aliquota ordinaria del 19%¹⁴⁴. Sui dividendi di fonte estera e sui capital gains derivanti dai fondi di investimento si applica, invece, un'aliquota ridotta pari al 15%.

Plusvalenze

Le plusvalenze concorrono a formare integralmente il reddito imponibile.

Dividendi

I dividendi e le altre distribuzioni di utili erogati da società residenti a società residenti o meno, sono soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta del 15%.

A partire dal 1 maggio 2004 sui dividendi distribuiti a società residenti non viene applicata alcuna ritenuta, a condizione che:

- la società distributrice e la società beneficiaria sono società per azioni o a responsabilità limitata;
- la partecipazione minima della società beneficiaria è pari al 25% ed è posseduta ininterrottamente da almeno 2 anni (PEX)¹⁴⁵.

I dividendi di fonte estera, salvo i casi di esenzione previsti in base all'applicazione della Direttiva madre-figlia, sono

¹⁴⁴ La tassazione dei redditi societari è passata dal 39% nel 1998 al 24% nel 2006 ed è stata ulteriormente ridotta, a partire dal 2006, fino all'attuale 19%.

¹⁴⁵ Per i gruppi d'impresе si applica la regola del c.d. "dividendo a cascata", secondo cui la ritenuta colpisce una sola volta il dividendo, ove questo contribuisca a formare nuovamente utile che, a sua volta, venga nuovamente distribuito.

soggetti all'imposta sui redditi delle società all'aliquota ridotta del 15%.

Gli utili da fondi di investimento, fondi comuni e fondi pensione, inclusi i fondi qualificati costituiti negli altri paesi UE, Norvegia e Islanda, sono soggetti all'aliquota speciale del 5%.

Interessi

Gli interessi e i rendimenti su crediti e prestiti sono soggetti, in genere, ad una ritenuta a titolo d'imposta del 15%¹⁴⁶.

Sono, invece, esenti da ritenuta:

- gli interessi corrisposti a soggetti non residenti, a condizione che il beneficiario sia una società collegata residente in un altro Stato membro;
- gli interessi corrisposti ad una stabile organizzazione della società situata in un altro Stato membro;
- gli interessi su obbligazioni ipotecarie e Eurobond¹⁴⁷.

Incentivi

Nel 1998, nell'ambito di una serie di iniziative economiche e fiscali tese ad incrementare l'afflusso di capitali esteri e ad incidere positivamente sul tasso di occupazione, sono stati introdotti dal Governo alcuni incentivi agli investimenti di diversa natura¹⁴⁸.

Le agevolazioni a carattere fiscale, di cui possono avvantaggiarsi le imprese consistono in primo luogo nell'esenzione di cinque anni dall'imposta sui redditi societari che per le imprese di nuova costituzione è totale, mentre per quelle già operative è pari al riconoscimento nell'arco sempre di un quinquennio di uno sgravio commisurato all'imposta più elevata pagata negli ultimi due anni.

¹⁴⁶ Tale aliquota può essere ridotta se è in vigore un' apposita convenzione internazionale.

¹⁴⁷ Si tratta di obbligazioni emesse da un residente ceco al di fuori della Repubblica Ceca e possedute da un soggetto non residente.

¹⁴⁸ Estesi dal 2000 anche alle imprese già operanti in Repubblica Ceca con progetti di espansione. Gli incentivi sono disponibili collettivamente o singolarmente e sono stati strutturati in modo da dispiegare il massimo effetto già nella fase di start-up dell'impresa dove il cash-flow in uscita è elevato.

Condizioni da soddisfare per poter usufruire di tali incentivi sono:

- l'investimento deve essere effettuato in un settore manifatturiero, e deve essere mantenuto per almeno 5 anni;
- l'investimento deve essere finalizzato all'acquisizione o alla costruzione di un nuovo impianto di costruzione, o all'espansione e/o modernizzazione di impianti già operanti per il lancio di una nuova linea di produzione;
- la spesa sostenuta deve essere almeno pari a 100 mln di CZK, di cui almeno la metà deve essere finanziata dall'investitore, pur se nelle aree depresse si passa al 30% o al 25% di finanziamento privato;
- non meno del 60% dell'investimento totale deve essere destinato all'acquisto di macchinari nuovi;
- il progetto deve garantire il rispetto di tutti gli standard ambientali previsti dalla legislazione ceca.

Vige, inoltre, una particolare agevolazione per i costi per ricerca e sviluppo, che in primo luogo sono deducibili per un importo doppio rispetto alla spesa sostenuta; a ciò si aggiunga che se nell'anno di sostenimento la società subisce una perdita fiscale, la parte eccedente l'importo del costo di ricerca e la perdita stessa può essere portata a nuovo, fino a tre anni successivi.

Esistono poi specifici incentivi per l'assunzione di lavoratori disabili, corrispondente ad un credito di imposta da commisurarsi al grado di menomazione del dipendente neo assunto.

Le autorità ceche, al fine di incrementare ulteriormente il flusso di investimenti nel Paese, hanno infine previsto la creazione di "Parchi industriali", aree dotate di servizi adeguati e di competenza degli enti locali, che possono beneficiare di un finanziamento fino al 60% dei costi necessari per la creazione di infrastrutture di base (trasporti, telecomunicazioni) e del trasferimento di terreni posseduti dallo Stato o da privati ad un prezzo scontato.

Condizione per usufruire di tali forme di supporto è la presentazione da parte delle autorità locali di un piano di sviluppo in cui si attesti l'impegno da parte di investitori esteri qualificati di porre in essere un investimento nelle aree in questione.

REPUBBLICA SLOVACCA

QUADRO LEGISLATIVO

La disciplina fiscale nazionale, concernente sia la tassazione dei redditi societari, che quella dei redditi delle persone fisiche, è contenuta integralmente nel *Codice dell'Imposta sui Redditi*.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Le persone fisiche residenti sono tassate sui redditi ovunque prodotti, a differenza di quelle non residenti, assoggettate ad imposta solo sui redditi di fonte slovacca.

In particolare, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, la base imponibile si ottiene sommando i redditi netti derivanti da ciascuna delle categorie reddituali previste dalla normativa vigente ed è tassata all'aliquota proporzionale del 19%¹⁴⁹.

TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Soggetti passivi

L'imposta sui redditi societari si applica a tutti gli enti dotati di personalità giuridica che, secondo il diritto commerciale slovacco, sono:

- società per azioni (s.a);
- società a responsabilità limitata (s.r.l.);
- società cooperative;

¹⁴⁹ Le categorie reddituali previste dalla normativa fiscale sono:

- reddito da lavoro dipendente;
- reddito derivante da attività d'impresa o da attività professionale;
- reddito di capitale;
- altri tipi di reddito (ad es. reddito derivate da attività occasionale).

Ai fini della determinazione del totale netto di ciascuna categoria si applicano esenzioni e deduzioni specifiche.

- associazioni e le fondazioni, iscritte o meno nel registro delle imprese (limitatamente allo svolgimento dell'attività d'impresa).

Le società residenti sono tassate in base al principio del "reddito mondiale", mentre le non residenti unicamente sul reddito di fonte slovacca.

Periodo d'imposta

Il periodo d'imposta coincide, generalmente, con l'anno solare, salvo espresse deroghe concesse dalle autorità competenti.

Reddito imponibile

La base imponibile si determina apportando al risultato d'esercizio le opportune rettifiche stabilite dalla disciplina fiscale, la quale prevede, alternativamente, l'applicazione del principio di competenza o di cassa, a seconda che si adotti un regime di contabilità ordinaria o semplificata.

Redditi esenti

In base alla normativa fiscale vigente, le fattispecie reddituali esenti sono i redditi e le plusvalenze derivanti dalla vendita dei beni secondo la procedura di bancarotta.

Aliquote

A partire dal 1 gennaio 2004 l'imposta sui redditi societari, prima stabilita nella misura del 25% è stata ridotta al 19%¹⁵⁰.

Plusvalenze

Le plusvalenze concorrono integralmente alla formazione della base imponibile.

¹⁵⁰ In precedenza l'aliquota era del 25%.

Dividendi

A decorrere dal 1 gennaio 2004 i dividendi di fonte interna corrisposti a società residenti sono esenti da ritenuta, mentre quelli erogati da società residenti a società estere sono considerati redditi di fonte slovacca e, pertanto, assoggettati ad una ritenuta del 19 %, suscettibile di modifiche sulla base della stipula di un Trattato contro la doppia imposizione.

Interessi

Gli interessi sono, in genere, soggetti ad una ritenuta a titolo d'imposta pari al 19%; sugli interessi corrisposti, invece, ai non residenti si applica una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, la cui entità dipende dalla stipula di un trattato contro la doppia imposizione.

Incentivi

Nella Repubblica Slovacca numerose sono le agevolazioni fiscali previste dalla legislazione nazionale al fine di incentivare gli investimenti e facilitare lo sviluppo economico dell'intero paese.

In particolare, con la Legge 366/99 si è prevista l'esenzione dall'applicazione dell'imposta sui redditi societari nei primi 5 anni di attività, per le società per azioni costituite dopo il 1 aprile 1999, a condizione che:

- l'oggetto sociale coincida con lo svolgimento di un'attività produttiva;
- il capitale sociale versato al 31/12 del primo anno di attività sia almeno pari a 5.000.000 € (2.500.000 euro se l'investimento viene effettuato in una zona con tasso di disoccupazione superiore al 15%, ovvero, 1.500.000 euro, se l'attività svolta riguarda il settore turistico);
- almeno il 75% del capitale sociale sia di fonte estera;
- il fatturato derivi per almeno il 60% da esportazioni;
- l'imposta risparmiata sia reinvestita entro 2 anni nell'acquisto di macchinari e attrezzature.

La Legge 466/00 prevede, invece, per le persone giuridiche costituite dopo il 1 gennaio 2000, l'esenzione dall'imposta sui redditi societari per i primi 5 anni di attività, se:

- l'ammontare dell'investimento sia almeno pari a 4.500.000 € (3.000.000 € nelle aree con un tasso di disoccupazione superiore al 10%);
- l'attività principale sia prevalentemente di natura manifatturiera;
- i ricavi derivino per almeno il 60% dalla gestione caratteristica.

La Legge 565/01 prevede, infine:

- 10 anni di esenzione dalle imposte sulle persone giuridiche;
- contributi per l'assunzione di personale;
- contributi per la formazione di personale.

Per usufruire di tali incentivi l'investitore deve presentare un'apposita istanza al Ministero dell'Economia che, in collaborazione con l'Ufficio per gli aiuti di Stato ed il Governo, provvederà ad accertare che le agevolazioni concesse siano conformi alle disposizioni previste dalla legge.

Al fine di incrementare il flusso degli investimenti e favorire l'attività produttiva sono stati, inoltre, creati anche in questo Stato, i "Parchi Industriali" (legge 193/01 e succ. modif.)¹⁵¹, la cui costituzione consente agli investitori di ottenere:

- sovvenzioni per l'acquisto di attrezzature tecniche, fino al 95% del totale dei costi sostenuti;
- sussidi per l'acquisto o per l'affitto del terreno, per il rimborso dei costi per il trasferimento, fino al 95% del totale dei costi sostenuti;
- sussidi per il rimborso delle imposte per la dismissione del terreno dal Fondo dei terreni forestali, fino al 95% dell'ammontare totale di tali imposte.

Al fine di poter beneficiare di tali agevolazioni, i Comuni interessati alla creazione dei parchi nel proprio territorio, dovranno garantire che:

¹⁵¹ Un parco industriale è un'area in cui si concentra l'attività produttiva (industriale o di servizi) di uno o più imprenditori e sulla quale si associano proprietà e risorse finanziarie dei Comuni che la costituiscono.

- l'area sulla quale verrà costituito il parco industriale sia delimitata all'interno di un apposito piano regolatore e rientra nel piano di sviluppo della zona;
- vengano stanziati apposite risorse finanziarie per la realizzazione del parco, per un ammontare almeno pari al 5%¹⁵² dei costi totali;
- le forniture di energia e di acqua potabile siano sufficienti allo sviluppo del parco.

¹⁵² Inizialmente le risorse finanziarie assicurate dal Comune dovevano risultare pari ad almeno il 30% dei costi totali.

UNGHERIA

QUADRO LEGISLATIVO

Il sistema impositivo ungherese è disciplinato dalla Legge CXVII del 1995 sulla tassazione del reddito delle persone fisiche e dalla Legge LXXXI del 1996 sull'imposta sui redditi societari, oggetto di numerose modifiche, volte ad adeguare la normativa fiscale agli standard comunitari, in vista del suo ingresso nella UE.

TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Le persone fisiche residenti sono soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Szja) per i redditi ovunque prodotti (*world wide taxation*)¹⁵³.

In particolare, ai fini dell'applicazione dell'imposta, la normativa distingue le seguenti categorie reddituali:

- redditi da lavoro subordinato ed autonomo;
- reddito da attività di impresa;
- *capital gains* su beni mobili e immobili;
- reddito di capitale, fra cui dividendi, interessi e *capital gains* su titoli;
- redditi in natura;
- redditi da titoli mobiliari, diritti di opzione e simili;
- altri redditi (redditi da locazione di beni immobili e dalla concessione del diritto di usufrutto di complessi abitativi).

La tassazione sul reddito prevede una aliquota del 16% che viene aumentata per l'effetto del "*super gross-up*" in base al quale il reddito imponibile totale viene aumentato dei contributi previdenziali o assistenziali dovuti dal datore di lavoro¹⁵⁴.

¹⁵³ Sono considerate residenti ai fini fiscali le persone fisiche che hanno la dimora o il domicilio nel territorio ungherese per almeno 183 giorni all'anno.

¹⁵⁴ Si precisa che alcune categorie reddituali sono attualmente tassate separatamente con speciali aliquote:

- reddito derivante da attività di impresa è tassato con aliquota fissa pari al 18%;

TASSAZIONE SOCIETÀ

Soggetti Passivi

Le società residenti soggette all'imposta sui redditi societari (Tao) sono:

- società per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- joint ventures;
- società in nome collettivo (partnership) e società in accomandita semplice (limited partnership);
- società Europee (SE);
- cooperative e società di proprietà statale;
- fondazioni e fondi di mutua assicurazione.

Tali soggetti sono obbligati fiscalmente per la totalità dei redditi da loro prodotti. Un'eccezione è costituita dalle società di persone che, sebbene siano prive di personalità giuridica, rientrano nel novero dei soggetti passivi solo per gli utili loro corrisposti da altre società.

Periodo d'Imposta

Il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Tuttavia, ai sensi della normativa in vigore, le società possono, in determinate circostanze, optare per un esercizio fiscale diverso, previa autorizzazione da parte delle competenti autorità.

-
- reddito derivante dalla cessione di proprietà immobiliari, mobiliari, diritti e il reddito derivante dalla percezione di rendite vitalizie, assegni alimentari e patrimoni ereditari è assoggettato a imposizione con aliquota del 20%;
 - i dividendi percepiti sono assoggettati a imposizione con aliquota che varia tra il 20 % ed il 35 % a seconda se la percentuale di partecipazione al capitale sia rispettivamente superiore o inferiore al 30%;
 - gli interessi percepiti non sono assoggettati a imposizione, mentre gli altri redditi di capitale (plusvalenze da alienazione e realizzo di investimenti in genere) sono tassati con aliquota del 20 %. Ai redditi in natura viene applicata un'aliquota del 44 %, mentre i redditi da locazione di immobili e dalla concessione del diritto di usufrutto di complessi abitativi sono tassati con aliquota del 20 %.

Reddito Imponibile

Le società residenti sono soggette ad imposta sul reddito ovunque prodotto, mentre le società non residenti vengono tassate solo sul reddito di fonte ungherese o prodotto all'estero e percepito in Ungheria.

Il reddito imponibile viene calcolato sulla base dell'utile o della perdita risultante dal conto economico (differenza tra il totale dei ricavi ed il totale dei costi di produzione, rispettivamente conseguiti e sostenuti nell'esercizio), apportando le variazioni previste dalla normativa fiscale di riferimento.

Redditi Esenti

Fra le principali voci di reddito esente vi sono sia i dividendi di fonte interna, distribuiti a società residenti, per i quali non vige l'applicazione della ritenuta sui dividendi (aliquota 20%)¹⁵⁵, sia i dividendi di fonte estera percepiti da società residenti (a meno che non provengono da società residenti in paesi a fiscalità privilegiata).

L'esenzione integrale spetta anche ai redditi da partecipazione in società residenti ed estere ed al 50% delle royalties ricevute.

Aliquote

A partire dal 1 gennaio 2011 l'aliquota ordinaria di imposta sui redditi societari è del 10% fino a 500 milioni Huf e del 16% per valori superiori, mentre è prevista un'aliquota speciale del 4 % sugli utili delle società *offshore*, applicabile fino al 31 dicembre 2005. In ogni caso, è dovuta un'imposta aggiuntiva pari al 4% detta *solidarity tax*.

Plusvalenze

Le plusvalenze partecipano integralmente al computo della base imponibile per l'applicazione dell'imposta sui redditi so-

¹⁵⁵ Una deroga al regime di esenzione si applica quando i dividendi vengono trasferiti su conti correnti appartenenti a banche non residenti.

cietari¹⁵⁶, salvo in alcuni casi, in cui la riduzione dell'imponibile è del 50%. Le plusvalenze di fonte estera sono soggette ad imposta all'aliquota del 25% dalla quale vanno scomputate le ritenute pagate all'estero¹⁵⁷.

Dividendi

A partire dal 1 gennaio 2006 i dividendi, sia di fonte interna che di fonte estera, che vengono distribuiti a società residenti in Ungheria, sono esenti da imposta, a meno che vengano corrisposti attraverso l'intermediazione di una banca residente all'estero¹⁵⁸.

Il regime di esenzione spetta anche ai dividendi pagati a società non residenti (dividendi in uscita), prive di stabile organizzazione in Ungheria ed a quelli che, ai sensi della legislazione interna di recepimento della Direttiva UE madrefiglia sono corrisposti ad azionisti-società residenti nella UE.

Interessi

I redditi da interessi, sia di fonte interna che di fonte estera, non sono tassabili, in quanto pur concorrendo integralmente alla base imponibile, sono integralmente deducibili dal reddito societario.

Incentivi

La posizione territoriale del paese magiaro, nonché l'efficiente sistema bancario e la normativa in tema di agevolazioni

¹⁵⁶ Alcune eccezioni sono previste per le plusvalenze derivanti da transazioni effettuate in una borsa valori ufficiale e per quelle risultanti da operazioni di fusione, scissione e simili.

¹⁵⁷ Le ritenute operate all'estero sono portate a credito in sede di determinazione dell'imposta; tuttavia, l'imposta residua non può essere inferiore al 5% degli utili, tranne nei casi ostativi eventualmente previsti dalle convenzioni internazionali.

¹⁵⁸ I dividendi sono tassati separatamente tramite ritenuta. Le aliquote variano a seconda della fonte del dividendo: per i dividendi distribuiti da società residenti l'imposta si applica al 25% sul 30% dei dividendi, il rimanente 70% è tassato al 35%. Ai dividendi di fonte estera si applica l'aliquota di imposta del 25% sul totale.

fiscali e di costituzione di parchi industriali, fanno sì che l'Ungheria venga considerata come uno dei paesi di maggiore attrazione per l'allocazione degli investimenti stranieri.

In particolare la legislazione ungherese, a partire dal 1990, ha introdotto numerosi incentivi di natura fiscale e finanziaria che, oggetto di valutazione da parte del Gruppo Primarolo, sulla compatibilità con le disposizioni comunitarie in tema di concorrenza, sono stati ritenuti in gran parte incompatibili con il trattato UE e, dunque, vietati. Altri, invece, sono stati autorizzati, pur se con una serie di modifiche al fine di essere in linea con le previsioni del Trattato.

Le imprese possono, *in primis* fruire di un particolare credito di imposta, per determinati investimenti realizzati nel quadro di un programma di sviluppo, a condizione che lo stesso venga presentato dal ministero competente che, quindi, deve preliminarmente concedere la fruizione dell'agevolazione. Sono agevolabili, nella specie, gli investimenti almeno pari a 3 miliardi di HUF, che per le imprese operanti nelle aree ad alta priorità sono ridotti ad 1 miliardo di HUF, e ancora a 500 milioni di HUF se si tratta di piccole e medie imprese¹⁵⁹. A questi si affiancano gli investimenti realizzati nel settore della protezione ambientale, della produzione di pellicole cinematografiche nonché alla creazione di nuovi posti di lavoro.

Le condizioni per poter accedere all'agevolazione sono diverse e richiedono, in particolare, l'aumento dei posti di lavoro, la creazione di nuove strutture e l'ampliamento di quelle esistenti, nonché innovazioni nei processi di produzione, da mantenersi per un certo periodo minimo.

A ciò si aggiunga che, in ogni caso, l'ammontare del credito, tuttavia, non può superare l'80% delle imposte da pagare per ciascuna annualità.

Il credito per investimenti può essere utilizzato nel periodo d'imposta seguente a quello in cui l'investimento è stato realizzato (o nello stesso anno) e nei 9 seguenti, ma non oltre il quattordicesimo anno successivo a quello di concessione.

Le piccole e medie imprese possono beneficiare di diverse agevolazioni fiscali¹⁶⁰. In particolare, se accendono un mutuo

¹⁵⁹ Eccezionalmente, il Governo ungherese può concedere il credito, su richiesta delle imprese, se l'investimento superi i 100 milioni di euro.

¹⁶⁰ Le piccole e medie imprese sono quelle in cui:

presso un istituto finanziario per l'acquisto o per la produzione di beni materiali, possono beneficiare di un credito d'imposta, pari al 40% degli interessi passivi da dedurre dall'imposta lorda dovuta fino a concorrenza di un importo massimo di HUF 6 milioni.

Inoltre, se tali imprese sono di proprietà esclusiva di persone fisiche, è possibile generalmente dedurre le spese sostenute per gli investimenti effettuati per la messa in funzione di beni strumentali, fino ad un massimo di HUF 30 milioni annui.

Un ulteriore incentivo prevede la tripla deduzione delle spese di ricerca e sviluppo se effettuate in partnership con altri enti scientifici, entro il limite di 50 mln di HUF annui¹⁶¹.

Sono, altresì, previsti degli incentivi volti ad incrementare la base occupazionale, consistenti, in generale, nella maggiorazione del salario deducibile, che per i disabili, ad esempio, è pari al 200% dell'importo erogato.

Ulteriori agevolazioni sottoforma di crediti di imposta sono consentite per le erogazioni operate dalle società a sostegno di sport e artisti.

- il numero di dipendenti è inferiore a 250;
- le vendite annue non superano la somma di 4.000 milioni di fiorini, o l'ammontare principale del bilancio non supera i 2.700 milioni di fiorini;
- l'eventuale partecipazione statale, comunale, o di un'impresa non considerata piccola o media, considerate insieme e individualmente, non superi il 25% del capitale e dei diritti di voto.

¹⁶¹ Gli assets finanziati dalle riserve di sviluppo non possono essere ammortizzati.

CAPITOLO QUINTO

LE ZONE FRANCHE URBANE: L'ESPERIENZA FRANCESE

SOMMARIO 5.1 Finalità dell'indagine - 5.2 L'evoluzione storica della politica urbana in Francia - 5.3 Il "Patto di Rilancio della Città" del 1996: una nuova geografia prioritaria per la politica urbana francese - 5.4 Le Zone Franche Urbane di prima generazione: le origini del dispositivo - 5.4.1 I parametri per la scelta delle aree elegibili - 5.4.2 I beneficiari e l'oggetto delle agevolazioni - 5.4.3 La *Clause d'embauche*. - 5.5 Le proroghe del regime per le ZFU per il quinquennio 2002 - 2007 - 5.6 Le Zone Franche Urbane di seconda generazione - 5.7 Le agevolazioni delle ZFU di prima e seconda generazione a confronto - 5.8 L'impatto delle Zone Franche Urbane di prima generazione nel tessuto economico francese (1997 -2001) - 5.8.1 La seconda generazione delle ZFU: i risultati - 5.8.2 L'estensione del regime fino al 2011 e le ZFU di terza generazione - 5.9 Le ragioni del consenso europeo sul regime d'aiuto: le decisioni della Commissione - 5.10 La proroga del regime ZFU sino al 31 dicembre 2014, l'applicazione del *de minimis* ed il rafforzamento della *clause d'embauche*.

5.1 Finalità dell'indagine

Le zone franche urbane francesi rappresentano un esempio di "*fiscalità di vantaggio*" intesa come l'opportunità di riconoscere determinate agevolazioni fiscali, sotto forma di incentivi o riduzioni d'imponibile o crediti d'imposta, solo a *taluni* territori e a *taluni* beneficiari all'interno dello Stato membro, nel rispetto dei vincoli e limiti imposti dalle regole e principi di derivazione comunitaria.

Come si è visto, l'essenza del mercato unico è quella di assicurare alle imprese la possibilità di competere alle stesse condizioni in tutti i territori degli Stati membri (concorrenza leale e

libera). Per questo, la politica comunitaria per la concorrenza, comporta, di norma, divieti nei confronti degli Stati membri diretti a contrastare l'alterazione del libero gioco della domanda e dell'offerta, l'abuso di posizione dominante e gli effetti nocivi dipendenti da concentrazioni economiche o monopoli (v. artt. 101 e ss. Trattato).

Ciò nonostante, un uso *strumentale* della leva fiscale, se opportunamente ancorato alle regole comunitarie, come si è più considerato, rappresenta sicuramente un'opportunità per la progettazione ed attuazione di politiche di sviluppo economico regionale.

Lo dimostrano i casi di successo registratisi in Europa di cui si è riferito nel precedente Capitolo (Spagna, Irlanda, Francia, Polonia, Repubblica Ceca e Slovacca, Ungheria) dove un'efficace combinazione di incentivi, sia di natura finanziaria che fiscale associati all'insediamento di attività economiche in determinate Zone delle città o aree delimitate delle regioni interne, ha permesso un rapido e crescente sviluppo dei rispettivi territori e l'attrazione di capitali di investitori internazionali¹.

Anche il caso delle *Zone franche Urbane* francesi, ovvero la delimitazione di determinate aree periferiche o quartieri in degrado all'interno delle città dove sono stati concessi alle imprese ivi insediate, aiuti sotto forma di esenzioni fiscali e contributive, costituisce un'efficace applicazione dell'uso della politica fiscale per la promozione delle politiche di sviluppo locale coerenti con gli obiettivi della politica di coesione.

L'“esperienza francese” dell'istituzione delle cd. Zone Franche verrà di seguito descritta con l'approfondimento dei profili giuridici del meccanismo agevolativo ad essa connesso e delle ragioni giustificatrici del consenso espresso dalla Commissione europea sul regime d'aiuto progettato dalle autorità francesi, perché è stato il *modello* a cui ci si è ispirati per l'istituzione di ZFU anche in Italia, la cui analisi, come si dimostrerà, consentirà di mettere in luce le criticità delle norme con cui è stata prevista la sperimentazione italiana ed, ancor di più, di quelle con cui si intenderebbe proseguire l'obiettivo di mantenerle ancora vigenti.

¹ Per la cui disamina, si rinvia a quanto analizzato con riferimento ai singoli Stati membri nel precedente Cap. IV.

5.2. L'evoluzione storica della politica urbana in Francia

Le zone franche urbane rappresentano il frutto di una complessa evoluzione storico-culturale che la politica urbana e di inclusione sociale ha avuto in Francia nel corso dell'ultimo secolo.

L'istituzione delle ZFU è, infatti, avvenuta principalmente per risolvere il problema delle “*banlieu*”, quartieri periferici vittime dell'emarginazione economica e sociale che caratterizzava le periferie urbane delle città francesi. Se, invero, in origine la periferia rappresentava un luogo residenziale di carattere elitario, con il passare del tempo la stessa divenne il confine ultimo della città, dove si registrava l'assoluta carenza di servizi pubblici, di attività economiche e di alloggi e dove si era determinata una forte concentrazione di immigrati, con livelli di reddito molto bassi².

Il fenomeno derivava, com'è noto, da una progressiva emarginazione di queste aree, etichettate dall'opinione pubblica come “*verruche urbaine*” o quartieri di relegazione sociale, cominciata con la fine della seconda guerra mondiale, quando la popolazione francese subì una crescita sproporzionata, non solo per il forte esodo dalle campagne verso le città, ma anche per l'incremento dell'immigrazione di stranieri e la forte impennata delle nascite.

Per questi motivi, sin dal 1958 il governo francese emanò una serie di decreti finalizzati al “rinnovo urbano” e nel 1967 istituì un apposito fondo nazionale per il miglioramento dell'*habitat* (FNAH), con lo scopo di finanziare forti investimenti nell'edilizia.

Nel 1976 il *rapporto Barre*, presentato al Governo dall'omonima commissione interministeriale, propose un progetto di recupero delle città, con un nuovo programma di finanziamenti, e la costituzione, poi avvenuta nel 1977, di un comitato interministeriale permanente (Comitato Interministeriale *Habitat et Vie Social*), che avrebbe dovuto gestire direttamente gli interventi in tale settore con l'obiettivo di combattere il deterioramento

² La concentrazione nelle periferie di soggetti aventi redditi molto bassi è pari a circa il 18.3%, rispetto al 6.3% della media nazionale.

dell'*habitat* urbano, in via sperimentale, su una cinquantina di siti selezionati.

L'attività di detto comitato non fu pienamente soddisfacente; come risulta dalle critiche al suo operato indicate nel successivo *rapporto Figeat*, secondo il quale il nuovo organismo si era limitato a dare un "*nuovo colore alle periferie*", senza risolvere il problema della loro emarginazione.

Il governo di sinistra, all'epoca al potere, istituì, per questo, la *Commissione Nazionale per lo Sviluppo Sociale dei Quartieri* (CNDSQ), presieduta da Dudebout, sindaco di Grenoble e promotore da sempre di una democrazia fortemente partecipata. I lavori della Commissione terminarono in un rapporto presentato al governo nel 1983 dal titolo "*Insieme, rifare la città*", che fu, poi, alla base di tutti i successivi interventi della politica urbana francese.

Il programma di recupero urbano contenuto in quel rapporto aveva come obiettivo quello di reinventare la democrazia locale e di trattare i problemi dei quartieri nel loro insieme, attraverso l'utilizzo di politiche settoriali, per non separare la dimensione sociale da quella economica, e con l'adozione di nuovi strumenti di politica urbana, rappresentati dal *partenariato tra le collettività locali* e la *partecipazione* dei cittadini.

Nonostante la bontà delle linee programmatiche contenute nel rapporto, il progetto non decollò, soprattutto per l'eccessiva moltiplicazione dei siti interessati dagli interventi di recupero che rese difficile una gestione unitaria e coordinata degli stessi³.

La strategia alternativa, come poi individuata nel cd. Rapporto *Levy*, fu quella di attuare un decentramento delle funzioni. Venne introdotta, così, una forte semplificazione delle procedure di finanziamento degli interventi, grazie anche alla costituzione di un apposito *Fondo sociale* urbano e venne elaborato un progetto urbanistico *ad hoc*, volto al miglioramento architettonico dei quartieri sensibili (cd. *Operazione banlieu 89*, diretta dall'architetto Castro).

Nel 1988 la *delegazione interministeriale per la città* diede, poi, il via a una vera e propria *politica della città*⁴, che partiva da

³ Tra il 1984 ed il 1988 i siti interessati dagli interventi di recupero urbano passarono da 15 a 148.

⁴ Nel 1989, così, la *Circolare Rocard* parlò per la prima volta di *politica della città* e di sviluppo sociale urbano.

un approccio totalmente diverso dal precedente, ovvero, dalla consapevolezza che il problema dei quartieri urbani degradati non costituiva più una fattispecie di carattere puntuale, bensì una realtà che necessitava di una politica urbana di tipo strutturale.

La gestione della politica urbana di “*lungo periodo*” venne, così, affidata al *Consiglio nazionale delle città ed al Comitato interministeriale delle città*, due nuovi organismi creati *ad hoc* per un'implementazione ottimale dei nuovi interventi⁵.

Il binomio *politica della città - sviluppo sociale urbano* sfociò nell'adozione, nel maggio 1991, della Legge n. 91-662 nota anche come *Legge d'Orientamento sulla Città* (LOV) che conteneva una serie di norme dirette ad introdurre un sistema di tipo perequativo tra le città ricche e povere del Paese⁶.

Il decollo della politica dei *Contrats de ville* venne, tuttavia, ancora rallentato da una serie di problemi di coordinamento tra gli organi preposti alla sua gestione (prefetti) ed i Comuni e dalla mancanza, sino ad allora, d'una strategia che prevedesse l'inserimento sinergico delle imprese nel progetto di riabilitazione dei quartieri.

Nel 1995, con la nomina di Eric Raoult di ministro dell'integrazione della lotta contro l'esclusione sociale, la Delegazione Interministeriale della Città (DIV) e l'arrivo della nuova maggioranza presidenziale, si rinnovò la volontà governativa di trovare un nuovo dispositivo efficace e si arrivò al rinnovo dei *contrats de ville* con la previsione di specifici “*piani locali d'inserimento attraverso l'economia* (PLIE)”.

Con il passare del tempo, il governo francese si rese, infatti, sempre più conto che l'efficacia della politica urbana dipendeva in modo direttamente proporzionale all'intensità degli interventi che interessavano direttamente l'economia e che sembravano contribuire maggiormente alla ripresa delle aree urbane in declino. Occorreva favorire l'integrazione dei diversi quartieri delle città con politiche economiche e sociali adeguate, per in-

⁵ Con il raggruppamento e la razionalizzazione delle misure esistenti, la politica della città divenne, in quegli anni, una priorità per l'intera nazione: nel 1990 la *Legge Besson* creò i primi “*Contrats de ville*” sperimentali, e venne prevista l'istituzione di un apposito ministero della città, diretto, all'epoca da Delebarre.

⁶ Nel 1992 si procedette all'adozione definitiva dei *Contrats de ville*, che nel 1993 divennero ben 185, sotto l'egida del nuovo ministero degli affari sociali della salute e della città, che si sostituì al soppresso ministero della città.

centivare la creazione di nuove attività commerciali e rinnovare l'ambiente urbano. A tal fine si ritenne utile far ricorso anche a *trattamenti giuridici differenziati*, di durata temporanea, destinati a favorire taluni insediamenti produttivi o taluni soggetti, insediati in quelle aree, allo scopo di superare o compensare eventuali situazioni di ineguaglianza con il resto del Paese (cd. *misure di discriminazione positiva*).

Si pensò, così, ad un modello di suddivisione a carattere piramidale, comportante una « zonizzazione geografica » del territorio in funzione del livello di *handicap geografico, economico e sociale* registrato nelle aree eligibili. Furono creati le *zone di gestione del territorio*, i *territori rurali di sviluppo prioritario* e le *zone di rivitalizzazione rurale*⁷, cui si affiancarono, poi, le cd. *zone urbane sensibili* e quelle di *ridinamizzazione urbana*.

Solo nel novembre del 1996, dopo un lungo confronto politico tra i ministri di governo, venne prevista per la prima volta la creazione delle cd. *Zone Franche Urbane*, ovvero, zone in cui, attraverso un dispositivo in gran parte economico, si intese rilanciare la *politica della città* nei quartieri attraverso l'integrazione sinergica delle imprese con i residenti evitando, nel contempo, di costituire zone di “*non diritto*”, ovvero, realtà parallele che avrebbero potuto portare la Francia verso un dualismo sociale, economico e culturale. Fu così che il 14 gennaio del 1996 Gaudin, all'epoca ministro della *Gestione del territorio*, presentò a Marsiglia 68 misure destinate alla creazione del cd. *Pacte de relance pour la Ville* (PRV), attuato poi con la L. n. 96- 987 del 14 novembre 1996.

5.3 Il “Patto di Rilancio della Città” del 1996: una nuova geografia prioritaria per la politica urbana francese

L'articolo 1 della *legge sul patto di rilancio della città*, sancì il principio di *discriminazione territoriale*, posto alla base di quel processo di zonizzazione gerarchica operato proprio allo scopo di delimitare quei territori che necessitavano di differenti

⁷ Tali zone furono istituite dalla legge n° 95-115 del 5 febbraio 1995 di orientamento per la gestione e lo sviluppo del territorio (J.O. n°31 du 5 février 1995 page 1973), che prevedeva anche una serie di agevolazioni fiscali, tra le quali l'esonero dalla *taxe professionnelle* per le imprese ivi impiantate.

livelli di sostegno per il miglioramento della qualità della vita dei cittadini per ristabilire un'uguaglianza non solo formale, ma anche sostanziale tra le diverse realtà nazionali.

E così, secondo un ordine gerarchico crescente, stilato in base agli handicap economici e sociali presenti nei distinti quartieri o aree delle città, vennero ridefiniti i confini delle Zone Urbane Sensibili (*Zones Urbaines Sensibles*, ZUS) che comprendevano, al loro interno, sia le Zone di Ridinamizzazione Urbana (*Zones de Redynamisation Urbaine*, ZRU), che le *Zone Franche Urbane* (*Zones Franches Urbaines*, ZFU), vera novità del dispositivo.

Le Zone Urbane Sensibili (ZUS), previste dall'articolo 2 della legge del 1996, vennero individuate in quelle caratterizzate da un degrado diffuso su vasta area e da un forte squilibrio tra il numero di abitanti ed il livello di occupazione. Fu, poi, il decreto n. 1156 del 26 dicembre 1996 ad individuare 750 quartieri (di cui 34 nei dipartimenti d'oltremare) rientranti in tale classificazione⁸, per un totale di 4.700.000 abitanti.

Le *Zone di Ridinamizzazione Urbana* (ZRU), definite all'articolo 2, lettera A) della cit. legge, vennero delimitate in base a determinate caratteristiche economiche e commerciali ed ad uno specifico indice sintetico, risultante da una serie di parametri, quali il *numero di abitanti per quartiere, il tasso di disoccupazione, la percentuale dei giovani al di sotto dei 25 anni, la percentuale dei giovani non diplomati e potenziale fiscale dei comuni interessati*. Il decreto n. 1157 del 26 dicembre del 1996 fissò, poi, gli indici di riferimento per l'individuazione di 416 ZRU (di cui 20 nei dipartimenti d'oltremare). I territori ricadenti al loro interno godevano di una serie di agevolazioni, anche di tipo fiscale, anche se più limitate rispetto a quelle poi previste per le ZFU.

Le *Zone Franche Urbane* (ZFU), ai sensi della successiva lett. B) del cit. art. 2, che interessavano, invece, i quartieri con più di 10.000 abitanti, vennero definite in base ad indicatori di particolare situazione di svantaggio rispetto a quelli usati per le ZRU. L'elenco delle 44 zone (di cui 6 nei dipartimenti d'oltre-

⁸ In seguito ad una sentenza del Consiglio di Stato del 19 maggio del 1999, il decreto n. 2000-796 del 24 agosto del 2000 ha aggiunto alle 750 ZUS precedentemente individuate il quartiere di *Mons-en Baroeul*, portando a 751 il numero totale delle stesse.

mare), che interessavano circa 800.000 abitanti, venne poi definito dai decreti del Consiglio di Stato nn. 1154 e 1155 del 26 dicembre 1996⁹.

5.4 Le Zone Franche Urbane di prima generazione: le origini del dispositivo

Obiettivo del dispositivo delle ZFU era, dunque, quello di lottare contro fenomeni di esclusione sociale nello spazio urbano e di favorire lo sviluppo di nuove attività commerciali e professionali per il rinnovo sociale e culturale dei quartieri degradati, ricorrendo all'uso *strumentale* di agevolazioni di natura fiscale e contributiva alle imprese che vi si insediavano¹⁰.

Per scongiurare il rischio di possibili violazioni della normativa in materia di aiuti di Stato, come si è già accennato e come più avanti meglio si specificherà, il regime venne sottoposto al vaglio delle autorità comunitarie.

Il dispositivo relativo alle prime 44 ZFU venne autorizzato dalla Commissione europea il 27 marzo del 1996, con la decisione n. 159/96¹¹. Tale autorizzazione rappresentò l'epilogo di una lunga serie di studi, preparativi e negoziati delle autorità francesi con le autorità comunitarie, posti in essere al fine di

⁹ Le 44 zone franche urbane che furono individuate nel primo dispositivo erano: Amiens, Belfort, Bondy, Bordeaux /Cenon/Floirac/Lormont, Bourges, Calais, Champigny-sur-Marne/ Chennevières-sur-Marne, Charleville-Mézières, Chenôve, Cherbourg- Octeville, Clichy-sous-Bois/Montfermeil, Creil/Montataire, Dreux/Sainte-Gemme-Moronval, Garges-lès-Gonesse/Sarcelles, Grigny/Viry-Châtillon, La Seyne-sur-Mer, Le Havre, Le Mans, Les Mureaux, Lille/Loos, Mantes-la-Jolie, Marseille, Meaux, Metz, Montereau-Fault-Yonne, Montpellier, Mulhouse, Nice/Saint-André, Nîmes, Perpignan, Reims, Roubaix/Tourcoing, Saint-Dizier, Saint-Etienne, Saint-Quentin, Strasbourg, Valence, Vaulx-en-Velin.

¹⁰ Le zone franche urbane si ispirano, infatti, come si è accennato in premessa, ad un singolare modello di *fiscalità di vantaggio*, che vede negli esoneri fiscali (o contributivi) riconosciuti ai soggetti che vi si insediano il principale punto di forza per l'attuazione di politiche di attrazione degli investimenti in aree di degrado economico e sociale.

¹¹ «La politique de la ville a pour but de lutter contre les phénomènes d'exclusion dans l'espace urbain et de favoriser l'insertion professionnelle, sociale et culturelle des populations habitants dans des grands ensembles ou quartiers d'habitats dégradés. », comma 2, art. 1, legge del 14 novembre 1996.

giungere ad un progetto concreto, condiviso e compatibile anche con le regole del Trattato.

In realtà, nel panorama internazionale, la creazione di *zone d'esonero fiscale* non rappresentava una vera novità nell'ambito dei diversi strumenti di rivitalizzazione economica di un dato territorio.

Le origini di tale meccanismo risalgono addirittura alla politica perseguita dagli Stati Uniti, già negli anni 30, attraverso le cd. *zone d'esonero fiscale* costituite per combattere il fenomeno della discriminazione razziale e per contrastare l'elevato tasso di disoccupazione presente in determinate aree del Paese.

Nonostante la differente denominazione delle due fattispecie, le "zone" americane appaiono forse quelle più vicine alle ZFU francesi se si comparano le loro dimensioni ed i relativi parametri di individuazione. Entrambi i casi si rivelarono, inoltre, due esperienze di successo, soprattutto per effetto della componente partecipativa dell'intera comunità, oltre che degli attori locali pubblici e privati, al processo di recupero urbano.

Per quel che concerne, invece, il più ristretto contesto europeo, l'esperienza delle "*Enterprise zones*" inglesi, appare la più significativa; le zone in parola furono istituite, già nel 1981, nel territorio britannico da M. Thatcher nell'ambito del suo progetto politico di deregolamentazione, defiscalizzazione e burocratizzazione, anche se vennero, poi, abbandonate per i loro costi elevati e per il debole successo riscontrato.

Tuttavia, fu proprio grazie all'analisi delle criticità dell'esperienza inglese che il dispositivo francese trovò i suoi punti di forza. Da notare che la leva fiscale venne utilizzata in Francia come strumento di implementazione della politica di gestione del territorio e di urbanizzazione, che risultava totalmente assente nel modello inglese.

Del resto, il governo francese, già con la legge d'orientamento sulla città del 1991, aveva previsto la concessione di determinate agevolazioni fiscali in alcune aree urbane degradate; agevolazioni estese, poi, con la legge del 29 dicembre del 1993, ad altri territori nei casi di incremento della forza lavoro. Anche con la legge sulla gestione del territorio del 4 febbraio del 1995

vennero introdotte specifiche agevolazioni di tipo fiscale per le zone di ridinamizzazione urbana e di rivitalizzazione rurale¹².

5.4.1 I parametri per la scelta delle aree eligibili

Nella complessa costruzione del progetto delle ZFU, l'individuazione dei parametri di riferimento, strumentali alla selezione dei siti agevolabili, rappresentò una delle fasi più delicate.

Le autorità francesi decisero di adottare una procedura di "appel à projet" per coinvolgere gli enti locali dei quartieri in difficoltà, cui venne richiesta la presentazione di un rapporto contenente gli strumenti e gli obiettivi che si sarebbero dovuti perseguire in ciascuna zona per risolvere i problemi economici e sociali delle *banlieu*. Tale procedura ebbe un grande successo, soprattutto grazie al prezioso supporto prestato dalle tante amministrazioni comunali che, con le loro informazioni, contribuiscono in maniera determinante all'individuazione delle aree eligibili.

La scelta dei siti si basò, così, su *criteri statistici oggettivi*, anche allo scopo di distinguere, all'interno delle ZUS, le Zone di Ridinamizzazione Urbana (ZRU) da quelle Franche (ZFU) che portarono alla definizione dei seguenti specifici e più stringenti parametri:

- popolazione superiore a 10 000 abitanti;
- tasso di disoccupazione superiore al 25 % della media nazionale;

¹² In realtà, in Francia la creazione di *zone franche* può ritenersi risalente al lontano 1825, anno in cui venne stipulato il trattato di Vienna, dove vennero istituite due zone franche, una a Gex e l'altra in Savoia; tuttavia, lo scopo della creazione di tali aree era completamente differente, rispetto a quelle oggetto della nostra analisi, in quanto attraverso la previsione al loro interno di esoneri di imposte e di dazi doganali si mirava a favorire semplicemente il commercio internazionale. Inoltre, già con l'ordinanza del 16 ottobre 1986, vennero create in Francia le *zone franche di impresa*, ovvero zone caratterizzate da un elevato tasso di disoccupazione derivante dalla chiusura del cantiere navale di Normend. Tali zone si ispiravano al modello inglese e prevedevano l'*esonero decennale* dall'imposta sui redditi delle società ivi insediatesi, nonché l'*esonero* dall'imposta forfettaria annuale, cui erano sottoposte le imprese che non producevano redditi, ma non possono ugualmente assimilarsi a quelle create ben dieci anni dopo dal governo francese per l'assoluta mancanza di obiettivi legati al recupero delle città ed all'attuazione delle politiche urbane.

- percentuale dei giovani superiore al 36 % rispetto al totale della popolazione;
- tasso di non diplomati oltre i 15 anni di età superiore al 29% rispetto alla media nazionale;
- potenziale fiscale inferiore a 3.800 franchi per abitante¹³.

5.4.2 I beneficiari e l'oggetto delle agevolazioni

I beneficiari dell'agevolazione vennero individuati in tutte le *piccole e medie imprese*, definite secondo la nota accezione comunitaria¹⁴, già esistenti o di nuova costituzione¹⁵ che, al primo gennaio 1997 (o a partire dalla data di creazione, se successiva), contavano meno di 50 occupati, assunti a tempo indeterminato o, se assunti a tempo determinato, con un contratto non inferiore a dodici mesi.

Dette imprese dovevano avere, nel territorio delimitato come ZFU, la presenza di stabilimenti strumentali all'esercizio di un'attività economica effettiva e dovevano svolgere la propria attività in settori diversi di quelli cd. *sensibili*, ovvero riferiti ai settori della costruzione di navi o automobili, della fabbricazione di fibre sintetiche, siderurgia e trasporto di merci su strada.

¹³ Dalle informazioni comunicate alla commissione del Senato, successivamente alla individuazione dei territori eleggibili, si rilevò che la popolazione residente nelle *Zone Franche Urbane* era caratterizzata da un tasso di disoccupazione pari al doppio della media nazionale; dalla percentuale di giovani di età al di sotto dei 25 anni pari al 46% della popolazione; dalla percentuale pari al 44% di giovani di età inferiore ai 15 anni non diplomati.

¹⁴ Si consideri che, ai sensi della Raccomandazione della Commissione n. 96/280/CE del 3 aprile 1996 (Gazzetta ufficiale L 107 del 30/04/1996) le medie imprese sono quelle che occupano meno di 250 dipendenti, il cui fatturato risulta inferiore a 40 milioni di euro o il cui bilancio annuo risulta inferiore a 27 milioni di euro. Le piccole imprese occupano da 10 a 49 dipendenti. Il loro fatturato annuo deve essere inferiore a 7 milioni di euro o il loro bilancio non superiore ai 5 milioni di euro. All'interno della categoria delle PMI le microimprese sono imprese che occupano meno di 10 dipendenti. La perdita della qualifica di media impresa, piccola impresa o microimpresa si verifica solo nel caso in cui tali soglie siano superate durante due esercizi effettivi consecutivi. Tale definizione è stata sostituita dalla Raccomandazione n. 2003/361/CE, del 6 maggio 2003 (Gazzetta ufficiale L 124 del 20.05.2003) che ha, in parte, ampliato le soglie di riferimento.

¹⁵ Intendendo per tale sia la creazione che il trasferimento di un'impresa già esistente nel territorio della ZFU, che, ancora, la trasformazione dell'oggetto principale.

Esclusi dall'applicazione delle agevolazioni erano, invece, tutti gli enti pubblici e privati, fondazioni ed associazioni senza scopo di lucro non soggetti né all'imposta sulle società, né all'imposta sul valore aggiunto, dal momento che l'intento del dispositivo era quello di supportare esclusivamente la ripresa delle attività economiche al fine di generare un plusvalore effettivo nei confronti degli abitanti dei quartieri interessati.

Il dispositivo delle *Zone Franche Urbane* ruotava intorno a cinque principali tipologie di agevolazioni¹⁶.

Tale sistema di incentivi, conformemente ai principi di fonte comunitaria, era *limitato e decrescente nel tempo*, nonché *proporzionale* alle dimensioni dei soggetti beneficiari, fruibile in misura integrale per i primi cinque anni di attività, decorsi i quali, veniva prevista un'uscita digressiva dal regime di aiuto, della durata di *3 o 9 anni* a seconda delle dimensioni dell'impresa¹⁷. Si trattava, in particolare, della previsione dei seguenti esoneri fiscali:

a) Esonero dalla *taxe professionnelle*

Si tratta d'una imposta locale, la cui base imponibile viene determinata sostanzialmente in riferimento ad una percentuale del valore degli immobili e una percentuale del valore delle immobilizzazioni presenti nei bilanci pregressi. Essa si calcola moltiplicando la base imponibile per determinati tassi fissati, annualmente, dalle autorità locali (Comune, Provincia, Regione, Camera di Commercio e dell'Industria)¹⁸.

Per le imprese già esistenti al primo gennaio 1997 in una ZFU, venne previsto l'esonero da questa tassa esclusivamente

¹⁶ Il dispositivo del *Pacte de Relance pour la Ville*, prevedeva, anche marginali agevolazioni, sia fiscali che di tipo burocratico, quali l'esonero dal pagamento dei diritti di mutuo sui fidi di commercio e di clientela e dalla tassa dipartimentale di pubblicità fondiaria, nonché dall'imposta sugli utili per le operazioni di *crédit-bail*.

¹⁷ In particolare, nel caso di imprese con 5 o più dipendenti, il periodo di uscita dal regime era pari a 3 anni e la fruizione di ciascun incentivo era, rispetto al totale, del 60% per il 1° anno, del 40% per il 2° anno e del 20% per il 3° anno; nel caso di imprese con meno di 5 dipendenti, il lasso di tempo previsto per lo scadere graduale delle agevolazioni era pari a 9 anni, rispetto ai quali, per i primi 5 si usufruiva del 60% del totale degli incentivi, per i successivi 2 (6° e 7° anno) del 40% e per gli ultimi 2 (8° e 9° anno) del 20%.

¹⁸ *Article 1466 A I quater, Code général des impôts.*

con riferimento a quelle la cui attività rientrava in uno dei settori previsti dalla legge n. 96-876 (*annexe II*)¹⁹, o che si rivolgevano prettamente al mercato locale. Tale ultima condizione veniva rispettata se il volume d'affari dell'impresa beneficiaria, derivante dal commercio con l'estero, non risultava superiore al 15% del volume d'affari totale²⁰.

L'esonero dall'imposta poteva, inoltre, essere fruito dalle imprese entro il limite massimo di 3 milioni di franchi, di base imponibile annua.

b) Esonero dalla *taxe foncière sur les propriétés bati*

Si tratta d'un'imposta fondiaria dovuta dai proprietari di immobili locati agli esercenti un'attività economica rientrante tra quelle agevolabili e presenti nel territorio di una ZFU²¹.

c) Esonero dall'imposta sugli utili sui redditi delle società (IS-IFA) e sull'imposta sul reddito (BIC, BNC)

Si tratta dell'imposta dovuta da imprenditori individuali e da liberi professionisti soggetti all'imposta sui redditi, nonché dai soci di società di persone, già presenti nelle ZFU o esercenti l'attività all'interno delle stesse, esclusi gli esercenti attività di credito mobiliare e le società immobiliari²².

L'esonero dall'imposta spettava sull'ammontare del reddito dichiarato, diminuito dei cosiddetti redditi "passivi" prodotti nel corso dell'esercizio (redditi patrimoniali, finanziari o straordinari come sovvenzioni, liberalità, ecc), entro il limite di 400.000 franchi di base netta annua.

Questa agevolazione poteva essere fruita dai beneficiari nei limiti imposti dal regolamento comunitario del *de minimis*²³, e quindi, all'epoca, entro il limite massimo di 100.000 € su un ar-

¹⁹ Tali settori in particolare erano: edilizia, commercio e riparazione di automobili, servizi alberghieri, ristorazione, trasporto taxi, sanità e servizi sociali, attività associative, ricreative, culturali e sportive, servizi alla persona.

²⁰ L'esonero spettava sempre di diritto alle imprese create o che avevano operato un allargamento del proprio stabilimento dopo il primo gennaio 1997, per le quali, dunque, non era richiesto il rispetto di tali condizioni.

²¹ Code général des impôts, article 1383 B.

²² Code général des impôts, article 44 octies.

²³ Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001.

co temporale di tre anni; trattandosi, com'è noto, di aiuti considerati di *importanza minore*, gli stessi potevano essere concessi senza l'obbligo della preventiva notifica alle autorità comunitarie.

Inoltre, per le imprese già esistenti al primo gennaio 1997 nella ZFU, l'esonero era riservato esclusivamente a quelle la cui attività rientrava in uno dei cit. settori previsti dalla legge n. 96-876 (annexe II), o era orientata essenzialmente al mercato locale o al massimo, nazionale (volume d'affari, tra il primo gennaio del 1994 ed il 31 dicembre del 1996, derivante dal commercio con l'estero non superiore al 15% del totale). Erano, infine, esonerate dal pagamento dell'imposta sui redditi, anche le imprese soggette all'imposta forfettaria annuale (IFA), il cui reddito imponibile era sottoposto a modalità di calcolo forfettarie.

d) Esonero dal pagamento degli oneri sociali e contributivi

L'esonero in questione era circoscritto ad ogni lavoratore la cui prestazione lavorativa, svolta totalmente o parzialmente nella ZFU, era *effettiva, regolare ed indispensabile* all'attività dell'impresa stessa²⁴.

Detta agevolazione risultava fruibile nel limite mensile di 1,5 l'importo del salario minimo di riferimento (SMIC) per ciascun occupato, per un numero massimo di 50 dipendenti e riguardava, in particolare, i contributi per l'assicurazione sociale (malattia, maternità, invalidità, decesso e vecchiaia); quelli dovuti per i familiari a carico; quelli dovuti a fronte degli incidenti sul lavoro o per indennità di trasporto, ed i contributi al fondo nazionale per l'aiuto agli alloggi ed al trasporto pubblico (FNAC).

Esclusi dall'applicazione di tale regime agevolativo erano i lavoratori trasferiti da uno stabilimento situato in una ZFU ad un altro presente in un'altra ZFU, nonché i lavoratori grazie ai quali il datore di lavoro aveva beneficiato, nei 5 anni precedenti, degli sgravi contributivi previsti nelle ZRR o delle ZRU.

Per poter godere di questa tipologia di agevolazione, il datore di lavoro doveva essere in regola con tutti i propri obblighi

²⁴ Code du Travail, art. L. 322-13.

verso l'URSSAF²⁵ o aver sottoscritto con lo stesso un programma di recupero progressivo dei suoi debiti.

La cit. legge del 1996 vietava, infine, il cumulo di tali incentivi con quelli già previsti nelle ZRU, per cui il datore di lavoro aveva l'obbligo di scegliere tra le due tipologie di agevolazioni.

Anche per questa tipologia di agevolazione, l'esonero era riservato esclusivamente a quelle imprese la cui attività rientrava in uno dei cit. settori indicati nella legge n. 96-876 (annexe II), o era orientata essenzialmente al mercato locale o al massimo nazionale (volume d'affari, tra il primo gennaio del 1994 ed il 31 dicembre del 1996, derivante dal commercio con l'estero non superiore al 15% del totale).

e) Esonero dai contributi sociali personali di malattia e maternità

L'esonero riguardava i contributi sociali in questione dovuti da artigiani, commercianti e imprenditori individuali insediati nelle predette ZFU, entro il limite massimo di 22.777, 00 € annui²⁶.

5.4.3 La *Clause d'embauche*

Il mantenimento di tutte e cinque le agevolazioni previste dal regime di aiuti rimaneva, comunque, sottoposto al rispetto di una condizione essenziale, la cd. "*clausola di impiego locale*" rappresentata dalla verifica della residenza di un certo numero di occupati di ciascuna impresa beneficiaria nella stessa ZFU o nei quartieri classificati tra le Zone Urbane Sensibili (ZUS).

La continuazione dell'applicazione degli esoneri veniva riconosciuta, infatti, solo se, a partire dal terzo nuovo occupato, almeno un quinto dei lavoratori impiegati dalle imprese presenti sul territorio della ZFU prima del 1 gennaio 2002, o almeno un terzo (e quindi almeno uno dei nuovi assunti), per quelle istitui-

²⁵ URSSAF, ovvero, Unions de Recouvrement des Cotisations de Sécurité Sociale et d'Allocations Familiales, è un organismo para-statale che si occupa di previdenza sociale e assegni familiari, con importanti competenze e ruoli di assistenza e responsabilità nel campo dell'occupazione anche in ambito di ZFU.

²⁶ Code de Sécurité Sociale, art. L. 615-1.

te dopo tale data, era costituito da residenti nella stessa ZFU o nei quartieri classificati tra le Zone Urbane Sensibili (ZUS), presenti nello stesso agglomerato urbano²⁷.

5.5 Le proroghe del regime per le ZFU per il quinquennio 2002 – 2007

Con l'istituzione delle ZFU, la riduzione del carico fiscale e contributivo acquisì un ruolo specifico nell'ambito delle scelte politiche francesi, divenendo, come si diceva, lo strumento principale di attuazione della *politica della città*.

L'importanza del dispositivo sulle Zone Franche Urbane risiedeva non solo nella natura e nell'entità delle agevolazioni proposte, ma soprattutto nel riordino e nella sistematizzazione della disciplina sulle agevolazioni fiscali e contributive che, nell'ambito di una politica di zonizzazione del territorio, cominciata già da alcuni anni, interessavano talune aree geografiche francesi.

Proprio a causa dell'esistenza nel territorio francese di più zone delimitate e create per l'attuazione di strategie di politica urbana, sia la legge del 1996, che i successivi interventi normativi, prevedono una serie di disposizioni finalizzate ad evitare una doppia fruizione degli incentivi da parte delle imprese che, trasferendosi da un'area all'altra del Paese, avrebbero potuto godere contemporaneamente di una pluralità di regimi agevolativi, a discapito di quelle di nuova creazione.

Con il *patto di rilancio della città* del 1996 venne preclusa la fruizione degli incentivi alle imprese che si trasferivano dalle già esistenti Zone di Ridinamizzazione Rurale (ZRU) nelle ZFU. La successiva *Legge di Solidarietà e Rinnovo Urbano (SRU)* n. 2000-1208 del 13 dicembre 2000 dispose, invece, la decadenza dal trattamento agevolativo per quelle imprese che si

²⁷. Veniva considerato residente della ZUS chiunque vi risiedesse da almeno 3 anni consecutivi e precedenti alla data di insediamento o di creazione dello stabilimento nella ZFU, o quella di assunzione, se successiva. La prova della residenza dei propri occupati era a carico del datore di lavoro che poteva comunque utilizzare a suo favore qualsiasi elemento utile, come bollette del telefono o della corrente elettrica, contratti d'affitto, ecc

trasferivano da una ZFU ad un'altra e venne anche prevista la riduzione alla metà dell'ammontare degli esoneri contributivi per i soggetti trasferitisi nelle ZFU tra il primo gennaio 2001 ed il 31 dicembre 2001²⁸.

Il godimento dell'esonero dai contributi sociali venne, inoltre, subordinato al rispetto di altre due nuove condizioni, rese poi efficaci dal decreto n. 2000-1064 del 15 novembre 2001, rappresentate dall'obbligo a carico delle imprese beneficiarie della stesura di un rapporto riepilogativo su tutti gli spostamenti della propria manodopera avvenuti nel corso dell'anno e di un resoconto annuale su tutti i lavoratori per i quali si era goduto dell'esonero dai contributi sociali.

L'articolo 79 della legge finanziaria francese per il 2002, dopo aver ottenuto altra autorizzazione comunitaria con la decisione della Commissione n. 766/2002 del 30 aprile 2002, dispose il prolungamento del regime di aiuti per le imprese che si insediavano in una delle 44 *Zone Franche Urbane* a partire dal primo gennaio 2002, fino al 31 dicembre 2007.

Il quinquennio 1997-2001 era stato, infatti, per molti dei siti selezionati, troppo breve, sia ai fini dell'implementazione del meccanismo agevolativo, che per la valutazione dei risultati effettivi ottenuti nelle *banlieu*, per cui la riapertura del regime sembrò più che necessaria.

Il prolungamento del regime non interessava, tuttavia, le imprese che, nel quinquennio precedente, avevano già beneficiato delle agevolazioni previste. Per il resto, nessuna variazione riguardò tipologia, natura e modalità di fruizione delle agevolazioni, che rimasero fissate a tasso pieno per il primo quinquennio d'insediamento e a tasso ridotto, variabile in via digressiva, per il successivo periodo di uscita dal regime di durata triennale o novennale, a seconda delle dimensioni dell'impresa beneficiaria.

²⁸ La cit. legge SRU stabilì che il prolungamento dell'esonero dai contributi sociali riguardasse solo i nuovi occupati e non più tutti i dipendenti delle imprese beneficiarie; sancì l'inapplicabilità, a partire dal 16 dicembre 2000, dell'esonero dai contributi sociali ai nuovi assunti, nel caso in cui l'impresa avesse effettuato licenziamenti nei 12 mesi precedenti una nuova assunzione; rese più stringente la *clause d'embauche local*, stabilendo un minimo di 16 ore settimanali di lavoro dei dipendenti residenti.

5.6 Le Zone Franche Urbane di seconda generazione

Dopo i primi successi riscontrati, con la *legge di orientamento e programmazione per la città ed il rinnovo urbano* n. 2003-710 del primo agosto 2003, il dispositivo delle ZFU venne allargato a 41 nuovi siti. Si arrivò, così, ad un totale di 85 zone dove, a partire dal primo gennaio 2004, continuava a sussistere un articolato regime agevolativo premiale, collegato alla politica di rilancio dei quartieri in degrado delle città²⁹.

La delimitazione delle nuove aree eligibili avvenne con il decreto n. 2004-219 del 12 marzo 2004, e fu stilata dopo l'individuazione dei già considerati parametri oggettivi legati, anche in questa circostanza, al numero di abitanti, alla percentuale di giovani presenti tra la popolazione, al tasso di disoccupazione e di scolarizzazione ed al potenziale fiscale di ciascuna zona³⁰.

²⁹ L'elenco delle nuove 41 zone: *Alençon: Courteille, Perseigne; Angers: Belle Beille; Argenteuil: Val d'Argent; Aulnay-sous-Bois: La Rose des Vents, Cité Emmaüs, Les Merisiers, Les Etangs; Beauvais: Argentine; Besançon: Planoise; Béziers: Les Arènes, La Devèze; Blois: Bégon, Croix Chevalier; Caen: Guérinière, Grace de Dieu; Clermont-Ferrand: Croix de Neyrat, Quartiers Nord; Corbeil, Evry: Les Tarterêts, Les Pyramides; Epinay sous Sénart: Cinéastes-Plaine; Epinay sur Seine: Orgemont; Evreux: La Madeleine; Grenoble: Village Olympique, La Villeneuve; Hénin-Courrières: ZAC des 2 villes, Rotois, Jean Macé; La Chapelle Saint Luc, les Noës près Troyes, Troyes: Chantereigne, Montvilliers; La Courneuve: Les 4000; La Rochelle: Mireuil, Laleu, La Pallice, La Rossignolette; Le Blanc-Mesnil: Quartiers Nord; Grand Ensemble des Tilleuls, Cité 212, Cité Floréal Aviation, Pont Yblon; Marseille: St-Barthelemy, Le Canet, Delorme Paternelle; Maubeuge: Sous le Bois, Douzies, Montplaisir et Epinettes; Melun: Quartier Nord; Nancy, Vandoeuvre-les-Nancy: Haut du Lièvre, Nations; Nantes-Saint Herblain: Bellevue; Rillieux-la-Pape: Ville Nouvelle; Rouen: Le Plateau: Châtelet, La Lombardie, Les Sapins, La grande Mare; Saint-Nazaire: Quartier Ouest: Avalix, La Boulletterie, Tréballe, La Chesnaie; Saint-Pol-sur-Mer: Quartiers Ouest, Cité Liberté; Sartrouville: Le Plateau, Cité des Indes; Sevran: Les Beaudottes; Soissons: Presles Chevreux; Stains: Clos Saint-Lazare, Allende; Strasbourg: HautePierre; Toulouse: La Reynerie, Bellefontaine, Farouette, Bagatelle, Bordelongue; Trappes: Les Merisiers: George Sand, Pergaud, Squares Jean Cocteau et A. Camus, Verlaine, Valenciennes, Anzin, Beuvrages: Secteur intercommunal, Bleuse Borne, Fénelon, Carpeaux; Vénissieux: Les Minguettes; Villiers Le Bel: Les Puits, La Marlière, Derrière-les-Murs-de-Monseigneur; Vitry-sur-Seine: Grand ensemble Ouest-Est; Woippy-Metz: Saint-Eloi, Pré Génie.*

³⁰ Con il Decreto n°2005-557 del 27 maggio 2005 si modificò quello n°2004-219, delimitando le ZFU create in base all'articolo 23 della legge di orientamento e di programmazione per la città ed il rinnovo urbano.

La creazione di dette nuove 41 ZFU, definite di *seconda generazione*, fu, poi, autorizzata dalla decisione della commissione Europea n. 211/2003 del 16 dicembre 2003.

Fermo restando che i soggetti beneficiari rimasero rappresentati dalle piccole e medie imprese, escluse quelle operanti nei settori cd. sensibili, la diversità rispetto al precedente meccanismo agevolativo concerneva il fatto che le imprese già presenti nelle ZFU, potevano continuare a godere di tutte e cinque le tipologie di agevolazioni innanzi descritte nei limiti imposti dal cit. regolamento del *de minimis*. Le imprese di nuova istituzione, invece, potevano godere di nuovi plafond e nuovi limiti di fruizione dei benefici e, per questo, fu necessario ottenere altra autorizzazione comunitaria³¹.

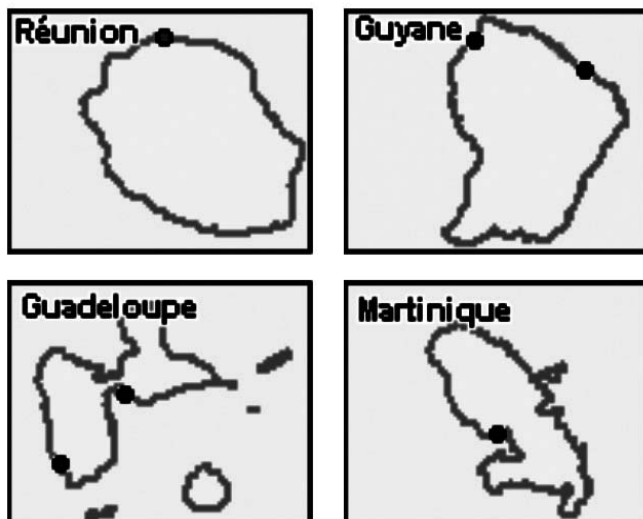
Ulteriore novità della nuova legge riguardò l'estensione dell'applicazione degli sgravi contributivi ai dipendenti delle associazioni che si insediavano nelle ZFU, tra il primo gennaio 2004 ed il 31 dicembre 2008; l'esonero avrebbe potuto interessare, comunque, un numero massimo di 15 dipendenti per ogni associazione, assunti a tempo pieno e residenti nella stessa ZFU. Le imprese "non sedentarie" ovvero quelle non residenti nel territorio delle ZFU, avrebbero potuto godere anch'esse dell'esenzione dall'imposta sugli utili (*impot sur les benefices*) a condizione che almeno il 25% del proprio volume d'affari dipendesse dalla clientela residente nella ZFU o che, almeno un dipendente assunto a tempo pieno, esercitasse in maniera stabile la sua attività in locali ubicati nella ZFU.

Per il resto, il dispositivo rimaneva invariato, anche per ciò che riguardava la durata delle agevolazioni, riconosciute sempre al 100% per i primi 5 anni e progressivamente ridotte al 60%, 40% e 20% per i successivi 3 o 9 anni, a seconda delle dimensioni dell'impresa beneficiaria. Le nuove norme precisavano, inoltre, che l'eventuale cambiamento dell'attività da parte dei soggetti beneficiari non implicava la decadenza dall'agevolazione.

Le imprese impiantate prima del 2004 in una ZRU, divenuta poi ZFU a partire dal primo gennaio 2004, avrebbero potuto godere dell'esonero dalla *taxe professionnelle* previsto per le

³¹ Così, ad es., per l'esonero dalla *taxe professionnelle*, il nuovo *plafond* entro il quale era possibile fruire dell'agevolazione, divenne pari a 319.490,00 € annui per ciascun beneficiario.

Zone Franche Urbane, nonostante che negli anni precedenti avessero, comunque, fruito dell'agevolazione.



5.7 Le agevolazioni delle ZFU di prima e seconda generazione a confronto

1. Esonero dalla *Taxe professionnelle*

<p>Esonero applicabile nelle 44 ZFU di prima generazione (Code Général des Impôts: <u>article 1466 A I quarter</u>)</p>	<p>Esonero applicabile nelle 41 ZFU di seconda generazione (Code Général des Impôts: <u>article 1466 A I quinquies</u>)</p>
<p><u>Beneficiari:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese con più di 50 occupati al primo gennaio 1997 o alla data della loro creazione, se successiva; - stabilimenti delle stesse impiantati nelle ZFU ed esistenti al primo gennaio 1997 con l'obiettivo di un cambiamento di attività prima del primo gennaio 2002, o creati nelle ZFU tra il primo gennaio 2002 ed il primo gennaio 2008; <p><u>Vantaggio:</u> 5 anni di esonero totale, entro il limite annuale di base netta esonerata pari a 331.416,00€ per stabilimento nel 2005.</p>	<p><u>Beneficiari:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese con più di 50 occupati al primo gennaio 2004 o alla data della loro creazione, se successiva; - per gli stabilimenti delle stesse impiantati nella ZFU esistenti al primo gennaio 2004, creati o estesi prima del primo gennaio 2009. <p><u>Vantaggio:</u> 5 anni di esonero totale, entro il limite annuale di base netta esonerata pari a 331.416,00€ per stabilimento nel 2005.</p>

2. Esonero dalla *Taxe foncière sur les propriétés bâties*

Esonero applicabile nelle 44 ZFU di prima generazione (Code Général des Impôts : article 1383 B)	Esonero applicabile nelle 41 ZFU di seconda generazione (Code Général des Impôts : article 1383 C)
<p>Beneficiari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - soggetti passivi della <i>taxe foncière sur les propriétés bâties</i> - per i loro immobili situati nella ZFU locati ad esercenti un'attività economica avente i requisiti per beneficiare dell'esonero dalla <i>taxe professionnelle</i>: tra il primo gennaio 1997 ed il 31 dicembre 2001; tra il primo gennaio 2002 ed il 31 dicembre 2007, a condizione che l'attività sia esercitata nell'immobile per la prima volta. <p>Vantaggio: 5 anni di esonero totale, ad eccezione degli immobili locati per la prima volta ad un'attività economica nel 2002, per i quali l'agevolazione spetta solo a partire dal 2003.</p>	<p>Beneficiari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - soggetti passivi della <i>taxe foncière sur les propriétés bâties</i> - per i loro immobili situati nella ZFU locati ad esercenti un'attività economica avente i requisiti per beneficiare dell'esonero dalla <i>taxe professionnelle</i>: tra il primo gennaio 2004 ed il 31 dicembre 2008 <p>Vantaggio: 5 anni di esonero totale.</p>

3. Esonero dall'imposta sugli utili (impôt sur les sociétés : IS, IFA ; impôt sur le revenu : BNC, BIC)

Esonero applicabile nelle 44 ZFU di prima generazione (Code Général des Impôts : <u>article 44 octies</u>)	Esonero applicabile nelle 41 ZFU di seconda generazione (Code Général des Impôts : <u>article 44 octies</u>)
<p><u>Beneficiari:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese presenti nelle ZFU il primo gennaio 1997 o create o impiantate prima del primo gennaio 2008; - redditi locativi delle imprese proprietarie di immobili a uso strumentale situati nelle ZFU; <p><u>Vantaggio</u> : 5 anni di esonero totale (al di fuori dei redditi finanziari o eccezionali), entro un limite annuo di reddito esonerato pari a 61.000,00€ per impresa</p>	<p><u>Beneficiari:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese con meno di 50 occupati al primo gennaio 2004 (o alla data della creazione se successiva) e durante tutta la durata dell'agevolazione; - imprese già presenti nella ZFU al primo gennaio 2004 o impiantate prima del primo gennaio 2009; - redditi locativi delle imprese proprietarie di immobili a uso strumentale situati nelle ZFU; <p><u>Vantaggio</u> : 5 anni di esonero totale (al di fuori dei redditi finanziari o eccezionali), entro un limite annuo di reddito esonerato pari a 61.000,00€ per impresa</p>
<p>L'esonero dall'imposta si applica anche alle imprese non "sedentarie" nella ZFU, a condizione che almeno il 25% del proprio volume di affari sia stato rivolto alla clientela della ZFU , o quando si tratta dell'unico stabilimento dell'impresa, almeno un dipendente a tempo pieno sia residente nella ZFU (article 53 de la Loi de finances rectificative pour 2003 définitivement adoptée le 18 décembre 2003).</p>	

4. Contributi di sicurezza sociale, FNAL e di trasporto

Esonero applicabile nelle 44 ZFU di prima generazione	Esonero applicabile nelle 41 ZFU di seconda generazione
<p><u>Beneficiari:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese con più di 50 occupati al primo gennaio 1997 o alla data della loro creazione, se successiva o che si impiantano prima del primo gennaio 2008. Lo stabilimento impiantato deve disporre degli elementi necessari all'espletamento dell'attività dei lavoratori esonerati; - lavoratori assunti a tempo indeterminato, o se determinato, per un periodo non inferiore ai 12 mesi, la cui attività effettiva sia regolare ed indispensabile all'esecuzione del contratto di lavoro e si svolga nella ZFU. Gli esoneri si applicano per 5 anni a partire dalla data di creazione, trasferimento dell'impresa. <p><u>Clause d'embauche locale :</u> Applicabile a partire dal nuovo terzo occupato avente diritto con una durata di lavoro settimanale non inferiore alle 16 ore. Imprese create o impiantate prima del primo gennaio 2002: impiego o assunzione di almeno un quinto dei residenti nella ZFU di insediamento. Imprese create o impiantate a partire dal primo gennaio 2002: assunzione o impiego di almeno un terzo di dipendenti tra gli abitanti residenti nella ZUS dell'unità urbana in cui è presente la ZFU.</p> <p><u>Vantaggio :</u> 5 anni di esonero totale dal pagamento dei contributi di sicurezza sociale, di quelli versati al fondo nazionale per gli alloggi e di trasporto nel limite mensile di 1,5 SMIC per occupato e nel limite di 50 lavoratori per impresa.</p>	<p><u>Beneficiari :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese con più di 50 occupati al primo gennaio 2004 o alla data della loro creazione, se successiva o che si impiantano prima del primo gennaio 2009. Lo stabilimento impiantato deve disporre degli elementi necessari all'espletamento dell'attività dei lavoratori esonerati; - lavoratori assunti a tempo indeterminato, o se determinato, per un periodo non inferiore ai 12 mesi, la cui attività effettiva sia regolare ed indispensabile all'esecuzione del contratto di lavoro e si svolga tutta o in parte nella ZFU. L'esonero si applica a queste condizioni agli occupati presenti nella ZFU a partire dal primo gennaio 2004 o dalla data di creazione o insediamento dell'impresa, se successiva, ai nuovi assunti nei 5 anni successivi alla creazione, inserimento o trasferimento se anteriore al primo gennaio 2009. <p><u>Clause d'embauche locale :</u> Applicabile a partire dal nuovo terzo occupato avente diritto con una durata di lavoro settimanale non inferiore alle 16 ore a condizione che almeno un terzo di dipendenti sia tra gli abitanti residenti nella ZUS in cui è collocata la ZFU.</p> <p><u>Vantaggio :</u> 5 anni di esonero totale dal pagamento dei contributi di sicurezza sociale, di quelli versati al fondo nazionale per gli alloggi e di trasporto nel limite mensile di 1,5 SMIC per occupato e nel limite di 50 lavoratori per impresa.</p>

5. Contributi sociali personali di malattia e maternità per i lavoratori indipendenti

Esonero applicabile nelle 44 ZFU di prima generazione	Esonero applicabile nelle 41 ZFU di seconda generazione
<p>Beneficiari: - artigiani, commercianti, imprenditori individuali di imprese industriali, commerciali e di servizi per le attività esistenti al primo gennaio 1997 o create entro il primo gennaio 2008.</p> <p>Vantaggio : 5 anni di esonero totale, nel limite annuale di beneficio netto esonerato di 21 872 € per il 2004.</p>	<p>Beneficiari : - artigiani, commercianti, imprenditori individuali di imprese industriali, commerciali e di servizi per le attività esistenti al primo gennaio 2004 o create entro il primo gennaio 2009.</p> <p>Vantaggio : 5 anni di esonero totale, nel limite annuale di beneficio netto esonerato di 21 872 € per il 2004.</p>

5.8 L'impatto delle Zone Franche Urbane ZFU di prima generazione nel tessuto economico francese (1997 -2001)

Il bilancio degli effetti del *Pacte de Relance pour la Ville*, stimati fino al 2001, fu più che positivo, soprattutto per quel che concerneva i 44 territori ubicati nelle *Zone Franche Urbane* della prima generazione.

In particolare, considerando le 38 ZFU della Francia metropolitana, il numero delle imprese ivi operanti si era pressoché triplicato rispetto al 1997, grazie ai circa 6.000 nuovi stabilimenti insediatisi dopo l'introduzione del dispositivo³². La crescita risultò confermata anche da statistiche parziali elaborate in funzione della natura delle agevolazioni fruite dai beneficiari³³.

Risultò, infatti, che il numero di imprese che aveva fruito dell'esonero della *taxe professionnelle* si era praticamente raddoppiato (da n. 8.800 al primo gennaio 1997 a n. 13.157 al 31 dicembre 2000) e che il numero di datori di lavoro che avevano fruito dell'esonero dai contributi sociali era aumentato in quattro anni del 107% (da n. 5.127 a n. 10.608 alla fine del 2000).

³² Dati comunicati nel Repertoire SIRENE-INSEE, champ Industrie-Commerce-Service (ICS) e coincidenti con quelli trasmessi al Senato dalle prefetture delle città, nonché risultanti dal Rapporto stilato dalla Commissione dello stesso Senato sugli affari economici del piano di rilancio della città.

³³ Cfr. DGI, France Entière.

Ulteriore risultato positivo riguardava il numero di occupati nelle ZFU (saldo positivo, in cinque anni, intorno ai 45.000 nuovi occupati)³⁴; i lavoratori assunti residenti nelle aree ZUS superavano in media per ogni azienda quasi sempre la percentuale del 20% prevista *ex lege* (*clause d'embauche*)³⁵.

Dati incoraggianti anche per artigiani e commercianti esercenti la propria attività nelle ZFU, che al termine del 2001 fruivano dell'esonero dai contributi sociali per malattia, rispettivamente, nelle percentuali del 59% e 41%, rispetto al totale³⁶.

I risultati positivi finora enunciati trovavano come contropartita l'aggravio del costo a carico del bilancio dello Stato necessario al sostegno del dispositivo: dal 1997 al termine del 2001, detto costo risultò, infatti, quasi triplicato, con un incremento della spesa pari a circa il 188% (da 924,70 a 2.666,60 milioni di franchi).

Quanto alle ragioni del successo, si segnalano, da un lato, l'apporto fornito dalle collettività locali nella fornitura di servizi di assistenza alle imprese insediate nelle ZFU, dall'altro, il ruolo svolto dallo Stato e dalle autorità pubbliche nella gestione dell'intero progetto.

Le collettività locali avevano creato, infatti, delle vere e proprie *unità di sviluppo economico* della Zona Franca Urbana che, grazie anche al rafforzamento dei poteri e dei rapporti intercomunali, venivano gestite da *organizzazioni integrate*, che interessavano più di un comune (cd. *intercomunalità*)³⁷, capaci di fornire assistenza alle imprese relativamente all'offerta di terreni in cui insediare l'attività, per l'indicazione di immobili in cui impiantare l'attività e per la gestione delle operazioni di ristrutturazione commerciale e la ricerca delle fonti di finanziamenti, sia pubblici che privati.

³⁴ A titolo esemplificativo, si pensi che al termine del 1999 gli occupati nelle imprese impiantate nelle ZFU erano pari a 57.000, cui si aggiunsero ben 13.000 nuovi assunti al 31 dicembre del 2000, facendo così registrare un incremento percentuale pari al 30% in un anno; di questi, ben 11.000 avevano diritto agli esoneri dai carichi contributivi e circa l'84% era stato assunto con contratti a tempo indeterminato: cfr. DARES, tavole dei dati mensili delle politiche di impiego.

³⁵ Vedi *supra*, par. 4.3.

³⁶ Fonte: Caisse Nazionale d'Assurance Maladie, France Entière, luglio 2002.

³⁷ A tal proposito è da notare come il requisito dell'intercomunalità dell'organizzazione fosse uno dei principali elementi di successo del dispositivo nella ZFU di riferimento; basti pensare che nelle ZFU di Chenove e Charleville-Mensieur, dove mancava qualsiasi rapporto tra le autorità comunali, vi furono notevoli problemi organizzativi del progetto.

Molte collettività locali ritennero utile affidare la gestione di tali servizi ad una *Società Economica Mista*, la cui presenza, nelle ZFU, rappresentava solitamente una importante garanzia per il successo dell'iniziativa³⁸. In altre ZFU venne istituito un organismo totalmente pubblico (*Etablissement Public d'Amenagement*, EPA), per supportare lo sviluppo economico dell'area³⁹.

Anche lo Stato ebbe un ruolo fondamentale nell'attuazione del progetto, soprattutto attraverso le prefetture, o l'istituzione di appositi organismi locali tenuti a gestire il complesso meccanismo degli esoneri fiscali e contributivi nei diversi territori.

Il prefetto ed il sotto-prefetto furono incaricati della gestione della *politica urbana locale* e del controllo del rispetto della *clausola di impiego locale*. La legge per la Solidarietà ed il Rinnovo Urbano del 2000 creò il *Fondo di Rivitalizzazione Economica*, finalizzato al supporto delle iniziative private nei quartieri delle ZFU finanziando i progetti con un apporto iniziale di 20.000 franchi e migliorò le condizioni di accesso al credito.

Nonostante i successi riscontrati, rimaneva, ancora presente il dato allarmante del tasso di disoccupazione nelle ZFU pari a più del doppio, o a volte, del triplo, della media nazionale e il perdurare di una serie di disparità economiche e sociali rispetto al resto della Francia. Per queste ragioni, il governo francese decise non solo di prorogare il dispositivo delle prime 44 zone franche fino al 31 dicembre 2004, ma, come si è già considerato, di prevedere la creazione e l'individuazione delle altre 41.

5.8.1 La seconda generazione delle ZFU: i risultati

Da quanto si è appreso dal rapporto dell'ONZUS⁴⁰, le ormai 85 ZFU presenti in Francia continuarono a generare una dinamica positiva nei quartieri interessati dal meccanismo agevola-

³⁸ A Roubaix la creazione di un SEM portò alla ristrutturazione di alcune operazioni commerciali ed alla creazione di un "hotel di imprese"; ancora a Mulhouse vennero creati dei laboratori di localizzazione e supportata la creazione di un centro commerciale.

³⁹ A *Mantes-la -Joli* fu proprio un EPA a gestire e costituire un centro d'affari, finanziare una zona industriale ed a contribuire alla ristrutturazione di un centro commerciale.

⁴⁰ *Organisme Nazionale pour les zones urbaines sensibles*, apposito organismo costituito per l'osservazione statistica dei risultati ottenuti nelle ZFU.

tivo, in primo luogo per il crescente numero dei nuovi insediamenti, ed anche per l'incremento nel numero degli occupati (circa 13.500 nuove unità), come risulta dalle seguenti tabelle:

Numero di installazioni annue nelle ZFU della Francia metropolitana					
		2002	2003	2004	2005
ZFU di prima generazione	Numero di insediamenti	3.400	4.800	5.300	5.700
	Percentuale delle nuove imprese sul totale degli insediamenti	61 %	64 %	64 %	64,5%
ZFU di seconda generazione	Numero di insediamenti	-	-	3.000	3.500
	Percentuale delle nuove imprese sul totale degli insediamenti	-	-	65 %	63 %
Insieme delle 85 ZFU	Numero di insediamenti	3.400	4.800	8.300	9.200
	Percentuale delle nuove imprese sul totale degli insediamenti	61 %	64 %	65 %	64 %
<i>N.B.: per insediamenti si intendono sia le nuove imprese create nelle ZFU, che quelle riattivate, recuperate o trasferite da altri territori.</i>					
<i>Fonte : dati Sirène, Insee.</i>					

Esonero dai contributi sociali nelle ZFU di prima e seconda generazione						
	1997	2001	2002	2003	2004	2005
Stabilimenti che beneficiano dell'esonero dai contributi sociali	5.100	10.700	9.248	10.147	13.500	13.900
<i>Di cui imprese che hanno assunto almeno un occupato avente diritto all'esonero</i>	<i>n.d.</i>	<i>n.d.</i>	2.307	2.339	3.664	<i>n.d.</i>
Numero di occupati delle imprese che beneficiano dell'esonero	<i>n.d.</i>	80.100	77.200	81.300	90.500	95.900
Numero di occupati che hanno diritto all'esonero	28.400	65.000	55.567	54.627	68.600	67.700
<i>Di cui numero dei neo-assunti aventi diritto all'esonero</i>	<i>n.d.</i>	<i>n.d.</i>	7.923	8.376	11.930	13.463
<i>N.B.: il numero di occupati effettivi è riferito a quelli assunti a tempo pieno</i>						
<i>Fonte: Acoess et Dares.</i>						

Rimasero invariate solo le condizioni di accesso al mercato del lavoro dei residenti nelle ZFU, in ordine alle quali, negli anni di vigenza delle agevolazioni, non si è registrato un sensibile miglioramento

Per questi motivi, il governo francese ha continuato a sostenere alcune iniziative di rivitalizzazione economica legate alla creazione di specifici supporti all'inserimento, come le *squadre di inserimento per l'impiego*, destinate a facilitare l'incontro tra domanda ed offerta sul mercato del lavoro (di cui una sessantina già all'opera dal 2007) e ha previsto l'accompagnamento dei giovani beneficiari dei contratti di inserimento professionale da parte di specifici referenti incaricati di seguirli durante tutto il loro percorso. Sono state create, infine, *Scuole, dette della Seconda possibilità*, grazie anche al supporto delle collettività territoriali, con l'obiettivo di offrire ai giovani, dai sedici ai venticinque anni, la possibilità di ottenere un diploma.

5.8.2 L'estensione del regime fino al 2011 e le ZFU di terza generazione

Da una dichiarazione del Primo Ministro francese del primo dicembre 2005, si apprese l'intenzione del governo francese di intervenire nuovamente sulla politica urbana, ed in particolare all'amplificazione del dispositivo delle ZFU, visti i dati incoraggianti dell'iniziativa.

Il Comitato Interministeriale della città (CIV), tenutosi il 9 marzo 2006, elaborò un nuovo regime agevolativo, sottoposto ad autorizzazione comunitaria avvenuta, poi, con Decisione della Commissione n. 70/A/2006 del 22 giugno 2006, allo scopo di disporre una proroga delle agevolazioni per le ZFU già esistenti fino al 31 dicembre 2011, estendere i confini di 29 ZFU già presenti e creare altre 15 nuove ZFU, dette di "*terza generazione*", con la decorrenza delle agevolazioni a partire dal 1 agosto 2006⁴¹. Le nuove ZFU sono state, poi, istituite con la L. n. 396 del 31 marzo 2006 (*Loi pour l'égalité des chances*).

⁴¹ Il nuovo dispositivo interessava i comuni: *Hérouville-Saint-Clair ; Montbéliard ; Orléans ; Behren-lès-Forbach ; Denain et Douchy-les-Mines ; Hem ; Auby, Flers-en-Escrebieux, Roost-Warendin, Douai et , Wazier ; Lyon 9° ;*

Si consideri che il nuovo regime in termini di plafond o limiti di esoneri fruibili dai beneficiari è stato autorizzato dalla Commissione sempre con riferimento alle imprese *di nuova istituzione* nelle ormai 100 ZFU, atteso che, per quelle *già presenti*, continua ad applicarsi il regime del *de minimis* per tutte e cinque le agevolazioni fiscali e contributive più sopra specificate.

L'esonero dall'imposta sugli utili, è stato, in particolare, circoscritto ad un plafond annuo di 100.000 € per beneficiario, cui si è aggiunta una maggiorazione pari a 5.000 € per ogni nuovo assunto, a partire dal primo agosto 2006, residente nella ZUS di riferimento. È stato modificato il regime di fuoriuscita digressiva dalla fruizione dell'aiuto, non più dipendente dalle dimensioni dell'impresa beneficiaria, e con durata unica pari a 9 anni, entro i quali è stata comunque graduata l'entità dell'esonero (pari al 60% per i primi 5 anni, al 40%, per i successivi 2 e al 20% e per gli ultimi 2 anni).

Per l'esonero dalla *taxe professionnelle*, l'altra modifica ha riguardato l'ammontare del plafond di riferimento (pari nel 2006 a 337.713,00 € di base netta annua), mentre per l'agevolazione concernente i contributi sociali personali la variazione ha riguardato il limite dell'incentivo fruibile per occupato, non più pari all'1,5% dello SMIC, ma all'1,4%.

Il decreto n. 2007-894 del 15 maggio 2007, ha poi ulteriormente modificato i precedenti decreti di individuazione dei confini delle ZFU del 1996 e del 2004, estendendo anche a tali aree interessate le novità del regime agevolativo⁴².

Quanto ai costi stimati dal governo ai fini dell'applicazione delle agevolazioni si rinvia alla seguente tabella, espressa in milioni di euro:

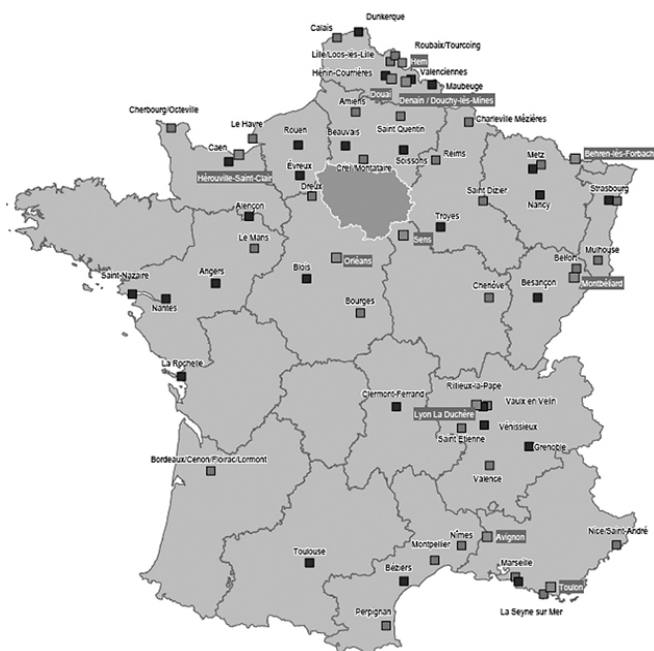
Toulon ; Avignon ; Sens ; Aubervilliers, Bobigny, Drancy et Pantin ; Neuilly-sur-Marne ; Choisy-le-Roi et Orly ; Saint-Benoît et Saint-André.

⁴² In particolare, si fa riferimento ai decreti nn. 96-1154 del 26 dicembre 1996 ed al decreto n. 2004 del 12 marzo 2004, che definivano i confini delle ZFU di prima e seconda generazione.

Sintesi dei costi stimati per le nuove 15 ZFU					
Agevolazioni	2007	2008	2009	2010	2011
Esoneri fiscali	20	35	40	45	50
Esoneri sociali :					
- lordi	31	40	47	56	66
- netti	16	21	25	30	35
TOTALE lordo	51	75	87	101	116
TOTALE netto	36	36	65	75	85

Source : *Rapporto del Parlamento del 2006 in applicazione dell'articolo della legge del 31 marzo 2006*

Les 150 Zones Franches Urbaines



Délégation Interministérielle à la Ville - Centre de ressources - Mars 2006

Pour les 15 nouvelles ZFU : sous réserve de l'approbation du Parlement et l'agrément de la Commission Européenne.

5.9 Le ragioni del consenso europeo sulle ZFU: le decisioni della Commissione

È interessante esaminare le ragioni del consenso espresso dalle autorità comunitarie sul dispositivo delle ZFU francesi.

Per quanto innanzi indicato, il meccanismo agevolativo collegato all'istituzione delle ZFU rientra appieno del divieto sancito dall'art. 107 (ex 87), par. 1 del Trattato, trattandosi di una misura di aiuto *selettiva* e suscettibile di falsare *la concorrenza*, andando essa a favorire solo *taluni* insediamenti produttivi e *taluni* territori. Trattandosi, inoltre, di *aiuti al funzionamento*, e cioè aiuti concessi sotto forma di agevolazioni fiscali destinati a coprire le spese correnti dei beneficiari (esenzione dalle imposte o dai contributi dovute dalle imprese) si tratta di aiuti, in linea di principio, sempre vietati, in quanto privi di quell'effetto di *definitività* solitamente richiesto dalla Comunità alla base della concessione dell'autorizzazione di una determinata misura di aiuto.

La Francia, sottopose per questi motivi il regime di aiuti alla preventiva autorizzazione comunitaria, sin dall'istituzione delle prime 44 ZFU prevista dal citato *Pacte de Relance pour la Ville* del 1996.

Come si è chiarito, infatti, salvo il caso del beneficio rappresentato dall'esenzione dall'imposta sulle società accordata alle imprese ubicate nelle ZFU nei limiti *de minimis* (esentato dalla notifica), le altre quattro agevolazioni fiscali previste dalla legge, in quanto aiuti non rientranti nei casi previsti dai regolamenti di esenzione per categoria, richiedevano, comunque, il rispetto della procedura di previa notifica di cui all'allora vigente art. 88 del Trattato CE.

La Commissione, con decisione n. 159/96 del 23 aprile 1996, autorizzò l'istituzione di queste prime ZFU 44 ritenendo le stesse rientranti nella deroga di cui all'art. 87, 3, lett. c) del Trattato, trattandosi di aree ubicate in regioni svantaggiate *rispetto alla media nazionale*, ed in considerazione del fatto che i benefici accordati alle imprese corrispondenti alle predette quattro tipologie di agevolazioni si presentavano, conforme-

mente a quanto disposto in ambito comunitario - di *durata limitata e decrescente nel tempo* (fino al 2001), di ridotta *intensità*, e circoscritti a *piccole imprese* ed a determinati *quartieri* urbani definiti su *base oggettiva*. Detto regime agevolativo venne poi prorogato dal 2001 al 2008 a seguito della successiva Decisione n. 766/02 del 30 aprile 2002 che confermava la ratio dell'autorizzazione precedentemente concessa.

La creazione delle successive 41 ZFU di seconda generazione, istituite dallo Stato francese con la legge n. 2003-710 del 1 agosto 2003 (*Loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine*), seguì, invece, alla Decisione n. 211/2003 del 16 dicembre 2003, con la quale la Commissione autorizzò anche l'estensione delle agevolazioni alle imprese create o impiantate nelle predette ZFU durante il quinquennio 1 gennaio 2004 - 31 dicembre 2008.

Da notare che, con questa terza Decisione, la Commissione, dopo aver chiarito che il regime d'aiuti corrispondente alle cinque tipologie di agevolazioni fiscali nei confronti delle imprese già insediate al 1 gennaio 2004 si sarebbe potuta continuare a fruire nei limiti del Regolamento del *de minimis*, e così pure, l'esonero dall'imposta sulle società e dai contributi sociali personali per malattia di artigiani e commercianti per le imprese di nuova istituzione nelle ZFU, autorizzò l'applicazione dei restanti benefici alle imprese di *nuova istituzione* sui medesimi presupposti già considerati in commento alla precedente sua Decisione del 1996.

Ma, per quello che qui maggiormente interessa, è solo dalla Decisione n. 70/A/2006 del 22 giugno 2006 della Commissione, con la quale sono state autorizzate le ultime 15 ZFU, create con la legge del 2006, che si ritrovano meglio indicati i limiti, la portata e la finalità delle norme di favore connesse al meccanismo del regime d'aiuto.

Con questa decisione, la Commissione si è espressa con riferimento al regime applicabile alle imprese di *nuova costituzione* insediate nelle ZFU, atteso che per quelle già esistenti e comunque già insediate alla data di entrata in vigore della nuova legge essa ha continuato a ritenere applicabile il solo regime del *de minimis* per la totalità delle agevolazioni fruibili dai beneficiari.

Secondo la Commissione, i vantaggi accordati alle imprese insediate nelle predette ZFU non si sarebbero potute far rientra-

re negli *aiuti a finalità regionale*; e ciò per una serie di ragioni sintetizzabili nelle seguenti considerazioni:

a) per il *contesto territoriale di riferimento delle ZFU*, che risultava essere molto più ristretto rispetto a quello riferibile all'applicazione degli orientamenti sugli aiuti a finalità regionale (aree di almeno 20.000 abitanti);

b) per la *tipologia di aiuti previsti*, che risultavano diversi da quelli previsti dagli orientamenti sugli aiuti a finalità regionale riferiti, essenzialmente, agli aiuti agli investimenti e non anche agli aiuti al funzionamento;

c) per i *soggetti beneficiari*, rappresentati, con riferimento alle ZFU, unicamente dalle piccole medie imprese ivi insediate e non estensibili, dunque, alle grandi imprese.

In secondo luogo, per la Commissione i vantaggi fiscali accordati all'insediamento delle imprese nelle ZFU non si sarebbero potuti far rientrare nemmeno nel regime degli *aiuti all'occupazione*⁴³.

Quest'ultimo regime, infatti, che riguarda tutte le imprese operanti sul territorio comunitario, a prescindere dalle loro dimensioni e localizzazione, ha per obiettivo non solo l'aumento del numero di occupati, ma anche l'ingresso sul mercato del lavoro dei lavoratori svantaggiati (tralasciando il mero approccio geografico che nel regime delle ZFU troviamo nella *clause d'embauche*).

Il Regolamento sugli aiuti all'occupazione, inoltre, prevede un regime della durata massima di *due anni*, e, pertanto, non si aveva alcuna corrispondenza con il più lungo periodo di durata delle agevolazioni previste per l'insediamento nelle ZFU.

Qualche assonanza di regime, secondo la Commissione, si sarebbe potuto trovare tra il regime delle ZFU e quello disciplinato dal *Regolamento sugli aiuti alle piccole e medie imprese*. Tuttavia, differenti risultano essere gli obiettivi perseguiti: il primo, legato agli aiuti alle PMI, diretto a favorire gli investimenti in determinate aree geografiche (e, per questo circoscritti e limitati dalla nota carta degli aiuti a *finalità regionale*⁴⁴); il

⁴³ Regolamento (CE) N. 2204/2002 della Commissione del 12 dicembre 2002 concernente l'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di stato all'occupazione, GUCE L 337 del 13.12.2002.

⁴⁴ Per gli Stati membri, la carta degli aiuti a finalità regionale è costituita, da un lato, dalle regioni autorizzate a beneficiare delle deroghe previste, dall'altro, dai tetti d'intensità degli aiuti. Ciascuno di essi presenta il proprio progetto

secondo, quello relativo alle ZFU, diretto, invece, a favorire una politica di sviluppo delle città nell'ottica della lotta all'esclusione sociale e alla rivitalizzazione delle periferie urbane.

In definitiva, non potendosi applicare al dispositivo delle ZFU i regolamenti di esenzione per categoria ed esclusa, comunque, la fruizione di quei benefici *in de minimis* (limitata, come si è detto, a quelle già insediate), gli aiuti fiscali e contributivi accordati alle imprese di *nuova istituzione* alla data del 1 gennaio 2006 nelle ormai 100 ZFU costituite in Francia, sono stati autorizzati dalle autorità comunitarie come regime *autonomo e speciale*⁴⁵.

Usando le parole della Commissione, il regime delle ZFU si è mostrato, infatti “*centrato su specifiche “zone”, ovvero, quartieri urbani degradati, in funzione dei quali ad oggi non esiste ancora a livello comunitario una linea direttrice o uno specifico inquadramento*”⁴⁶.

Secondo quanto si ricava dalla decisione n. 70/A/2006 in commento, per la Commissione, il regime speciale di aiuti col-

di carta per il periodo di riferimento (oggi 2007-2013), unitamente al regime applicabile (oggetto e forma degli aiuti, dimensione delle imprese). In virtù della competenza esclusiva conferitale in materia di aiuti di Stato, la Commissione adotta le carte (regioni ammissibili + intensità dell'aiuto) tramite decisione. Le carte regionali vengono rivedute periodicamente. Nel caso in cui le condizioni socio-economiche subiscano cambiamenti di rilievo, gli Stati membri possono anche chiedere l'adeguamento del tasso d'intensità e/o delle regioni ammissibili. L'eventuale aggiunta di nuove regioni viene compensata dall'esclusione di aree a densità di popolazione equivalente. Per le regioni che passano dallo statuto di cui all'art. 87, lettera a) a quello di cui all'art. 87, lettera c), è prevedibile una forma di aiuto transitoria e decrescente applicabile fino all'entrata in vigore dei tassi d'intensità previsti per la deroga di cui alla lettera c). Questo periodo transitorio è di quattro anni per gli aiuti all'investimento iniziale e alla creazione di posti di lavoro, e di due anni per gli aiuti al funzionamento.

⁴⁵ A ben vedere, l'unico testo comunitario in cui il dispositivo delle ZFU avrebbe potuto trovare corrispondenza, sarebbe stato quello relativo agli *aiuti di stato alle imprese dei quartieri urbani degradati* del 2 ottobre 1996, che, tuttavia, ha perso efficacia a partire dal 14 maggio 2002; ciononostante, il caso delle ZFU non avrebbe potuto mai rientrare nell'inquadramento del regolamento in parola, in quanto lo stesso prevedeva dei criteri più restrittivi rispetto a quelli presenti nell'ambito del dispositivo francese; in particolare, il totale della popolazione interessata nello Stato membro dalle misure di recupero urbano, non poteva superare l'1% della popolazione e, comunque, la soglia compresa tra i 10.000 ed i 30.000 abitanti.

⁴⁶ Decisione n. 70/A/2006 del 2 giugno 2006.

legato all'istituzione delle ZFU è stato autorizzato in considerazione del fatto che la misura progettata si è mostrata finalizzata:

1) a perseguire un obiettivo comunitario

La finalità del regime è quella della *rivalorizzazione economica e sociale dei quartieri urbani svantaggiati*, che costituisce un *obiettivo strumentale* a quello della coesione economica e sociale imposto dagli articoli 2 e 3 dello stesso Trattato.

A tal proposito, la Commissione ha, in particolare, riconosciuto che *“la politica di coesione può aiutare a risollevere le deboli comunità locali dalle problematiche economiche e sociali, sviluppando un quadro di strategie che mirano al rinnovo ed alla rivitalizzazione delle zone urbane e rurali”*.

Del resto, lo stesso regolamento n 1260/1999 del 21 giugno 1999, nell'ambito delle disposizioni generali sui fondi strutturali, già affermava che: *“Nelle zone urbane conviene insistere sul miglioramento della competitività e della ricerca di uno sviluppo meglio equilibrato tra le Regioni economicamente più forti della rete urbana”*. In quest'ottica, la stessa iniziativa comunitaria URBAN (I e II), basata su tale Regolamento, ha utilizzato un *approccio di tipo integrato*, per la risoluzione dei problemi economici e sociali delle agglomerazioni urbane.

2) è necessaria e proporzionale al raggiungimento dell'obiettivo

La Commissione sottolinea che il regime francese interessa esclusivamente il 2,6% della popolazione totale e che la selezione delle zone avviene sulla base di indici sistematici di natura oggettiva. Le imprese beneficiarie del regime sono, inoltre, solo le micro e le piccole imprese. La grande positività dei risultati raggiunti dalle ZFU, sia di prima che di seconda generazione, ha contribuito a sostenere la convinzione della necessità del dispositivo, anche in considerazione dell'ancora esistente elevato livello di disoccupazione nelle aree interessate.

3) non altera gli scambi in misura contraria all'interesse comune

Il regime interessa solo *micro e piccole imprese* (su 40.922 beneficiarie, 40.020 sono microimprese); la copertura geografica del regime è limitata (2,6% della popolazione); le misure sono circoscritte a quartieri strettamente delimitati e definiti in base a criteri oggettivi; la metà delle imprese interessate sono attive nei settori della sanità, dell'educazione e dell'assistenza sociale; le misure hanno essenzialmente lo scopo di lottare contro l'esclusione sociale nei quartieri particolarmente difficili; le autorità francesi sono particolarmente trasparenti in tutte le procedure e prevedono appositi organi di controllo tenuti alla predisposizione di rapporti annuali; le misure sono limitate nel tempo; le autorità francesi assicurano che le imprese beneficiarie si impegnano a rispettare gli obblighi indicati nel relativo regolamento in materia di necessità, trasparenza e controllo⁴⁷.

5.10 I risultati statistici e gli emergenti profili di criticità delle ZFU di prima e seconda generazione

Senza dubbio l'esperienza francese delle ZFU rappresenta una *best practice* di fiscalità di vantaggio adottata in uno degli Stati membri della UE, in assoluta compatibilità col diritto comunitario.

L'aspetto significativo e di successo del processo di sviluppo urbano francese è stato, come si è visto, il monitoraggio continuo *ex post* dei risultati ottenuti nei territori ove i regimi di esonero hanno trovato applicazione che ha consentito di valutare la reale efficacia del meccanismo e la convenienza di mantenerlo in vita nel sistema nazionale, nonostante i notevoli vincoli di finanza pubblica che la Francia, come tutti gli altri Stati membri, è tenuta ad osservare in virtù dell'adesione all'Unione.

Grazie al monitoraggio eseguito sono stati rilevati, in particolare, alcuni profili di criticità del regime che, nel tempo, sono stati oggetto di cambiamenti dell'operatività ed entità degli aiuti.

⁴⁷ Articoli 6, 7 e 9 del regolamento n. 70/2001 del 12 gennaio 2001.

Il primo monitoraggio risale all'aprile 2006 ed ha riguardato le *ZFU di prima generazione* (ovvero, quelle adottate a partire dal 1 gennaio 1997), in cui è emerso un iniziale successo della misura con riferimento all'incremento di operatori economici e, quindi, del livello di occupazione registrato di tali aree.

Dalle risultanze emerge un dinamismo importante, consistente nell'incremento di circa il 40% di nuove imprese di ben 6 volte rispetto ai precedenti valori rilevati in una ZUS; a ciò si aggiungeva il dato che il 56% delle micro imprese operanti in una ZFU, nonostante le piccole dimensioni, aveva almeno un dipendente (*Zones urbaines sensibles, un enjeu territorial de la cohésion sociale*, DIV, 30 settembre 2004).

Il successivo monitoraggio, pubblicato nel febbraio 2006, ha riguardato sia le *ZFU di prima* che quelle di *seconda generazione* (ovvero quelle operanti a partire dal 1 gennaio 2004), ed ha focalizzato l'analisi dei risultati degli effetti generati dagli sgravi contributivi.

Da tale rilevazione è emerso che, mentre nel 2004 circa ben 12.000 nuovi occupati erano stati assunti nelle 79 ZFU operative, in quelle di seconda generazione non si era registrato un incremento di assunzioni in dette proporzioni.

Si è notato, infatti, che pur registrandosi un aumento delle assunzioni del 42%, circa l'80% dei nuovi dipendenti risiedeva nelle ZFU di prima generazione, di cui circa un terzo risiedeva nei rispettivi quartieri depressi. I nuovi assunti, inoltre, erano per la maggior parte giovani e non diplomati. Altro dato significativo era che nelle ZFU gli imprenditori erano rimasti concentrati all'ambito dei "*servizi resi alle imprese di costruzione*", pur se in quelle di seconda generazione si era rilevato l'insediamento di nuove attività nel settore del commercio e dei servizi alla persona.

Dal campione rilevato è emerso ancora che il 90% degli imprenditori si riteneva comunque soddisfatto per aver collocato la propria attività nelle ZFU. Il maggior problema registrato era quello riferito alla difficoltà di reclutamento di persone competenti che, nelle aree eligibili era alquanto difficile, se non impossibile. Sempre secondo la maggior parte degli imprenditori intervistati, gli sgravi fiscali e contributivi accordati avevano rappresentato comunque un'elevata attrattività per le imprese ad insediarsi in tali zone (*Synthèse de l'enquête conduite en dé-*

cembre 2005 auprès des entrepreneurs installés en ZFU, DIV, février 2006).

Si è rilevato, infine, un effetto negativo con riferimento alle 416 ZRU istituite nell'aprile 2006, che, come si è chiarito, rappresentano l'altra tipologia di zone create precedentemente alle ZFU quasi in concomitanza con quelle di prima generazione. Non a caso, nel 2004 solo 2500 imprese avevano fruito degli esoneri delle ZRU (circa il 20% in meno rispetto al 2003).

La creazione delle 41 ZFU avvenuta proprio nel 2004, è stata rilevata, infatti, come prima causa della crisi delle ZRU atteso che le prime risultavano esser più apprezzate, ovviamente, per i maggiori sgravi previsti.

Nelle rilevazioni di Giugno 2007 si è apprezzato un miglioramento generale delle *performance*. Secondo una sintesi realizzata dal DARES (Direzione centrale della ricerca, degli studi e delle statistiche francese) le 79 ZFU esistenti nel 2005 avevano fatto registrare sgravi contributivi per 13.500 imprese, circa il 13% in più rispetto al 2004.

Si è rilevato che ancora circa l'80% dei nuovi assunti si concentrava nelle ZFU di prima generazione. Il settore in cui si erano concentrati i maggiori insediamenti e la maggior parte delle assunzioni risultava sempre quello delle imprese di costruzione, e veniva confermata altresì la circostanza che poco più di un quarto dei nuovi occupati risiedeva nelle aree di intervento (ZRU, ZUS E ZFU).

Nel successivo rapporto del mese di novembre 2009, l'oggetto dell'indagine campionaria è stato focalizzato sui risultati ottenuti dopo la conversione delle ZRU in ZFU (rapporto dell'INSEE). L'istituto, in particolare, rilevò tre indicatori di riferimento caratterizzanti tale processo di conversione che fornivano le chiavi di lettura delle criticità riscontrate che sono servite poi ad orientare la riforma della politica delle città poi attuata nel 2010.

In primo luogo, la riclassificazione delle ZRU in ZFU è stata positiva sia per il numero degli insediamenti di nuove imprese, che per l'incremento degli occupati, anche se l'incremento registratosi è dipeso, per la maggior parte delle nuove imprese insediate, a meri trasferimenti di quelle già esistenti nelle aree in questione, e non ad effettive nuove creazioni. Inoltre, i territori limitrofi alle ZFU non hanno subito eccessivamente l'influenza

della creazione delle zone franche e di fatto, il costo di insediamento di un'impresa o del suo trasferimento in una ZFU è risultato abbastanza elevato, sebbene non comparabile con quello che gli imprenditori avrebbero dovuto affrontare se si fossero insediati in altre zone.

A prescindere dall'epoca di generazione di ZFU, l'osservatorio ha anche rilevato che, per la prima volta, nel 2009, il numero di insediamenti ha fatto registrare una riduzione in tutte le aree. Il numero di occupati nelle ZFU ha, ugualmente, subito una riduzione del 10% tra il 2007 e il 2008 per la prima volta nella storia delle ZFU.

Gli aspetti positivi del meccanismo agevolativo anche in questi ultimi anni di osservazione, sono stati considerati la *partecipazione attiva* delle collettività locali e dello Stato alla gestione del progetto (con costi a carico del bilancio dello Stato); l'*Assistenza alle imprese* (intercomunalità, società miste) fornita per l'individuazione dei siti e degli immobili disponibili per la gestione delle ristrutturazioni, per l'individuazione delle risorse per finanziare i progetti, nonché gli efficaci sistemi di *controllo e monitoraggio* adottati per la rilevazione delle criticità e la risoluzione delle problematiche riscontrate nell'attuazione della politica urbana.

Tenendo conto delle criticità emerse e dei risultati positivi raggiunti e di quelli ancora attesi in funzione del perdurare del bisogno della riqualificazione e del recupero, anche sociale, delle periferie urbane degradate delle città, il governo francese ha richiesto ed ottenuto dalla Commissione il rinnovo delle agevolazioni sino al 31 dicembre 2014, anche se con alcuni correttivi appositi alle condizioni di accesso e di fruizione degli incentivi. Vediamo come.

5.11 La proroga del regime ZFU sino al 31 dicembre 2014, l'applicazione del *de minimis* ed il rafforzamento della *clause d'embauche*

Ai sensi dell'articolo 157 della legge finanziaria francese per il 2012, il regime di esonero vigente in Francia per le ZFU è

stato prorogato sino al 31 dicembre 2014, anche se con una serie di importanti modifiche rispetto a quello previgente⁴⁸.

Nella specie, gli esoneri fiscali e contributivi si applicano oggi a tutte le micro e piccole imprese che si trasferiscono o nascono in una delle 100 ZFU già istituite negli anni precedenti⁴⁹, con una prima differenza che riguarda la limitazione del regime alle imprese ed attività per le quali vi sia almeno un occupato. In tal modo si è inteso orientare il regime agevolativo alla finalità di ottenere principalmente un incremento occupazionale, più che puntare all'insediamento di nuove imprese nell'area selezionata⁵⁰.

Altra novità è rappresentata dalla previsione dell'applicabilità di tutte le agevolazioni fruibili nei limiti del Regolamento del *de minimis*, e quindi dal trasferimento della collocazione delle norme agevolative fiscali e contributive dall'ambito di un regime d'aiuti "speciale" e "dedicato" all'attuazione di un obiettivo strumentale della politica di coesione, rappresentato dalla politica urbana, all'ambito degli *aiuti di importanza minore che*, come si ricorderà, non richiedono alcuna autorizzazione per la loro scarsa significatività sul livello di concorrenza delle imprese beneficiarie rispetto a tutte le altre dell'area di riferimento. Nella precedente normativa il *de minimis* trovava applicazione per le sole imprese che già avevano sede nelle ZFU, e non anche per quelle di nuovo insediamento.

Un'altra innovazione del regime che, di fatto, rappresenta altra conferma della nuova direzione impressa allo strumento agevolativo è la subordinazione dell'applicazione degli sgravi *fiscali* alle imprese che dal 1 gennaio 2012 si insediano nella ZFU e che abbiano almeno un dipendente col rispetto alla *clause d'embauche*, e, quindi, alle condizioni richieste per il riconoscimento degli sgravi contributivi, anch'esse modificate e rese più restrittive.

La *clause d'embauche* aveva già subito modifiche passando dalle ZFU di prima generazione, per le quali si stabiliva la necessità di impiegare almeno un terzo dei residenti nell'area de-

⁴⁸ Loi n. 2011/1977 del 28 dicembre 2011.

⁴⁹ Che sono sempre quelle con meno di 50 dipendenti e un attivo patrimoniale non superiore a 10.000 €.

⁵⁰ Restano invece non ancorate a detta condizione le agevolazioni fiscali previste sulle imposte indirette, come la *taxe foncière*.

pressa a quelle di terza generazione, operative a partire dal 2006, dove l'obbligo si era elevato alla percentuale del 50%.

Ebbene, con le novità introdotte dalla legge di proroga del regime sino al 31 dicembre 2014, per le imprese che si stabilizzano in una delle ZFU a partire dal 1 gennaio 2012, la condizione d'impiego è stata ulteriormente rivista con la previsione di nuovi parametri.

Innanzitutto la percentuale di occupati tra residenti e non residenti dell'impresa insediata nella ZFU o ZUS deve essere rispettata per 5 anni e verificata per ogni nuova assunzione, e non più, per ogni due dipendenti. A partire, inoltre, dalla seconda assunzione, è necessario che il contratto di lavoro del nuovo occupato sia a tempo indeterminato o a tempo determinato di durata pari ad almeno 12 mesi. Queste condizioni devono, inoltre, essere mantenute sia con riferimento alle nuove assunzioni effettuate a decorrere dalla data di localizzazione dell'impresa nella ZFU, che con rispetto al numero totale di occupati assunti nell'impresa.

Le nuove disposizioni precisano inoltre, che per soggetto residente in una ZFU o ZUS, si intende chi risiede nella zona da almeno 3 mesi consecutivi⁵¹. Nell'ipotesi in cui la condizione d'impiego venga meno in occasione dell'assunzione di un nuovo occupato, e se entro tre mesi la proporzione richiesta tra residenti e non residenti non viene ripristinata, gli esoneri contributivi vengono sospesi per tutti i lavoratori per i quali l'impresa avrebbe diritto, a decorrere dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è venuta meno la condizione di residenza, e fino al primo giorno del mese successivo quello in cui la stessa è stata ripristinata. Gli sgravi non fruiti nel periodo di sospensione dell'agevolazione non possono essere più recuperati dall'impresa.

Gli esoneri contributivi, inoltre, non trovano più applicazione per i lavoratori già assunti al 1 gennaio 2012 in una delle ZFU di prima generazione (operanti, cioè, dal 1997)⁵².

⁵¹ I lavoratori residenti devono essere, titolari di un contratto a tempo indeterminato o determinato di almeno 12 mesi e della durata minima di 16 ore settimanali, ovvero, 69 ore al mese e/o 730 ore all'anno, escludendo dal computo gli straordinari.

⁵² Nonostante le regole vigenti in materia di cumulabilità delle agevolazioni delle ZFU, le quali, in linea di principio, non possono essere fruiti insieme ad altre tipologie di aiuti operanti nel medesimo ambito, le stesse sono in ogni

Nonostante le criticità emerse a seguito delle rilevazioni dei risultati perseguiti nelle zone in questione riferite alle difficoltà applicative della *clause d'embauche*, va osservato che è stato proprio il risultato riferito alla bassa specializzazione della forza lavoro che ha indotto il governo francese ad ancorare i benefici fiscali alle sole condizioni per ottenere gli sgravi contributivi, imposti con la *nuova clausola di residenza*, depotenziando l'applicabilità del regime per le imprese che, solo per goderne, dimostravano interesse all'insediamento.

La *ratio* sottesa a tale scelta governativa della richiesta di proroga del regime si ritrova, dunque, nella necessità di circoscrivere e delimitare gli aiuti alla finalità extrafiscale premiale del potenziamento del numero degli occupati nelle imprese già esistenti e collocate nelle ZFU, a prescindere dal loro grado di specializzazione, rimanendo in essere il bisogno della riqualificazione e recupero, anche sociale, del degrado ancora presente nelle periferie urbane e non, quindi, quello della creazione di "nuovi" insediamenti produttivi, strategici ed innovativi da parte degli investitori che, negli anni di monitoraggio e di controllo dell'efficacia del regime, si sono dimostrati esclusivamente orientati all'insediamento per l'appetibilità dei benefici fiscali fruibili.

caso cumulabili con le nuove agevolazioni sugli sgravi contributivi previsti per le ore di straordinario. Tali agevolazioni, operative per gli straordinari effettuati a decorrere dal 1 settembre 2012, possono essere fruiti dalle imprese con meno di 20 dipendenti, e prevedono l'applicazione di una deduzione forfettaria per i contributi dovuti dalle imprese sulle retribuzioni erogate come remunerazione del lavoro aggiuntivo dei dipendenti.

CAPITOLO SESTO

LE POLITICHE DI SVILUPPO NAZIONALI: PROFILI RICOSTRUTTIVI ED IPOTESI APPLICATIVE ALLA LUCE DEI VINCOLI INTERNI ED ESTERNI DEL TRATTATO

SOMMARIO 6.1 *La fiscalità di sviluppo* come strumento di attuazione di politiche nazionali coerenti con quelle europee - 6.2 Analisi storica delle più risalenti proposte di fiscalità differenziata per il Mezzogiorno d' Italia - 6.3 Alcuni regimi agevolativi fiscali vigenti: tipologie, *ratio* e peculiarità - 6.3.1 Il cd. taglio del cuneo fiscale: da *regime di aiuto* a misura di carattere generale e, per il Mezzogiorno, ad aiuto in *de minimis* - 6.3.2 La stabilizzazione del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate: misura autorizzata, ma sospesa - 6.4 Le agevolazioni fiscali per reti e distretti: il depotenziamento dello strumento agevolativo - 6.5 La sperimentazione di Zone franche urbane in Italia: un caso emblematico di regime costruito in coerenza con la politica di coesione poi abbandonato - 6.6 I "passi avanti" del legislatore sulla fiscalità di vantaggio con *Il Piano per il Sud*. Inadeguatezza degli strumenti - 6.7 Le premesse metodologiche per l'uso strumentale del fisco nelle politiche di sviluppo regionale: riflessioni conclusive e prospettive.

6.1 La fiscalità di sviluppo come strumento nell'attuazione di politiche nazionali coerenti con quelle europee

Le politiche di sviluppo economico regionale in Europa, come si è visto, hanno tra gli obiettivi quello di far affluire nelle aree depresse della Unione capitali esteri per sostenere il proces-

so di crescita della produzione e del reddito avviato con gli investimenti di iniziativa locale.

Per attirare nuovi capitali, i Governi (centrali e locali) possono intervenire, oltre che con investimenti pubblici diretti (ad esempio nel campo delle infrastrutture), con la concessione di agevolazioni di natura finanziaria (erogate sotto forma di contributi in conto capitale o in conto interessi) o con manovre sul sistema di tassazione o altre agevolazioni di carattere fiscale.

Le reali possibilità di intervento sono ancorate, tuttavia, oltre che al rispetto dei principi costituzionali e sistematici delle legislazioni nazionali, ancor di più, all'insieme dei vincoli imposti direttamente dal Trattato dell'Unione e dall'*acquis communautaire*, che ad oggi rappresenta la piattaforma comune di diritti ed obblighi che si sono sviluppati all'interno dell'Unione cui il diritto degli Stati membri deve attenersi per permanere in Europa ed operare conformemente alle finalità e prerogative del mercato unico.

Il Trattato e l'Unione, con l'intervento continuo e sistematico delle proprie istituzioni, prime tra tutte, la Commissione, non rappresentano, tuttavia, da sole il freno all'efficacia di politiche di sostegno per lo sviluppo ed il rilancio della produttività e competitività delle imprese.

Aggravano la posizione competitiva di talune aree dell'Unione le difficoltà che si originano dal processo di integrazione giuridica tra gli ordinamenti che, sebbene, come si è visto, punti all'armonizzazione ed al riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, continua a far registrare, proprio sul piano della fiscalità, ancora molte inefficienze che, il più delle volte, si coniugano con altri fattori che pure incidono sulla compiuta integrazione dei mercati e non consentono, quindi, di permetterne una isolata valutazione.

La regolamentazione societaria, ad es., insieme a quella dei rapporti di lavoro, ed il più delle volte proprio quella di natura fiscale, possono indurre le imprese a collocarsi in uno Stato membro dell'Unione anziché nel proprio Stato di residenza con l'effetto di generare l'alterazione di quella concorrenza "libera e leale" che si fonda sulla valutazione di fattori essenzialmente economici che impone l'Europa.

Nel corso di questo lavoro, si è proposta una comparazione tra i sistemi fiscali dei più significativi Paesi membri della UE,

anche allargata, che ha messo in luce le differenze, ancora molto eclatanti, nei sistemi di tassazione diretta delle imprese, soprattutto in termine di aliquota applicata, nonostante gli sforzi delle istituzioni europee al “riavvicinamento” delle legislazioni di settore che, tuttavia, è un processo accolto con resistenza dagli Stati membri che pretendono di mantenere il controllo delle proprie politiche fiscali e del gettito nazionale, non avendo più, peraltro, a propria ed esclusiva disposizione, la politica monetaria.

Nella comparazione operata si sono segnalati i diversi meccanismi impositivi di favore che accompagnano la determinazione della base imponibile del reddito d'impresa nei vari Paesi dell'Unione ed, in certi casi, le forme di incentivazione che meglio di altre, risultano essere state adottate in funzione promozionale per l'attuazione di politiche tese al rilancio dello sviluppo, della produttività e della competitività dei propri territori.

Senza dubbio, uno strumento agevolativo significativo in tal senso è quello delle Zone Franche Francesi che, come si è visto, può considerarsi un caso di successo per i risultati ottenuti e che rappresenta l'esempio di un regime di aiuti ad hoc, progettato e costruito dalle autorità francesi, per il perseguimento di una delle politiche di maggiore spessore all'interno della politica di coesione europea anche per Europa 2020, che è quella urbana.

Sin dagli originari orientamenti e in quelli di riforma dei regolamenti dei Fondi Strutturali, la Commissione Europea ha assegnato, invero, una funzione centrale alle politiche urbane con le quali perseguire l'obiettivo di incrementare la prosperità economica e l'occupazione nelle città, a promuovere la parità di opportunità, l'integrazione sociale, a migliorare l'ambiente urbano, a contribuire a *una buona amministrazione* e ad accrescere la partecipazione degli operatori locali e dei cittadini.

La competitività della città è, infatti, strettamente legata alla capacità della stessa di avere strutture produttive di beni e servizi di alta qualità e centri di ricerca capaci di produrre conoscenza e innovazione, di attrarre dall'esterno talenti, imprese e capitali per lo sviluppo di (nuovi) business compatibili con l'ambiente urbano, quali quelli legati alla cultura, alla salute, al turismo, al sapere, al tempo libero e, allo stesso tempo, assicurare ai suoi cittadini uno standard di vita elevato e sostenibile nel lungo periodo.

Altro esempio emblematico e significativo di successo in Europa può considerarsi quello dell'Irlanda, un Paese che, fino al principio degli anni Ottanta, aveva un tessuto socio economico assimilabile in gran parte a quello del Mezzogiorno e che in pochi anni è riuscito a colmare il gap economico e tecnologico esistente con gli altri Paesi della Comunità europea, dimostrando di essere in grado di attirare l'interesse degli investitori esteri.

Ciò che ha determinato una trasformazione così radicale dell'economia irlandese in brevissimo tempo è stato proprio l'uso strumentale (per molti, spregiudicato) degli incentivi fiscali e, più in generale, l'adozione di una politica fiscale orientata all'attrattività di capitali esteri nel suo territorio¹.

Si registrano ancora buoni risultati nelle politiche regionali in Spagna, dove, per contrastare il fenomeno della disoccupazione dilagante e risalire la china dello sviluppo, le autorità nazionali, usando la leva fiscale e contributiva, hanno spinto le imprese del territorio in direzione dell'aumento dell'occupazione.

In particolare, il governo iberico, oltre ad una specifica normativa sui cd. *centri di coordinamento* di imprese multinazionali insediati nella regione Basca e sulle attività imprenditoriali ivi avviate, ha istituito un particolare regime di tassazione per le holdings, un sistema agevolato per le attività localizzate nelle isole Canarie ed altre agevolazioni fiscali a carattere locale.

Hanno seguito questa strada anche il Portogallo con la creazione del centro "offshore" di Madeira; la Germania con agevolazioni destinate a favorire gli investimenti stranieri nella parte orientale del Paese. L'Olanda, ed ancora la Francia che, come la

¹ La riforma fiscale irlandese è avvenuta attraverso una diminuzione progressiva dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società che ha raggiunto, nel 2002, l'aliquota unica del 12,5% per tutte le società, a prescindere dalla tipologia di attività svolta e dalla provenienza dei capitali investiti. Questo uso "spregiudicato" della politica fiscale per attirare capitali internazionali ha determinato discriminanti fiscali tra imprese esterne e domestiche, fino a provocare, com'è noto, il richiamo della Commissione europea, che già nel 1998 contestò all'Irlanda la violazione dei principi di concorrenza fiscale, imponendole di procedere ad una riforma fiscale nell'ambito della quale uniformare le aliquote applicate ai redditi d'impresa, a prescindere dalla nazionalità di provenienza dei capitali investiti. Nonostante le limitazioni alle agevolazioni offerte dal sistema fiscale, il modello irlandese rimane ancora oggi molto conveniente rispetto a quello vigente negli altri stati della Comunità, soprattutto per determinate attività che, in base ad accordi presi con la Commissione per permettere la gradualità del passaggio al nuovo sistema, hanno continuato a fruire dell'imposizione ridotta al 10% fino al 2010.

Spagna, hanno previsto una speciale normativa in materia di holdings; il Belgio che ha dato vita ad una particolare normativa indirizzata a richiamare sul proprio territorio i centri di servizio, di coordinamento e di distribuzione delle grandi imprese multinazionali.

L'esperienza italiana, purtroppo, non registra tali successi.

Le proposte di fiscalità differenziata avanzate in questi anni hanno, al più, riguardato e senza grandi risultati in termini di efficacia dei benefici accordati, le aree depresse del Sud e centro Nord che sono quelle già in deroga secondo il Trattato e si sono concentrati sugli investimenti in beni materiali e, secondo ammontari più contingentati, su quelli immateriali. Molte proposte, come si vedrà, non sono state autorizzate dalla Unione, altre sono state depotenziate come misure generali o come aiuti in *de minimis*, ed alcune altre, sebbene autorizzate, non sono operative, anche per mancanza dello stanziamento dei fondi necessari.

Tra le più recenti misure dedicate al sostegno alla crescita ed allo sviluppo economico del Paese vanno segnalate quelle contenute nel recente D.L. n. 98/2011, come modificato, da ultimo, dall'articolo 90 del D.L. n. 1 del 2012 e nella Legge di stabilità per il 2012 (la n. 183/2011) che si presentano, per la maggior parte di esse, come norme di deroga al sistema tributario ordinario applicabili alla generalità delle imprese e che, quindi, non costituiscono aiuti fiscali.

Si è modificato, ad esempio, il regime tributario di riportabilità delle perdite di impresa, di cui all'art. 84 del TUIR, eliminando per quelle già operative il previgente limite temporale di cinque anni, pur limitando all'80% l'importo della perdita riportabile. Per le imprese di nuova costituzione, le perdite conseguite nei primi tre esercizi saranno deducibili, invece, al 100%, e non, quindi, limitatamente all'80%, pur se limitatamente all'utile conseguito nell'anno, e riportabili a nuovo sempre senza alcun limite temporale (art. 23, comma 9, D.L. 98/2011).

Per favorire il finanziamento delle imprese mediante capitale proprio, è stato introdotto l'Aiuto alla crescita economica (ACE), che consiste nella possibilità di dedurre dal reddito imponibile la componente derivante dal rendimento di nuovo capitale proprio. La misura è diretta a ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, ed intende, quindi, rafforzare la

struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano (art. 1, D.L. 201 del 2011).

Per promuovere, invece, la costituzione di nuove imprese, soprattutto da parte di giovani o di coloro che perdono il posto di lavoro, a decorrere dal 1° gennaio 2012, è stato modificato il regime fiscale semplificato dei cd. “contribuenti minimi” con il riconoscimento di una tassazione forfettaria del 5% per i titolari di reddito d’impresa e i lavoratori autonomi con redditi fino a 30 mila euro con riguardo esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono l’attività d’impresa, o che l’abbiano intrapresa, dopo il 31 dicembre 2007 (art. 27, D.L. 98/2011); regime, che, al pari dei precedenti, nonostante la natura agevolativa, rappresenta una misura fruibile da parte di tutti gli operatori che rientrano nei limiti di fatturato indicati dalla disposizione, a loro volta dipendenti dalle implicazioni che tale sistema sortisce sull’imposta sul valore aggiunto². L’agevolazione si applica, invero, anche oltre il quarto periodo d’imposta successivo a quello di inizio dell’attività, ma non oltre il periodo d’imposta di compimento del trentacinquesimo anno d’età³.

Con il D.L. n. 225 del 2010, modificato dalla legge di stabilità per il 2012 (legge n. 183/2011) si è, del pari, prevista la possibilità di riconoscere come crediti d’imposta le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio (*Deferred Tax Asset*); la disposizione, nata per le criticità del sistema bancario italiano, risulta esser facoltativa per tutte le imprese che vi intendano optare, mentre rappresenta il regime ordinario di determinazione dell’imponibile per le banche⁴.

Nel filone degli interventi per la crescita si collocano anche norme che sono funzionalmente dirette a favorire solo talune imprese o produzioni e, quindi, di norme con le quali vengono a determinare aiuti fiscali di Stato che, tuttavia, a motivo del loro

² Sul punto si veda quanto già analizzato al Cap. I.

³ In sostanza il regime fiscale agevolato si estende fino ai trentacinque anni, anche oltre il limite temporale dei cinque anni, per chi abbia iniziato l’attività imprenditoriale in giovane età. Rimane fermo, peraltro, che chi intraprende un’attività o l’abbia intrapresa dopo il 31 dicembre 2007, avendo più di trentacinque anni di età, potrà godere del beneficio in esame entro il limite dei cinque anni.

⁴ In particolare, la quota delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio e derivante dalla deduzione dei componenti negativi di reddito si trasforma in crediti d’imposta.

effetto, potrebbero essere “tollerati” dall’insieme delle cause di giustificazioni del sistema giuridico integrato interno e comunitario. La genericità delle norme ad oggi emanate ed i rinvii a successivi decreti di natura non regolamentare non consentono, in certi casi, di prevedere l’eventuale riconducibilità degli stessi nei limiti del Regolamento n. 800/2008 o in altri casi di esenzione dagli obblighi di previa autorizzazione della Commissione.

A tal fine si segnala che il recente art. 18 del D.L. n. 179/2012 ha introdotto misure di compensazione fiscale tra contributi pubblici e imposte sui redditi, IRAP ed IVA a favore dei soggetti concessionari per realizzare nuove infrastrutture stradali, autostradali, ferroviarie e portuali con il sistema del *project financing*. La misura appare di dubbia compatibilità con il divieto di aiuti fiscali, pur se il legislatore sembrerebbe non averla sottoposta al vaglio della Commissione per determinarne la relativa legittimità.

Sono stati previsti anche aiuti fiscali a sostegno dei sottoscrittori di “*Fondi di Venture Capital*”, con l’art. 31 del D.L. 98/2011, modificato dal successivo D.L. n. 1/2012, conv. nella L. n. 27/2012, nelle fasi di avvio delle nuove imprese, concessi con l’esenzione da imposizione dei proventi derivanti dalla partecipazione. L’applicazione di detta esenzione, nell’ipotesi in cui la sottoscrizione avvenga da parte di soggetti titolari di reddito di impresa, è stata sottoposta ad autorizzazione comunitaria⁵.

Si segnala, infine, che in questa legislatura si è predisposto anche il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale

⁵ Si tratta di fondi comuni di investimento che investono prevalentemente in strumenti finanziari quotati (azioni, obbligazioni, ecc.), che investono almeno il 75% dei capitali raccolti in società non quotate nella fase di sperimentazione (*seed financing*); costituzione (*start-up financing*); avvio dell’attività (*early-stage financing*); sviluppo del prodotto (*expansion financing*). Le società destinatarie dei FVC devono possedere le seguenti caratteristiche: non essere quotate; avere sede operativa in Italia; le relative quote ed azioni devono essere direttamente detenute, in via prevalente, da persone fisiche; essere soggette all’imposta sul reddito delle società (o imposta analoga prevista dalla legislazione locale) senza possibilità di esenzione né totale né parziale; esercire attività di impresa da non più di 36 mesi; avere un fatturato non superiore ai 50 milioni di euro (in base all’ultimo bilancio approvato prima dell’investimento del FVC). Le quote di investimento oggetto delle suddette misure devono essere inferiori a 2,5 milioni di euro per piccola e media impresa destinataria, su un periodo di dodici mesi.

con il quale si intende orientare e modificare lo stesso nel senso “favorevole alla crescita e all’equità”.

Il Consiglio dei ministri ha approvato ad aprile di quest’anno il disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale (A.C. 5291) che, attualmente, è all’esame della Camera che vi ha già apportato alcune significative modifiche⁶.

Nel corso dell’esame in sede referente, l’originario testo è stato accorpato in soli 4 articoli. Con l’art 4 del cit. ddl, per quel che qui maggiormente interessa, si intenderebbe procedere a revisione dell’imposizione sui redditi di impresa e proseguire con l’adozione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché dirigersi verso una razionalizzazione delle imposte indirette e del sistema dei giochi. L’originario art. 14 della prima versione del ddl, in materia di tassazione ambientale, è stato soppresso in attesa che la proposta di Direttiva sulla tassazione dell’energia (COM(2011)169) venga approvata in via definitiva.

6.2 Analisi storica delle più risalenti proposte di fiscalità differenziata per il Mezzogiorno d’Italia

In Italia è da tempo aperto il dibattito sulla opportunità di introdurre agevolazioni fiscali a sostegno di talune aree del Paese e, segnatamente, di quelle depresse del Mezzogiorno d’Italia, ma la concreta possibilità di ricorrere ad aiuti fiscali per finalità di sviluppo economico regionale finora ha trovato la ferma opposizione da parte dell’UE, che ha sempre associato i regimi fiscali di favore a violazioni della libera concorrenza nell’ambito del mercato comune.

La Commissione, infatti, pur essendosi mostrata favorevole a misure a sostegno di nuovi investimenti o nuova occupazione, come ad esempio è avvenuto in materia di crediti d’imposta ed

⁶ Nel corso dell’esame in sede referente, l’originario testo ha subito numerose modifiche ed è stato accorpato in soli 4 articoli concernenti, oltre alle procedure di delega (articolo 1), la revisione del catasto dei fabbricati, nonché norme in materia di evasione ed erosione fiscale (articolo 2), la disciplina dell’abuso del diritto ed elusione fiscale, norme in materia di tutoraggio, semplificazione fiscale e revisione del sistema sanzionatorio, la razionalizzazione organizzativa dell’Amministrazione finanziaria, nonché la revisione del contenuto e della riscossione degli enti locali (articolo 3).

esenzione contributiva che sono stati, di norma, accordati perché ritenuti rientranti nei vincoli imposti dal Trattato (art. 87, ora 107), è stata sempre contraria ai cd. “*aiuti al funzionamento*” destinati a ridurre le spese correnti in favore delle imprese operanti in una sola parte del territorio nazionale, trattandosi di aiuti selettivi e, dunque, in linea di principio, di misure vietate dalla UE.

Il governo italiano chiese per la prima volta, nel 1998, un parere preliminare sull’attuazione di eventuali sgravi fiscali per le aziende che intendevano operare nel Mezzogiorno. I Commissari alla Concorrenza dell’epoca (Mario Monti e Karel Van Miert), investiti della questione, espressero un parere negativo, proprio sull’assunto che detti incentivi di natura fiscale, non legati a nuovi investimenti o alla creazione di nuovi posti di lavoro, avrebbero costituito aiuti al funzionamento contrari al principio comunitario della libera concorrenza e forieri di discriminazioni tra imprese. Per tali motivi, a parere dei Commissari, si sarebbe potuta seguire, come strada alternativa, quella di un’eventuale *defiscalizzazione* degli oneri sul costo del lavoro in tutto il territorio italiano considerato l’elevato livello di questo costo che era, ed è, ben più elevato rispetto a quello degli altri Stati membri.

Il quesito fu riproposto nel settembre 1999 con l’obiettivo di verificare con la Commissione europea la possibilità di adottare regimi fiscali differenziati tra le imprese del Sud e del Centro-Nord del Paese, nonché incentivi fiscali di tipo continuativo a favore delle imprese del Mezzogiorno.

Sempre il Commissario alla Concorrenza dell’epoca, richiamando il contenuto di una lettera sull’argomento fatta pervenire all’allora ministro delle Finanze, sostenne che quel tipo di misure avrebbero dovuto superare il doppio filtro imposto dalla disciplina degli aiuti di stato e dal Codice di condotta e che nessun incentivo fiscale a carattere continuativo si sarebbe potuto accordare ai territori meridionali, se non quelli specificamente collegati all’insediamento di nuovi investimenti e alla creazione di nuova occupazione che, come si è visto, sono aiuti per i quali, a certe condizioni, è la stessa Comunità a regolamentarne la fruibilità (aiuti a finalità regionale).

Un ulteriore tentativo venne compiuto alla fine del 2000 quando, in sede di approvazione della Legge Finanziaria per il 2001, il Governo italiano ripropose per la terza volta un quesito alla Commissione europea, per valutare l’applicabilità di

un'aliquota differenziata più bassa a favore del Mezzogiorno, che anticipasse una futura riduzione generalizzata dell'imposizione in tutto il Paese. La richiesta venne inoltrata sul presupposto della compatibilità di detto regime di aiuti alla deroga di cui al cit. art. 87 (107), par. 3, lett. a) del Trattato in ragione del tenore di vita anormalmente basso e la grave forma di sottoccupazione esistenti in detti territori. La risposta anche in quell'occasione fu negativa, in considerazione del fatto che la misura proposta avrebbe generato effetti distorsivi della concorrenza. Si legge in quel documento che una *“differenziazione della fiscalità in una sola parte dello Stato, anche se estesa come il Mezzogiorno, non dovrebbe essere confusa con la sana concorrenza fiscale tra Stati”*⁷.

Alla totale chiusura registratasi nel passato verso ogni forma di fiscalità differenziata per le talune aree del Paese, si contrappone, solo più di recente, l'apertura che si registra sin dall'epoca dell'approvazione da parte del Parlamento Europeo del cd. Rapporto Hokmark in epoca coeva alla riforma degli aiuti di Stato per il periodo 2005-2009.

In detto rapporto, come si è avuto modo già di segnalare, la Commissione parlamentare europea per i problemi economici e monetari ha ritenuto che la concessione di un aiuto di Stato possa essere permessa quando *“l'aiuto generi un valore aggiunto che non si potrebbe ottenere con alcuna altra misura politica”*, e che potrebbero ammettersi aiuti anche attraverso la concessione *“di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a 5 anni”*.

Il provvedimento, pur se correlato a linee di indirizzo politico, ha rappresentato un segnale positivo e incoraggiante che i Governi dei singoli Stati membri potrebbero sfruttare nel modo più opportuno proprio per ricorrere al Fisco come leva per il ri-

⁷ E ciò, nonostante lo stesso Commissario dell'epoca, Monti, in risposta ad una interrogazione parlamentare si fosse dimostrato favorevole alla concessione di aiuti di Stato nelle regioni del Mezzogiorno, anche se aveva ritenuto di dover subordinare la compatibilità di detto regime di aiuti ai soli casi eccezionali in cui gli stessi potevano essere giustificati in funzione del loro contributo allo sviluppo regionale, in base alla loro natura e a condizione che il loro livello fosse proporzionale agli svantaggi che essi stessi si proponevano di colmare.

lancio dell'economia delle aree depresse e come sostegno alla competitività dell'intero Paese.

Nonostante questi segnali di apertura restano, tuttavia, ancora numerosi i casi in cui lo Stato continua ad introdurre *incentivi fiscali* con la finalità dichiarata di incoraggiare processi di sviluppo dell'economia del paese che si manifestano selettivi, materialmente e/o territorialmente e che si mostrano non coerenti e conformi alle cause di giustificazione previste dai principi di derivazione comunitari e che, dunque, sono stati considerati aiuti incompatibili. Per alcuni di essi sono state anche aperte procedure di infrazione contro l'Italia da parte delle autorità comunitarie.

Si considerino, a titolo esemplificativo, gli incentivi della cd. Tecno-Tremonti, di cui al D.L. n. 269/2003 (conv. nella L. n. 326/2003). Si tratta di una serie di norme con le quali il Governo italiano aveva introdotto alcuni incentivi fiscali per la finalità dichiarata di favorire lo sviluppo "*dell'economia nazionale*" consistenti nella previsione di una normativa di favore per le società ammesse alla quotazione in mercati regolamentati e per taluni organismi di investimento collettivo che, al verificarsi di determinati presupposti, consentivano l'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa delle spese sostenute per la quotazione, la riduzione per tre anni dell'aliquota di tassazione dell'IRPEG al 20% e la riduzione dal 12,5% al 5% dell'imposta sostitutiva dovuta sul risultato di gestione di cui agli artt. 1, lett. d), 11 e 12 del cit. D.L. n. 269.

Con la medesima fonte normativa venne prevista, al fine dichiarato di promuovere gli investimenti in ricerca e sviluppo ed il "*made in Italy*" all'estero, la detassazione del reddito d'impresa per un importo corrispondente ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti (art. 1, cit., lett. a), alle spese sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero (lett. b), ed alle spese sostenute per stage aziendali (lett. c).

Ebbene, la Commissione ha dichiarato l'incompatibilità di queste misure agevolative, non solo perché non previamente autorizzate ma, per quel che più conta, perché le ha ritenute selettive e, dunque, contrarie alla disciplina in materia di aiuti di stato. La violazione è stata confermata dalla Corte di giustizia cui era

ricorso il Governo italiano con particolare riferimento alle misure riferite alle agevolazioni per le quotazioni in borsa⁸.

Altro aiuto per il quale la Commissione ha aperto un'indagine formale contro l'Italia è quello riferito alle agevolazioni disposte per le concentrazioni tra piccole e medie imprese di cui all'art. 2, D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito in L. 31 luglio 2005, n. 156, anch'essa introdotta al fine dichiarato di rilanciare lo sviluppo del Paese. La norma prevedeva un credito d'imposta pari al 10% dell'incremento del valore della produzione dell'impresa concentrataria rappresentato dalla base imponibile ai fini dell'Irap, da utilizzarsi in compensazione dei pagamenti di altre imposte o di contributi sociali.

L'incompatibilità della misura, secondo la Commissione, deriva dal fatto che la stessa stimolerebbe la crescita "esterna" delle PMI, ma non sarebbe idonea a generare nuovi investimenti o creazione di posti di lavoro. L'incentivo, inoltre, non limitava espressamente gli aiuti alle imprese che non erano state in precedenza destinatarie di altri aiuti considerati illegali e che, quindi, per questo motivo, rimanevano soggette alle procedure di recupero di quelli fruiti indebitamente.

Altra misura dichiarata illegittima è ancora quella disposta dalla Regione Sicilia con una serie di esoneri Irap per imprese operanti in taluni settori o in determinati centri finanziari ed assicurativi istituiti per talune società operanti nel settore bancario e assicurativo⁹ (Decisione della Commissione del 7 febbraio 2007, n. 498, n. 2007/498/CE)¹⁰.

⁸ Nel 2004 la Commissione ha concluso che il regime di detassazione per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero violava le regole sulla concorrenza e rappresentava un aiuto di stato incompatibile, ad eccezione dell'eventuale fruizione dell'agevolazione da parte delle piccole e medie imprese per le quali venivano rispettate le condizioni di cui all'art. 5, lettera b), del Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001. Intimava, per questo, alla Repubblica italiana il recupero dell'aiuto. Con la Decisione C (2005) 591 del 16.3.2005 e C(2005) 3302 del 6 settembre 2005, la Commissione ha considerato incompatibili anche le norme del D.L. n. 269/2003 che prevedevano le agevolazioni per le società che intendevano affacciarsi alla quotazione in borsa. Tale decisione è stata impugnata dallo Stato italiano dinanzi al Tribunale di primo grado dell'Unione ed alla Corte di Giustizia che, tuttavia, con la sentenza del 24 novembre 2011, causa C-458/09, ha definitivamente sancito la violazione delle misure all'art. 87 del Trattato.

⁹ Le disposizioni in esame erano quelle di cui alle L.R. Sicilia 29 dicembre 2003, n. 21, artt. 14, 15 e 16 ed alla L.R. Sicilia 31 dicembre 2004, art. 60, "Disposizioni programmatiche e finanziarie per il 2004" che, nell'ordine, pre-

La Commissione è intervenuta anche con riguardo alle agevolazioni fiscali disposte dall'art. 2, comma 26, L. 24 dicembre 2003, n. 350 (legge Finanziaria per il 2004) per le plusvalenze latenti di taluni istituti di credito, sancendone l'incompatibilità con il Trattato con la Decisione dell' 11 marzo 2008 C -711/2008. L'incentivo consentiva, invero, a talune imprese bancarie di sbloccare le plusvalenze latenti derivanti dal processo di privatizzazione avvenuto negli anni 90, rimaste congelate sotto forma di riserve di capitale, previo pagamento dell'imposta sostitutiva del 9% in tre rate annuali in luogo dell'IRPEG, all'epoca, pari al 37,5%.

La riduzione di imposta, secondo la Commissione, andava a generare evidentemente *vantaggi selettivi verso taluni istituti di credito*, incrementando il valore economico degli stessi per gli investitori e gli acquirenti aziendali¹¹.

vedevano l'esenzione quinquennale dall'IRAP dei settori turistico-alberghiero, dell'artigianato, dei beni culturali, dell'agroalimentare, dell'*information technology*, nonché la creazione di un "Centro euromediterraneo di servizi finanziari ed assicurativi". In base alle norme in questione, le sussidiarie o le affiliate di istituzioni creditizie e di società di assicurazione che operano nell'ambito del Centro, potevano beneficiare di una riduzione del 50% dell'aliquota Irap per le attività svolte all'interno del Centro. Veniva altresì prevista per le cooperative e per le società di vigilanza una riduzione dell'aliquota Irap dell'1% nel 2005, dello 0,75% nel 2006 e dello 0,5% nel 2007.

¹⁰ Altra misura di aiuti considerati illegali dalla Commissione ha riguardato le agevolazioni fiscali concesse alle ex municipalizzate operanti nei settori delle utilities, ovvero, nell'ambito dell'erogazione di servizi gestiti direttamente in monopolio dallo Stato, quali gas, energia, acqua. A seguito processo di privatizzazione che ha interessato questi settori, venne emanata la normativa fiscale di favore (commi 69 e 70 dell'art. 3 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 e art. 66, comma 14, D.L. 331 del 1993) che prevedeva l'esenzione triennale dalle imposte sul reddito d'impresa prodotto, sebbene non per finalità di sviluppo economico, ma per favorire la trasformazione delle ex municipalizzate in società di capitali. L'agevolazione de qua, tuttavia, non venne né notificata né autorizzata dalla Commissione europea, che con la Decisione n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002, ne ha sancito l'incompatibilità con il Trattato, riconoscendone la natura di aiuto di stato. Tale conclusione è stata altresì confermata, di recente, dalla Corte di giustizia (sentenza n C-207/05 dell'11 giugno 2006).

¹¹ Per completezza si precisa che con la recente sentenza riferita alla causa C 452/10 P del 21 giugno 2012, la Corte di Giustizia dell'UE ha confermato che la misura in questione costituisce un aiuto di stato illegittimo, a seguito dell'impugnativa della Decisione della Commissione dell'11 marzo 2008 da parte delle società BNP Paribas e Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), legittimando l'Italia al recupero degli aiuti indebitamente fruiti dalle banche ricorrenti. Sul punto cfr. M. GREGGI, *Regime fiscale delle ristrutturazioni*

Più recente è l'apertura di un'indagine formale riferita alle agevolazioni fiscali e previdenziali introdotte dall'Italia a favore delle *imprese delle zone colpite da calamità naturali*¹² le quali, secondo le autorità comunitarie, non si limiterebbero a compensare il danno realmente subito dagli operatori economici attivi in dette zone e rappresenterebbero per questo, un aiuto di stato vietato.

Dal 2002 in Italia sono vigenti, in realtà, una serie di disposizioni che riconoscono alcune deduzioni fiscali e contributive nelle aree colpite da inondazioni e terremoti che, ad oggi, non sono state mai notificate alla Commissione ex art. 108 del TFUE sul presupposto che si trattasse di ordinarie norme di deroga al sistema fiscale nazionale. L'Europa ha, invece, chiesto all'Italia di bloccare la fruizione di dette misure alle imprese aventi diritto, nelle more della decisione definitiva sulla legittimità o meno delle agevolazioni in questione.

Va segnalata, in ultimo, anche la sentenza della Corte di Giustizia del 6 ottobre 2011 nella causa C-302/09 con cui l'Italia è stata condannata per non aver adottato, nei termini stabiliti, tutte le misure necessarie a recuperare presso i beneficiari gli aiuti concessi in base al regime dichiarato illegittimo e incompatibile dalla Decisione della Commissione del 25 novembre 1999 (2000/394/CE), relativa alle misure in favore delle imprese nei territori di Venezia e di Chioggia previste dalle leggi. n. 30/1997 e n. 206/1995 recanti sgravi degli oneri sociali, venendo meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'art. 5 di detta Decisione.

6.3 Alcuni regimi agevolativi fiscali vigenti: tipologie, ratio e peculiarità

In altri casi, invece, taluni aiuti fiscali italiani sono stati autorizzati dalle autorità comunitarie sul presupposto della loro com-

bancarie e aiuti di stato: il caso BNP Paribas-BNL sotto la lente del tribunale UE, in *Rass. trib.*, 2011, 1082 ss.

¹² La notizia è stata diffusa mediante il Comunicato stampa n. IP/12/1111 del 17 ottobre 2012 della Commissione UE, reperibile su www.fisconline.it.

patibilità con le deroghe esplicite ai divieti disposti dall'art. 107 del TFUE. Si tratta delle misure agevolative risalenti alla legge Finanziaria del 2007 (L. n. 269/2006) pur se, come più precisamente si vedrà, alcune di esse hanno subito sostanziali modifiche proprio per poter essere considerate legittime e compatibili con le regole europee.

La maggior parte delle agevolazioni fiscali ivi previste sono state costruite nel rispetto dei regolamenti di esenzione per categorie e nei limiti del regime di aiuti di Stato del *de minimis*. Altre, infine, e mi riferisco al regime di aiuti disposto a favore delle ZFU italiane – dopo un lungo e travagliato lavoro di consultazione con l'Europa e concertazione tra istituzioni e organi di più livelli di governo – sono state ritenute *compatibili* con i vincoli europei, pur se (malauguratamente, come si vedrà) successivamente “depotenziate” per scelta politica, nonostante siano state autorizzate dalla Commissione.

Si valuteranno qui di seguito, anche se in sintesi, gli interventi normativi diretti ad introdurre misure di favore a sostegno per la crescita e produttività nella (lunga) serie dei “Decreti Sviluppo” emanati negli ultimi tempi che, tuttavia, molto spesso, come si illustrerà, appaiono non coerenti rispetto a quanto più volte ribadito dalle autorità comunitarie in merito alla *compatibilità* e *legalità* di misure di *aiuti fiscali di Stato* verso le imprese operanti sul territorio.

6.3.1 Il cd. taglio del cuneo fiscale: da *regime di aiuto a misura di carattere generale* e, per il Mezzogiorno, ad aiuto in *de minimis*

Per ridurre il cd. “taglio del cuneo”, rappresentato dalla forbice esistente tra il costo del lavoro per l'impresa e l'effettiva retribuzione corrisposta ai lavoratori, con la legge Finanziaria del 2007 il legislatore è intervenuto con la concessione di determinate riduzioni della base imponibile IRAP, oltre che nella rimodulazione di aliquote e nel riconoscimento di nuove deduzioni dall'imponibile, o detrazioni dall'imposta, ai fini dell'IRPEF dovuta da ciascun contribuente.

L'art. 1, comma 266, L. n. 296/2006, modificando l'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2) e n. 3), del D.Lgs. n. 446/97, ha previsto,

in particolare, una nuova deduzione IRAP di € 5.000,00, su base annua, in seguito ridotta a € 4.600 per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nei riguardi di alcune categorie di soggetti passivi IRAP (deduzione base), maggiorando poi la stessa con riferimento alle imprese ubicate nei territori meridionali fino a € 10.000,00 (deduzione maggiorata SUD), ridotta in seguito a € 9.200,00. La norma ha anche aumentato la deduzione IRAP con riferimento all'impiego di lavoratrici donne con determinati requisiti, già prevista dall'art. 1, comma 347, lett. d), della L. n. 311/2004 (Finanziaria 2005), anche in questo caso "differenziando" con maggiorazioni delle stesse a favore dei territori del Mezzogiorno¹³.

Le nuove deduzioni IRAP, secondo l'originaria formulazione del cit. comma 266, potevano applicarsi solo nei riguardi di taluni soggetti privati passivi IRAP¹⁴, ad esclusione degli enti pubblici non commerciali, delle banche e degli altri enti finanziari, delle imprese di assicurazione e di quelle operanti in concessione e a tariffa nei settori delle cd. "*utilities*"¹⁵. Proprio l'esclusione di tali imprese dal regime di favore, determinando la selettività della misura, aveva subordinato l'entrata in vigore delle norme all'autorizzazione comunitaria.

Senonchè il Governo dell'epoca, dopo un complesso iter normativo¹⁶, decise di estendere gli incentivi anche alle imprese

¹³ Da notare che le deduzioni in oggetto, sia quella base, che quella maggiorata SUD, spettano in relazione al numero dei lavoratori assunti, nel periodo d'imposta, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, anche parziale (nelle forme di cui al D.Lgs. n. 61 del 25.2.2000). In questo caso, l'importo della deduzione deve essere, però, ridotto in misura proporzionale (art. 11, comma 4-bis2, del D.Lgs. n. 446/97, come modif. dal comma 266, art.1, L. n. 296/2006).

¹⁴ Ed in particolare di quelli indicati dalle lettere da a) ad e) dell'art. 3, comma 1, D.Lgs.n. 446/97 e, quindi, delle società commerciali di persone o di capitali, delle imprese individuali, degli esercenti arti o professioni, dei produttori agricoli e degli enti privati non commerciali.

¹⁵ Vale a dire le imprese operanti nei settori dell'energia; dell'acqua; dei trasporti; delle infrastrutture; delle poste; delle telecomunicazioni; della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e dello smaltimento rifiuti, anche note come ex municipalizzate, giacchè solo a seguito di un apposito provvedimento nazionale, vi è stata la privatizzazione di detti servizi, *ab origine* esercitati, per le relative funzioni di carattere essenziale, da imprese pubbliche.

¹⁶ Dopo il ricorso alla Commissione presentato dalle categorie di soggetti esclusi dalla manovra, e in esito agli intervenuti accordi bilaterali, il Governo ha emanato un apposito decreto legge allo scopo di correggere le norme e

operanti nel settore bancario ed assicurativo¹⁷, escludendo solo le *utilities* e trasformando, di fatto, l'agevolazione in una misura a carattere generale e, quindi, portando l'agevolazione a norma di deroga rispetto al sistema ordinario di tassazione dell'IRAP¹⁸.

La Commissione europea con la decisione C(2007) 4133 del 12 settembre 2007 ha confermato che la stessa non rappresentava un aiuto di stato trovando essa applicazione, come misura generale, sull'intero territorio nazionale e nei confronti di tutte le imprese¹⁹.

provvedere all'estensione delle agevolazioni anche a questi settori. Sennonché, quando è stato emanato il cit. decreto legge (art. 1, D.L. n. 67 del 28 maggio 2007) è risultata espressamente abrogata la sola condizione della previa autorizzazione comunitaria del provvedimento, ma non anche espressamente estesa l'agevolazione ai predetti settori di attività; e ciò, nonostante la previa notifica, come si è innanzi chiarito, doveva ritenersi essenziale ai fini del perfezionamento del regolamento di procedura. In sede di conversione del successivo D.L. del 2 luglio 2007, n. 81, avvenuta con la L. 3 agosto 2007, n. 127, le nuove deduzioni IRAP indicate, ora a regime, all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 2) del D.Lgs. n.446/97, sono state espressamente estese alle banche, enti finanziari ed assicurazioni.

¹⁷ Al riguardo, tuttavia, non può non rilevarsi che la parziale ineducibilità degli interessi passivi dalla base imponibile IRAP da parte delle banche ed enti finanziari ed assicurativi, disposta sempre con il cit. art. 15-bis del D.L. n. 81/2007, per finanziare il costo del provvedimento, ha finito per "neutralizzare" o, comunque, "depotenziare" i benefici effettivamente fruibili dalle imprese operanti in questi settori che, di fatto, continueranno a non godere appieno delle nuove deduzioni o, almeno, ne potranno godere in via differenziata rispetto agli altri soggetti passivi IRAP ammessi al beneficio.

¹⁸ Con riguardo alle *public utilities*, le argomentazioni sostenute dal Governo per escludere detti settori dal beneficio sono state, invece, condivise da Bruxelles: trattandosi di servizi pubblici resi, di norma, dietro convenzione, a tariffe definite in via amministrativa, che tengono conto anche dell'incidenza dell'IRAP, l'estensione delle agevolazioni anche ad essi avrebbe determinato una sorta di "partita di giro" con alterazione, in corso d'opera, dei presupposti della convenzione. Quanto, infine, agli enti pubblici non commerciali, trattandosi di enti che non esercitano generalmente attività economiche, la loro esclusione dalle nuove deduzioni IRAP non è sindacabile dalla Commissione tenuta ad esprimersi, come è noto, solo con riferimento a regimi di aiuto disposti a favore di imprese.

¹⁹ Il testo della decisione indica che *"Sulla base degli impegni forniti dall'Italia sull'estensione del regime al settore assicurativo ed a quello bancario, nonché sulla neutralità dell'esclusione rispetto ai servizi pubblici operanti in concessione ed a tariffa, la Commissione decide di non sollevare obiezioni relativamente alla misura poiché essa non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1 del trattato CE"*: Commissione UE, C(2007) 4133 del 12 settembre 2007, <http://ec.europa.eu/competition>.

Non così per la deduzione IRAP maggiorata che, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, in quanto raddoppiata rispetto a quella base valida per le altre Regioni, è stata sin dall'origine collocata nel regime del *de minimis*²⁰.

L'anomalia della concessione di questa agevolazione maggiorata alle Regioni del SUD non sta, quindi, nella sua selettività, che viene superata o, meglio, tollerata dal divieto degli aiuti fiscali di Stato per il suo inserimento nel regime del *de minimis*, ma nel fatto che l'intero importo dell'agevolazione e, quindi, l'importo di € 9.200 per ogni dipendente, rientra nel regime del *de minimis* e non, come dovrebbe accadere, per la sola metà del suo ammontare²¹, visto che tutte le imprese operanti in Italia hanno eguale diritto alla deduzione base di € 4.600 dalla base imponibile dell'IRAP²².

Si consideri, inoltre, che proprio nelle more dell'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2007 venne emanato il nuovo Regolamento sugli aiuti in "*de minimis*", il n. 1998/2006 che, nel mentre ha innalzato il massimale di aiuti ritenuti non lesivi della concorrenza fino all'importo di 200.000 € su base triennale, ha introdotto più stringenti "limiti di cumulabilità" dei benefici in *de minimis* con altri regimi di aiuto che, come subito si chiarirà, finiscono per rendere assai complessa e di difficile mi-

²⁰ Cfr. art. 11, comma 1, lett. a), n. 3), D.Lgs.n. 446/97 secondo cui la deduzione maggiorata SUD, diversamente da quella base che vale su tutto il territorio nazionale, potrà essere fruita "*nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola "de minimis" di cui al Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni*".

²¹ Si noti che il cit. art. 15-bis, D.L. n. 81/2007 non ha modificato, anche il punto 3 della lett. a) dell'art. 11, comma 1, D.Lgs.n. 446/97 e, pertanto, la deduzione maggiorata fino a 9.200 rimane non fruibile dalle banche, enti finanziari e assicurazioni situate nei territori meridionali; e ciò, si noti, anche se detti soggetti passivi devono comunque subire la parziale indeducibilità degli interessi passivi dalla propria base imponibile IRAP, disposta proprio per finanziarie la maggiore spesa fiscale sostenuta dallo Stato per il riconoscimento anche di questi soggetti passivi della deduzione base.

²² Su queste agevolazioni e sull'anomalia che si è riferita avevo già dedicato un approfondimento nel mio "*Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*", in *Rass. trib.*, 2007, 1677 ss.

surazione la valutazione dei benefici effettivamente fruibili dalle imprese meridionali.

La questione si precisa per rappresentare le difficoltà di ordine applicativo e tecnico che riguardano tutte le tipologie di aiuti in *de minimis* che, come si è avuto modo di precisare, sono quelle che più frequentemente sono prescelte dalle autorità nazionali sia perché di minor impatto sui conti pubblici, sia perché concedibili senza necessità della previa autorizzazione della Commissione.

Il cit. Regolamento n. 1998/2006 diversamente da quello precedente²³, dispone, infatti, che per evitare che le intensità massime d'aiuto previste nei vari strumenti comunitari siano aggirate, gli aiuti "*de minimis*" non possono essere cumulati *con altri aiuti statali "relativamente allo stesso progetto"* e che comunque "*l'importo complessivo degli aiuti concessi ad una medesima impresa non dovrà superare i 200.000 EUR lordi nell'arco di tre esercizi finanziari... a prescindere dalla forma dell'aiuto o dall'obiettivo perseguito ed a prescindere dal fatto che l'aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse di origine comunitaria"* (art. 2, p. 2). *Quallora l'importo complessivo dell'aiuto concesso superi il predetto massimale, tale importo non potrà beneficiare dell'esenzione prevista dal citato regolamento "neppure per una parte che non superi detto massimale"*.

Pertanto, se un'impresa beneficiaria del SUD si trovasse nella condizione di superare il massimale di 200.000 euro, su base triennale, per effetto della deduzione maggiorata di 9.200 € per dipendente, anche nel solo primo anno di fruizione dell'agevolazione, dovrebbe poter continuare a godere della deduzione base di 4.600 euro, ma sarà costretta a "ricalcolare" il beneficio sino ad allora fruito in "*de minimis*", non potendo invocare lo stesso neanche in un momento successivo (cit. art. 2, p. 2, ultimo periodo, del Regolamento). L'impresa beneficiaria sarebbe, quindi, tenuta a corrispondere la maggiore imposta, fino ad allora, "indebitamente" risparmiata (oltre a corrispondere sanzioni ed interessi per il mancato versamento).

²³ In base al previgente Regolamento (CE) n. 69/2001, infatti, gli aiuti autorizzati dalla Commissione, oppure esentati dalla notifica (come quelli per gli aiuti alle PMI o per gli aiuti alla formazione), non contavano nella quantificazione del precedente massimale stimato in 100.000€ su base triennale.

Il nuovo Regolamento prevede anche che gli aiuti in “*de minimis*” non siano cumulabili con aiuti statali, anche se autorizzati, relativi agli “*stessi costi ammissibili se tale cumulo dà luogo ad un'intensità di aiuto superiore a quella fissata da un regolamento di esenzione di categoria o da una decisione della Commissione*” (art. 2, p.5).

C'è dunque un'altra occasione di “rideterminazione” delle deduzioni effettivamente spettanti che non è limitata alla eventuale fruizione di aiuti a fronte della stessa tipologia di “costi” ammissibili, ma al fatto che, per il cumulo con altri aiuti statali (o regionali), le imprese situate nei territori meridionali sarebbero tenute a conoscere “in tempo reale” se, per effetto del beneficio fruito sino ad allora in “*de minimis*”, si venga o meno a determinare il superamento delle intensità di aiuto fissate, per una determinata regione, in un regolamento di esenzione per categoria, in una decisione della Commissione o, come da più parti indicato, anche in un provvedimento di legge, anche nazionale, che espressamente disponga la non cumulabilità.

Superatasi l'intensità di aiuto, infatti, il beneficio fino ad allora calcolato non potrà essere invocato, neppure per la parte che non supera il massimale del *de minimis*, né al momento della concessione dell'aiuto, né in un momento successivo e dovrà essere rimborsato²⁴.

²⁴ Ove non venisse rimborsato, si ricorda che, per altra norma introdotta dalla legge Finanziaria (art. 1, comma 1223, L. n. 296/2006) i destinatari di (qualsiasi tipologia) di aiuti di Stato potranno avvalersi di misure agevolative solo se dichiarano di non rientrare “*tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati illegali o incompatibili dalla Commissione europea*”. La necessità di introdurre una simile previsione deriva dal fatto che, per consolidata giurisprudenza comunitaria, alla Commissione spetta il potere discrezionale di “sospendere il versamento di un nuovo aiuto fino a che l'impresa non abbia restituito il precedente aiuto illegittimo”. Ma è, allora, evidente che qualunque autorità concedente non potrà più concedere misure d'aiuto se non procurandosi la predetta dichiarazione da parte dei beneficiari che, a loro volta, dovrebbero poter conoscere, in tempo reale, il loro “plafond” di aiuti ancora disponibile rispetto ai limiti imposti dalla Carta nazionale di aiuti di Stato nell'arco dei singoli periodi d'imposta. I costi di “monitoraggio” degli aiuti in “*de minimis*” impongono, di conseguenza, la predisposizione di un sistema di controllo interno di gestione degli effettivi vantaggi fruiti dalle imprese di elevata complessità, attuabile, di norma, solo ricorrendo ad elevate professionalità ed a cospicui investimenti. L' art. 3, par. 1 del Regolamento (CE) n. 1998/2006, indica, del resto, puntuali procedure di controllo da parte degli Stati membri degli aiuti concessi in “*de minimis*” che possono essere disapplicate nel solo

Per completezza si consideri che anche le altre norme agevolative IRAP, previste con la legge Finanziaria del 2007, sono ritenute misure a carattere generale²⁵. Tuttavia, la fruizione di dette deduzioni è alternativa al beneficio del taglio del cuneo²⁶. Pertanto, le imprese sono tenute ad effettuare complessi calcoli di convenienza per individuare quelle più opportune da prescegliere²⁷.

caso in cui lo Stato membro istituisca un "Registro Centrale" contenente informazioni complete su tutti gli aiuti rientranti nell'ambito di applicazione del nuovo regolamento, qualunque sia l'autorità concedente.

²⁵ In presenza di determinate condizioni è stato previsto l'aumento della deduzione per nuove assunzioni, (comb. disp. dell' art. 11, commi 4-quater, e 4-quinquies D.Lgs. n. 446/97) relativamente a lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui al Regolamento (CE) n. 2204/2002 del 5 dicembre 2002. L'art. 11 e), L. n. 296/2006 ha aggiunto il comma 4-sexies all'art. 11, D.Lgs. n. 446/97 per stabilire che la deduzione "base" di 20.000 euro per addetto nel caso di incremento occupazionale di lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, fino al 31.12.2012 è moltiplicata per 7 volte, nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87.3, lett. a) del Trattato (ex aree Obiettivo 1, ora obiettivo Convergenza) ed è moltiplicata per 5, nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87.3, lett. c) del Trattato (ex aree Obiettivo 2, ora Obiettivo Competitività Regionale e Occupazionale). Ai sensi dell' art. 11, comma 1, lett. a), n. 4, D.Lgs. n. 446/97, come sostituito dall'art. 1, comma 266, lett. a, L. n. 296/2006 venne disposto, in un primo tempo, sempre nei riguardi dei soggetti passivi destinatari del beneficio del taglio del cuneo, la deducibilità dalla base imponibile IRAP dei contributi assistenziali e previdenziali riferiti ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta. Anche per detta agevolazione, dopo le obiezioni sollevate dalla Commissione in esito agli intervenuti contatti bilaterali, si è reso necessario prevedere l'estensione a banche, enti finanziari ed assicurativi; estensione poi avvenuta ad opera dell' art. 15-bis, D.L. n. 81/2007, ed anche questa misura è diventata di portata generale.

²⁶ Ex art. 11, comma 4-septies, D.Lgs. n. 446/97, come modificato dalla cit. L. n. 296/2006.

²⁷ Si pone, allora, sicuramente un problema di coordinamento fra le nuove e le vecchie agevolazioni già vigenti e, per l'effetto, sorge l'esigenza di procedere ad un complesso calcolo di convenienza, sicuramente di difficile elaborazione da parte delle imprese individuali o di quelle di piccola dimensione non capaci, di norma, di sopportarne i relativi costi. Senza dire poi che, atteso il predetto "declassamento" delle nuove deduzioni disposte per il taglio del cuneo a norma di carattere generale, sarebbe stato forse più opportuno e sufficiente procedere, sin dal varo del provvedimento, ad un riordino delle deduzioni IRAP già esistenti, tutte rivolte, a ben vedere, a potenziare la deduzione di parte del costo del lavoro nell'ambito della disciplina IRAP, elevandone semmai, in alcuni casi, la misura, anche se entro il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro, come poi, in ogni caso, oggi dispone l'art. 11, comma 4-septies, D.Lgs. n. 446/97. Per maggiori approfondimenti circa le criticità della fattispecie ci si permette di

6.3.2 La stabilizzazione del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate: misura autorizzata, ma sospesa

L'agevolazione sul credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree depresse del Mezzogiorno, sud e centro Nord introdotta all'art. 1, dai commi 271 a 279 della L. n. 296/2006, è riservata alle imprese che effettuano investimenti in strutture produttive localizzate nelle aree ammissibili alle deroghe di cui al cit. art. 87, par. 3, lettere a) e c) del Trattato e consiste nella "stabilizzazione" del vecchio credito d'imposta già introdotto dall'art. 8 della L. n. 388/2000 e più volte, in seguito, prorogato per il periodo 2007 fino al 2013.

La Commissione ha autorizzato la misura, secondo la carta degli aiuti a finalità regionale stilata dall'Italia per il periodo 2007-2013, con la decisione n. C(2008) 380 del 25 gennaio 2008, perché l'ha ritenuta conforme alle condizioni richieste negli *Orientamenti degli aiuti a finalità regionale* stilati dalla stessa Commissione per il periodo 2007-2013. La misura, quindi, a differenza delle altre sin qui analizzate, rappresenta un caso di deroga al divieto di aiuti di Stato espressamente previsto dal Trattato.

Il comma 271 dell'art. 1 della L. n. 296/2007 chiarisce che beneficiano del "nuovo" credito d'imposta le imprese che effettuano l'acquisizione di determinati beni strumentali nuovi destinate a strutture produttive ubicate nelle aree delle regioni del Mezzogiorno, anche se non indica espressamente, a differenza di quanto disposto per il taglio del cuneo, quali soggetti passivi siano ammessi al beneficio. La norma si limita ad escludere espressamente le imprese che operano nei settori siderurgico, e delle fibre sintetiche, nonché in quello finanziario, assicurativo, creditizio, e della pesca (comma 271).

Secondo un principio generale applicabile in ambito comunitario, per le imprese o attività che riguardano prodotti o appartengono a settori soggetti a specifiche discipline comunitarie,

rinviare al mio, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato e loc. cit.*

l'agevolazione è riconosciuta nel rispetto delle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle discipline previste specificamente dall'Unione europea e, comunque, sempre previa autorizzazione - ove prescritta - della Commissione europea. Devono ritenersi, in ogni caso, escluse, le imprese in difficoltà, cioè quelle sottoposte a procedure concorsuali.

Il "nuovo" credito d'imposta è ancorato alla misura massima di sovvenzione consentita in applicazione delle intensità di aiuto stabilite dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale. La misura percentuale massima dell'agevolazione varierà, dunque, in relazione alla localizzazione dell'iniziativa e in relazione alle dimensioni (piccola, media o grande) dell'impresa richiedente.

Detto credito spetta per i nuovi investimenti effettuati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, nel periodo agevolato, destinati a strutture produttive ubicate nelle aree individuate dalla legge, esclusi gli immobili ed i veicoli²⁸.

Atteso che la *ratio* del provvedimento è quella di agevolare l'acquisizione di investimenti "aggiuntivi" e non "sostitutivi" di quelli già esistenti, il credito d'imposta non viene commisurato al costo degli investimenti, ma all'ammontare dell'incremento netto di quelli effettuati nel periodo d'imposta (art. 1, comma 274). La misura dell'agevolazione è determinata, per questo motivo, in relazione alla quota del costo complessivo dei beni eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta, relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento della stessa struttura produttiva, ad esclusione di quelli che formano oggetto dell'investimento agevolato effettuati nel periodo d'imposta della loro entrata in funzione.

Per evitare il rischio di dispersione delle risorse messe a disposizione dei territori del Mezzogiorno, e scoraggiare l'uso strumentale dell'agevolazione, sono state introdotte norme di "salvaguardia", con evidente natura antielusiva, che impongono una rideterminazione del credito d'imposta al verificarsi di una

²⁸ L'agevolazione è concessa a fronte delle spese sostenute per l'acquisizione, sia a titolo oneroso che in leasing, di macchinari ed impianti non infissi al suolo, attrezzature varie, programmi informatici (riservati alle PMI), nonché brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotto o di processo. Per le grandi imprese, così come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in tali beni sono agevolabili nel limite del 50% del complesso degli investimenti agevolati per il medesimo periodo d'imposta.

serie di eventi, quali la mancata entrata in funzione o la dismissione dei beni agevolati, analogamente a quanto già disciplinato in relazione al previgente credito d'imposta disposto dall'art. 8, L. n. 388/2000.

L'agevolazione è vigente dal 2006, ma ad oggi l'effettiva fruizione dell'agevolazione è ancora sospesa per mancanza di fondi. Le imprese, dopo aver eseguito la "prenotazione" delle risorse identificate dall'Agenzia delle entrate, sono, quindi, solo potenziali beneficiari della misura che, a quanto si apprende, sarebbe fruibile a partire dal 2014.

6.4 Le agevolazioni fiscali per reti e distretti: il depotenziamento dello strumento agevolativo

L'*excursus* normativo che ha riguardato le agevolazioni fiscali per le reti d'impresa e i distretti produttivi è lungo e complesso, ed è caratterizzato da una serie di modifiche apportate all'impianto delle agevolazioni inizialmente previste fino ad esaurirsi, per adesso, alla concessione di limitati benefici in soli termini di sospensione d'imposta per le reti, e non più per i distretti²⁹.

Risale alla legge finanziaria 2006 (L. n. 266 del 23 dicembre 2005, art. 1, comma 366 e ss.) il tentativo di introdurre nel panorama dei soggetti IRES la nuova figura giuridica denominata "Distretto produttivo" che si è definita come la "*libera aggregazione di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano fun-*

²⁹ Le originarie disposizioni agevolative erano finalizzate a stimolare l'aggregazione tra imprese per aumentare la competitività delle PMI italiane, in ragione del fatto che un obiettivo della politica comunitaria della concorrenza è quello della crescita dimensionale per migliorare le performance aziendali, anche oltre il livello dell'occupazione. Nel corso della legislatura del 2006 si era, per questi motivi, avviato un processo di revisione della politica industriale attraverso il progetto cd. Industria 2015, che vedeva il coinvolgimento dei vari livelli degli attori politici e dei soggetti economici, con il quale si individuavano nuovi strumenti per garantire il riposizionamento strategico del sistema industriale italiano nell'ambito dell'economia mondiale, globalizzata e fortemente competitiva, come le reti di impresa, la finanza innovativa e i cd. Progetti di Innovazione Industriale (PII). Su questi aspetti, avevo fatto già alcune considerazioni critiche nel mio: *Distretti e reti d'impresa, in innovazione e diritto.unina.it*, 2009.

zionale, con l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione secondo principi di sussidiarietà verticale ed orizzontale, anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali”³⁰.

Per le imprese incluse nel distretto, l'adesione, secondo l'originario impianto normativo, avrebbe potuto comportare la possibilità di fruire di vantaggi fiscali connessi ad una possibile *tassazione unitaria* del distretto potendosi applicare, ove compatibili, le disposizioni di cui all'art. 117 TUIR in materia di consolidato. Venne prevista anche la possibilità di un'opzione per una *tassazione preventiva concordata* (con l'Agenzia delle entrate e/o enti locali), nonché il godimento di talune semplificazioni negli adempimenti amministrativi e contabili e facilitazioni sulle operazioni di natura finanziaria³¹.

Con la manovra di cui al D.L. n. 112/2008 conv. nella L. 6 agosto 2008, n. 133, si arrivò ad una prima sostanziale modifica della normativa fiscale di favore, eliminando la possibilità per le imprese del distretto di aderire al consolidato ed alla tassazione su base concordataria, lasciando esclusivamente la possibilità per lo Stato centrale e per gli enti locali di concedere una serie di semplificazioni amministrative e strumentali alle imprese del distretto, ferma restando la *“facoltà per le regioni ed enti locali,*

³⁰ La finalità perseguita con le citate disposizioni è stata sicuramente quella di favorire la creazione di filiere industriali per lo sviluppo di aree territoriali e/o di settori economici e per il miglioramento dell'efficienza nell'organizzazione e nella produzione anche individuando modalità di collaborazione con le associazioni imprenditoriali. È in ogni caso da considerare che questi “nuovi” distretti produttivi si differenziano da quelli industriali (disciplinati dall'art. 36 della legge n. 317/1991 e dal D.M. 21 aprile 1993), atteso che essi prescindono dal territorio e si sviluppano come un'integrazione dell'offerta di beni e servizi da parte delle imprese in una logica multisettoriale.

³¹ Cfr. art. 1, comma 368, lett. a, punti da 1) a 15) della cit. L. n. 266/2005. Si precisa che l'applicazione di queste peculiari disposizioni doveva aver luogo in un primo tempo, in via sperimentale, limitatamente ad uno o più distretti che dovevano essere individuati dal decreto del Ministro dell'economia (tetto massimo di minor entrate per lo Stato: 50 milioni di euro). Il Ministero dell'epoca aveva costituito una Commissione di esperti per l'emanazione dei decreti attuativi attesi, in quel tempo, per il 31 ottobre 2006, di cui, però, non sono stati resi noti gli esiti dei relativi lavori.

secondo i propri ordinamenti, di stabilire procedure amministrative semplificate per l'applicazione di tributi propri"³².

Nel contempo, venne demandata ad una successiva regolamentazione ministeriale, la possibilità di fruire di meccanismi, sempre su base consolidata, di liquidazione dell'IVA che, di fatto, avrebbero costituito semplificazioni procedurali del meccanismo di attuazione dell'imposta, già applicabili, peraltro, ai gruppi di imprese nazionali³³.

La vera novità del cit. D.L. 112/2008 rimaneva la possibilità di estendere le nuove regole, già rimodulate per i distretti produttivi, anche alle "catene di fornitura e reti, di livello nazionale, delle imprese" intese come "libere aggregazioni di singoli centri produttivi, coesi nello sviluppo unitario di politiche industriali, anche al fine di migliorare la presenza nei mercati internazionali"³⁴.

Pertanto, secondo questa modifica, avrebbero avuto la possibilità di partecipare alla creazione di un autonomo centro d'interessi identificabile in un distretto, non più solo i legami tra operatori degli stessi territori o di un medesimo comparto industriale, ma anche determinate "sinergie" instaurate nell'ambito di una catena di distribuzione³⁵. Di conseguenza si sarebbero potute applicare le "semplificazioni amministrative e contabili" dei distretti, comprese quelle relative all'IVA, fatta eccezione per

³² Art. 6-bis, comma 3, del cit. D.L. n. 112/2008 modificativo dell'originario art. 1, comma 368, della L. n. 266/2005.

³³ La proposta del Ministero, secondo quanto precisato dalla disposizione in esame, sarebbe dovuta avvenire previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, e sentite le Regioni interessate avrebbe dovuto prevedere apposite "semplificazioni contabili e procedurali, nel rispetto della disciplina comunitaria, e in particolare della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni". Nella specie, trattandosi di materia IVA, soggetta a regole armonizzate ed uniformi secondo la UE, la semplificazione d'ordine meramente contabile e procedurale, a ben vedere, non avrebbe potuto costituire, dunque, una novità del sistema o una peculiarità dei soli distretti; essa, al più, avrebbe potuto riguardare le tecniche di liquidazione dell'IVA delle imprese appartenenti al distretto, che non potevano non coincidere con quelle già previste, a regime, per i gruppi di imprese.

³⁴ Cfr. art. 6-bis, cit., comma 2.

³⁵ Secondo le norme in oggetto sarebbe spettato a un decreto del Ministro, questa volta, dello Sviluppo economico, la definizione delle caratteristiche e modalità d'individuazione delle cd. reti delle imprese e delle nuove catene di fornitura. Sul punto cfr. art. 6-bis, cit., comma 1.

le “*norme inerenti i tributi dovuti agli enti locali*”, anche alle predette catene di fornitura e alle reti d’impresa³⁶.

Con il successivo art. 3 del D.L. n. 5/2009 si è tornati all’originaria ipotesi di “*fiscalità di vantaggio*” per i distretti.

La norma citata (ri)estendeva i vantaggi fiscali previsti in materia di tributi dovuti agli enti locali alle reti delle imprese e alle catene di fornitura che, invece, erano stati esclusi dal previgente art. 6-bis, D.L. n. 112/2008. Con il comma 2 del cit. art. 3, D.L. n. 5/2009 veniva ripristinata per i distretti e le reti produttive la possibilità di optare per il consolidato o la tassazione concordataria³⁷. Il distretto veniva, inoltre, espressamente annoverato tra i soggetti IRES tra gli enti commerciali ex art. 73, comma 1, lettera b), del TUIR “*ove sia esercitata l’opzione per la tassazione unitaria di cui ai commi da 366 a 372*”³⁸.

Senonchè, con la legge di conversione del 9 aprile 2009, n. 33 del D.L. n. 5/2009, sono state apportate altre sostanziali modifiche.

Si è fornita, da un lato, una “definizione” della rete nella “*stipula di un contratto tra due o più imprese redatto per atto pubblico o scrittura autenticata*” e sono stati chiariti determinati obblighi ricadenti sulle imprese aderenti, quali quello dell’indicazione della denominazione sociale della rete, delle attività comuni, del programma di rete, della durata del contratto, dell’organo comune incaricato di eseguire il programma ed i relativi poteri (art. 3 cit., comma 4-ter, D.L. cit.).

Si è tornati, del pari, alla previsione di mere e non meglio precisate “semplificazioni di natura amministrativa” e non anche

³⁶ Come esplicitamente stabilito dal cit. comma 2 dell’art. 6-bis) del cit. D.L. n. 112/2008.

³⁷ Cfr., in partic., lett. a) da p. 1 a 4 del comma 368 della cit. L. n. 266/2005.

³⁸ Di non facile lettura e comprensibilità risulta, tuttavia, la disposizione riferita alla tassazione su base concordataria, che troverebbe applicazione, seppur con specificità differenti, sia per i tributi erariali che per quelli locali. Le difficoltà maggiori, inoltre, sono quelle riferite alla ripartizione del carico tributario concordato con gli enti preposti tra le imprese del distretto, che la norma demanderebbe direttamente a quest’ultime, in ragione “*della attitudine alla contribuzione delle imprese, con l’obiettivo di stimolare la crescita economica e sociale dei territori interessati ... in base a criteri di trasparenza e parità di trattamento, sulla base di principi di mutualità*”. Ed invero, i criteri generali con cui definire questa “entità” risultano rimessi agli enti stessi previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti (anche in questo caso non specificati).

alla disciplina di eventuali benefici di natura fiscale. Per cui, l'ipotesi di tassazione concordataria o del consolidato nazionale ex art. 117 TUIR che, in un primo tempo, si era immaginata come normativa premiale fiscale in funzione della finalità, coerente con le politiche comuni europee, della crescita dimensionale delle imprese, resta solo, ed in linea di principio, applicabile ai *distretti* e non anche alle *reti di impresa*.

Per le reti, infatti, unici "soggetti" giuridici ad essere stati regolamentati sul piano civilistico per ciò che attiene ad una serie di obblighi e diritti, si è preferito prevedere (nuovamente) la concessione di "vantaggi" di tipo fiscale solo con uno dei molteplici *Decreti sviluppo* emanati nel corso dell'anno 2010.

In particolare, ai sensi dell'art. 42 del D.L. n. 78/2010, conv. nella L. n. 122/2010, si è disposto che le reti d'impresa possono godere del beneficio della "sospensione d'imposta a fini IRES" della quota degli utili che le imprese aggregate si impegnano ad utilizzare per il perseguimento degli obiettivi connessi alla realizzazione dell'accordo di rete, accantonandoli, fino ad un importo massimo di 1 milione di euro, in apposita riserva che sarà, pertanto, temporaneamente esclusa dal calcolo del reddito imponibile per la durata del contratto di rete per poi essere tassate al termine dello stesso³⁹.

Di fatto il regime introdotto rappresenta un rinvio di tassazione del reddito destinato all'attuazione delle finalità sottese all'accordo di *partnership* che deve caratterizzare la costituzione della rete stessa, e non prevede alcuna limitazione applicativa della misura, né territoriale, né condizionata dalle dimensioni dell'impresa beneficiaria, né tantomeno riferita a specifici settori di attività.

Lo Stato italiano ha subordinato l'entrata in vigore della sospensione d'imposta di cui al cit. art. 42 del D.L. 78/2010 all'autorizzazione comunitaria, attivando la procedura ex art. 108 del TFUE. Con la decisione n. C(2010) 8939 del 26 gennaio 2011, la Commissione europea si è già espressa, confermando che il regime di sospensione d'imposta non costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 del TFUE e che, pertanto, essa non necessita

³⁹ Per un approfondimento delle peculiarità applicative e tecniche del regime di sospensione, in ult., C. BUCCICO, *Strumenti per la crescita economica: i contratti di rete e la sua disciplina fiscale*, in *Innovazione e diritto*, 2012, 71 ss..

di alcuna tipologia di deroga o autorizzazione, trattandosi, di una misura *a carattere generale* priva di elementi di selettività territoriale o settoriale⁴⁰.

La Commissione non si è ancora pronunciata in merito alle agevolazioni fiscali progettate per i distretti che, per quanto rappresentato, sono molto più articolate e complesse e presentano molti elementi di dubbia compatibilità con il sistema di deroghe o giustificazioni di derivazione comunitaria, oltre che profili di criticità sul piano dei principi costituzionali⁴¹.

Ad oggi non risulta pervenuta alcuna notizia in merito ai lavori della Commissione europea sulla procedura di notifica del regime in corso. Pur vigendo, di fatto, questa norma da tempo nell'ordinamento, la stessa rimane per adesso, quindi, del tutto inapplicabile ed inefficace⁴².

⁴⁰ In particolare, la Decisione C(2010) 8939 del 26 gennaio 2011 chiarisce che: *“La Commissione osserva che la misura non è settoriale, perché è destinata a tutte le imprese a prescindere dal loro ambito di attività. Inoltre, la misura non prevede limiti di localizzazione territoriale poiché possono usufruirne tutte le imprese che operano in Italia. La misura è destinata sia alle grandi imprese che alle PMI: non prevede pertanto limiti per quanto riguarda le dimensioni aziendali. Non è neppure limitata a talune forme di imprese, a certe loro funzioni o a certi tipi di produzione. Non ci sono limitazioni neppure per quanto riguarda il numero di società che può partecipare ad ogni singola attività di cooperazione e non c'è un limite di tempo: il contratto non è a tempo indeterminato ma la sua durata è stabilita dalle imprese partecipanti. Va aggiunto anche che tutte le società, a prescindere dalla data di costituzione, possono beneficiare della misura. Non c'è limite settoriale: le imprese che intendono cooperare in un qualsiasi settore delle loro attività possono farlo e beneficiano della misura”*.

⁴¹ Come già segnalato in *Distretti e reti produttive, cit.*, l'aver qualificato *tout court* il “distretto” come soggetto passivo a fini IRES non sgombra il campo ad equivoci nel caso in cui allo stesso appartengano società di persone, “non soggette ad IRES” o le altre “libere aggregazioni” delle catene di fornitura o reti d'impresa, risultando davvero singolare l'imputabilità a fini IRES di redditi ad un soggetto di ibrida natura, liberamente costituito dalle imprese partecipanti (con differente natura giuridica) senza alcun riferimento puntuale alle forme contrattuali di riferimento ed alle regole di funzionamento. A ciò si aggiunga che l'ulteriore criticità del distretto deriva dall'uso improprio dei concetti di *“sussidiarietà orizzontale e verticale”* e di *“mutualità”* al mondo delle imprese *for profit* cui la norma rinvia al fine di individuarne le modalità di gestione e le finalità necessarie alla qualificazione dei distretti effettivamente destinatari delle misure di deroga.

⁴² Senza dire poi che l'impellente necessità di ottenere l'autorizzazione comunitaria deriva altresì dal comma 3-bis del D.L. n. 5/2009 in cui viene precisato che: *“Le disposizioni di cui agli articoli 1 e 2 (e, quindi, dell'intera nuova disciplina sui distretti) si applicano alle aziende che si impegnano a non de-*

6.5 La sperimentazione di Zone franche urbane in Italia: un caso emblematico di regime costruito in coerenza con la politica di coesione, poi abbandonato

Un complesso e sofferto *excursus* normativo ha riguardato il regime di aiuti collegato alla cosiddetta “*sperimentazione di zone franche urbane*” in Italia, secondo il modello già attuato in Francia con successo⁴³ che, malauguratamente, dopo l’autorizzazione del regime ricevuta dalla Commissione, non è più operativo per l’eliminazione dei fondi destinati al suo funzionamento e per una scelta politica adottata, travagliata e confusa, come si chiarirà, che sembra essersi definitivamente attestata sul depotenziamento e svilimento della finalità ispiratrice del regime.

Partendo proprio dall’esperienza francese che ha ispirato la presentazione del progetto delle ZFU italiane nel 2006⁴⁴, con il comma 340 e ss. dell’art. 1 della L. n. 296/2006 venne costituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico un Fondo con una dotazione di 50 milioni di euro per l’anno 2008 ed altri 50 milioni di euro per l’anno 2009 per l’ istituzione di *zone franche urbane* nel Mezzogiorno.

Le agevolazioni fiscali concedibili, secondo l’originaria disposizione, in realtà venivano solo “evocate” e non precisate espressamente, atteso che la norma si limitava a riferire che le stesse si sarebbero dovute disciplinare in conformità e nei limiti previsti dai nuovi “Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale (2007 – 2013)” ed in particolare, a quelli riferiti al sostegno delle piccole imprese di nuova costituzione. Ciò che, veniva espressamente indicato era che il Cipe, su proposta del

localizzare al di fuori dei Paesi membri dello Spazio economico europeo la produzione dei beni per i quali sono previsti gli incentivi di cui al presente decreto; e, al nuovo comma 3-ter dove si legge che l’efficacia delle stesse “è subordinata alla preventiva autorizzazione comunitaria”.

⁴³ Di cui si è riferito nel capitolo V.

⁴⁴ Il progetto è nato grazie all’opportunità che mi venne concessa di presentarlo la proposta ai lavori del cd. “Tavolo Sud” costituito nel 2006 tra Confindustria, Sindacati e regioni del Mezzogiorno, in seno ai lavori della Conferenza unificata, in rappresentanza della Regione Campania e che è arrivato fino alla presentazione dell’emendamento, poi accolto nella legge Finanziaria del 2007 con cui si dette avvio alla predetta sperimentazione. I lavori sono proseguiti, per ciò che concerne la Regione Campania, fino alla selezione delle ZFU eligibili secondo i dettami del Dipartimento del Ministero dello Sviluppo Economico dell’epoca e del Cipe (Relazione tecnica Regionale, giugno 2008).

Ministero dello Sviluppo, sentite le Regioni, avrebbe dovuto provvedere alla definizione dei criteri per l'allocazione delle risorse e l'identificazione, la perimetrazione e la selezione delle ZFU sulla base di determinati parametri socio-economici. Con successivo decreto (Ministero Sviluppo e Ministero Economia) si sarebbero dovute precisare le modalità e le procedure per la concessione degli aiuti ed individuare le agevolazioni concedibili nei limiti delle risorse del Fondo. Un Nucleo di valutazione (Ministero Sviluppo e Regioni) avrebbe dovuto provvedere al monitoraggio e valutazione dell'efficacia degli interventi.

Con le modifiche apportate dalla legge finanziaria del 2008 (L. 244/2007) venne meglio definito l'obiettivo perseguibile con l'insediamento di imprese nelle ZFU che, conformemente alle politiche urbane europee, era costituito dal fine di *“contrastare fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e favorire l'integrazione culturale e sociale”*. Nel rispetto dei vincoli posti dal Trattato, si ritenne di estendere il regime agevolativo a tutti i territori in deroga ex artt. 87 (107) par. 3, lett. a) e c) del Trattato e, pertanto, anche alle ZFU ricadenti nelle aree depresse del Centro-Nord come definite dalla Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013⁴⁵.

I soggetti beneficiari della misura si sarebbero dovuti circoscrivere alle micro-imprese (definite dalla Raccomandazione CE n. 2003/361 del 6 maggio 2003), con esclusione di quelle operanti nei settori sensibili, che *“iniziano una nuova attività economica nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 in una determinata ZFU”*; mentre quelle già esistenti sul territorio avrebbero potuto godere degli stessi benefici, ma - identicamente a quanto previsto in Francia per evitare *delocalizzazioni* legate all'appetibilità delle agevolazioni fiscali concesse alle ZFU - entro i limiti posti del Regolamento sugli aiuti *“de minimis”*. La norma precisava, inoltre, che i siti eligibili si sarebbero dovuti individuare nei *“quartieri o circoscrizioni delle*

⁴⁵ Si consideri altresì che in sede di modifica dell'originario comma 340 venne altresì eliminata nel corpo della disposizione l'inciso *“con particolare riguardo al centro storico di Napoli”*, inserito in sede di approvazione definitiva della norma iniziale che, oltre a non favorire l'immagine della città di Napoli, contribuiva solo a generare grande incertezza sulla effettiva portata dell'agevolazione, con seri rischi d'un giudizio negativo da parte delle autorità comunitarie per l'evidente ed ancora più marcata selettività delle (possibili) agevolazioni concedibili.

città caratterizzate da elevato degrado urbano e sociale con un numero di abitanti non superiore a 30.000” (territori, dunque, più limitati rispetto a quelli delimitati per gli aiuti a finalità regionale).

Quanto alle agevolazioni fiscali e contributive, venne previsto un sistema articolato, sia in materie di imposte dirette, che di IRAP, di ICI e contributi, *coerente ed in linea* con le cause giustificatrici della selettività materiale da tempo specificati dalle autorità comunitarie. Doveva trattarsi, infatti, di aiuti limitati nel tempo, digressivi⁴⁶ e, soprattutto, proporzionali alle dimensioni dei soggetti beneficiari⁴⁷.

⁴⁶ Gli esoneri di cui le imprese che si insediano in una ZFU avrebbero potuto fruire, dopo la modificativa dell'impianto originaria, erano, in particolare:

a) l'esenzione dalle imposte sui redditi per i primi cinque periodi di imposta. Per i periodi di imposta successivi, l'esenzione era limitata, per i primi cinque al 60 per cento, per il sesto e settimo al 40 per cento e per l'ottavo e nono al 20 per cento, fino a concorrenza dell'importo di euro 100.000 del reddito derivante dall'attività svolta nella zona franca urbana, maggiorato, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2009 e per ciascun periodo di imposta, di un importo pari a euro 5.000, ragguagliato ad anno, per ogni nuovo assunto a tempo indeterminato, residente all'interno del sistema locale di lavoro in cui ricade la zona franca urbana;

b) l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive, per i primi cinque periodi di imposta, fino a concorrenza di euro 300.000, per ciascun periodo di imposta, del valore della produzione netta;

c) l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili, a decorrere dall'anno 2008 e fino all'anno 2012, per i soli immobili siti nelle zone franche urbane dalle stesse imprese posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche;

d) l'esonerazione dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, per i primi cinque anni di attività, nei limiti di un massimale di retribuzione definito con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, solo in caso di contratti a tempo indeterminato, o a tempo determinato di durata non inferiore a dodici mesi, e a condizione, come nella *Clause d'embauche* del regime francese, che almeno il 30 per cento degli occupati risiedesse nel sistema locale di lavoro in cui ricade la ZFU. Per gli anni successivi l'esonerazione era limitata per i primi cinque al 60 per cento, per il sesto e settimo al 40 per cento e per l'ottavo e nono al 20 per cento. L'esonerazione *de quo* spettava, alle medesime condizioni, anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo che svolgono l'attività all'interno della zona franca urbana.

⁴⁷ Si precisa a tal fine che nel testo originario con cui venivano istituite le ZFU, come si diceva, non era chiarita la natura delle agevolazioni, ma si precisava che le stesse sarebbero state definite “*in conformità e nei limiti previsti dai nuovi Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007 – 2013 ed in particolare, da quelli riferiti al sostegno delle piccole imprese di nuova costituzione*”. Tuttavia, la norma così come formulata, andava nella direzione esattamente opposta a quella indicata nella decisione n.

Con le modifiche apportate all'originaria formulazione della sperimentazione, la Commissione ha autorizzato con Decisione C(2009)8126 del 28 ottobre 2009, e con motivazioni analoghe a quelle sostenute nel caso francese⁴⁸, le (prime) 22 ZFU italiane⁴⁹,

70/A/2006, come *supra* ampiamente chiarito (cfr. cap. V). La Commissione ha escluso quale causa di giustificazione delle ZFU proprio l'applicazione degli aiuti a finalità regionale in ragione della diversità di contesto territoriale delle agevolazioni concedibili (molto più ristretto, se riferito a micro-zone costituite da ZFU rispetto alle regioni in deroga di cui agli aiuti a finalità regionale), dalla diversa tipologia di aiuti ammissibili (aiuti rappresentati dagli aiuti al funzionamento e non, quindi, da aiuti agli investimenti) e dalla diversa natura dei soggetti beneficiari (esclusivamente PMI e non anche grandi imprese), facendo concentrare la ratio della concessione del regime sulla politica urbana. Su questi temi, per altre considerazioni critiche, si rinvia a quanto già avevo considerato in: *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di Zone Franche Urbane*, in AA. VV. *A agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, (a cura di) M. INGROSSO e G. TESAURO, cit., 2009, 573 ss.; ID, *Il boicottaggio delle zfu: e la storia continua*, su innovazioneeditto.unina.it, 2010.

⁴⁸ Nella specie, l'autorizzazione comunitaria è stata ampiamente supportata dal lavoro congiunto del CIPE, e del MISE, (si vedano, in particolare, la circolare del Dps-Mise n. 1418 del 26 giugno 2008, nonché la Delibera CIPE n. 5 del 30 gennaio 2008, pubblicata il 6 giugno 2008 e la successiva delibera CIPE 8 maggio 2009, n. 14. Si consideri, a tal fine, che al pari delle ZFU francesi, la Commissione ha autorizzato questa "speciale" misura di aiuto, perché essa: a) mira a perseguire un obiettivo comunitario, atteso che la finalità del regime, rappresentata dalla rivalorizzazione economica e sociale dei quartieri urbani svantaggiati, costituisce un obiettivo strumentale a quello della coesione economica e sociale imposto dagli articoli 2 e 3 dello stesso Trattato; b) è necessaria e proporzionale al raggiungimento dell'obiettivo, considerando che il regime francese interessa esclusivamente il 2,6% della popolazione totale e la selezione delle zone avviene sulla base di indici sistematici; c) non altera gli scambi in misura contraria all'interesse comune, perché il regime interessa solo micro e piccole imprese; la copertura geografica del regime è limitata; d) le misure sono circoscritte a quartieri strettamente delimitati e definiti in base a criteri oggettivi; la metà delle imprese interessate sono attive nei settori della sanità, dell'educazione e dell'assistenza sociale; e) le misure hanno essenzialmente lo scopo di lottare contro l'esclusione sociale nei quartieri particolarmente difficili; f) le autorità sono particolarmente trasparenti in tutte le procedure e prevedono appositi organi di controllo tenuti alla predisposizione di rapporti annuali; g) le misure sono limitate nel tempo; h) le autorità assicurano che le imprese beneficiarie si impegnano a rispettare gli obblighi indicati nel relativo regolamento in materia di necessità, trasparenza e controllo.

⁴⁹ Si tratta, in particolare, delle ZFU istituite a *Massa-Carrara, Ventimiglia, Pescara, Velletri, Sora, Campobasso, Mondragone, Napoli, Torre Annunziata, Andria, Matera, Taranto, Lecce, Rossano, Crotone, Lamezia Terme, Erice, Catania, Gela, Iglesias, Cagliari, Quartu Sant'Elena*. A queste 22 ZFU, si deve aggiungere, in base alla delibera CIPE 13 maggio 2010, n. 39, anche la Zona Franca Urbana del Comune di *L'Aquila*.

avendo ritenuto che le misure previste fossero tali *“da non alterare le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse”*.

Senonchè, con l'art. 9, comma 4, del D.L. 194 del 2009, nonostante l'autorizzazione ottenuta, il Governo dell'epoca ha mostrato la sua intenzione di eliminare le agevolazioni fiscali e contributive previste sostituendole con la previsione della erogabilità di un *“mero contributo”* parametrato all'ICI ed ai contributi previdenziali dovuti sulle retribuzioni che i Comuni avrebbero potuto concedere alle imprese ubicate nelle zone franche dei loro territori *“nei limiti delle risorse già individuate dal CIPE”*.

In sede di conversione in legge del citato D.L., dopo un'aspra battaglia dei diversi portatori di interesse alla misura, detto emendamento venne eliminato e rimasero ancora in vigore le originarie agevolazioni.

In seguito, con l'art. 43 del D.L. n. 78 del 31.5.2010, si è arrivati ad un *“cambio di rotta”* rispetto alle finalità ed agli obiettivi dell'originario meccanismo agevolativo. Si è provveduto, infatti, a *“sostituire”* le ZFU con le cd. *“Zone a burocrazia zero”* nel Meridione d'Italia (ZBZ) intese come zone assistite da alcune *semplificazioni di tipo amministrativo* e taluni altri *“vantaggi”* non meglio identificati, che si sarebbero potuti concedere alle imprese ivi ubicate che avviano nuove iniziative produttive *“nel rispetto del principio di sussidiarietà dell'art. 118 della Costituzione”*⁵⁰.

Con questa manovra, in definitiva, si è inteso sostituire il regime agevolativo delle ZFU - progettato secondo obiettivi conformi a quelli che l'Italia avrebbe potuto perseguire, secondo il

⁵⁰ Il cit. art. 43, D.L. n. 78/2010 precisa che, ove la zona a burocrazia zero fosse coincisa con una ZFU: *“..le risorse previste per tali zone franche urbane ai sensi dell'articolo 1, comma 340, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono utilizzate dal Sindaco territorialmente competente per la concessione di contributi diretti alle nuove iniziative produttive avviate nelle zone a burocrazia zero”*. Inoltre, ai sensi della citata norma, i provvedimenti conclusivi dei procedimenti amministrativi di qualsiasi natura ed oggetto avviati su istanza di parte, fatta eccezione di quelli di natura tributaria, possono essere adottati in via esclusiva da un Commissario di Governo che vi provvede con apposite conferenze di servizi, e secondo il meccanismo del silenzio assenso dall'avvio del procedimento. L'altro *vantaggio* consiste nella possibilità che le Prefetture - Uffici territoriali di governo assicurano assoluta priorità alle iniziative legate al presidio e sicurezza dei territori negli ambiti in cui insistono le ZBZ.

principio di sussidiarietà, nell'attuazione delle *politiche urbane europee* e che, per questo motivo, è stato autorizzato dalla Commissione - con uno strumento legato ad ipotetici vantaggi di tipo "burocratico" di difficile comprensibilità ed applicazione⁵¹, cui si aggiunge la previsione della concessione di "meri contributi" da parte del Sindaco competente che nulla hanno a che vedere con l'obiettivo funzionalmente sotteso alla produzione di norme fiscali funzionali a politiche di sviluppo regionale.

L'eliminazione *ex lege* degli esoneri fiscali e contributivi del regime originario delle ZFU e la previsione della concessione di un mero contributo finanziario limitata, peraltro, a talune aree del paese ricadenti nei territori "coincidenti" tra ZBZ e le ZFU delle regioni del Sud Italia suscitano, a ben vedere, taluni dubbi di illegittimità costituzionale⁵².

Se ne è avuta conferma con la recente sentenza della Corte Costituzionale del 22 luglio 2011, n. 232 che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 43, del D.L. n. 78/2010 per violazione degli artt. 117, commi 3 e 4 e 118, comma 1 della Cost., nella parte in cui prevede l'applicabilità delle citate semplificazioni ai procedimenti amministrativi che si svolgono nell'ambito di materie di competenza regionale concorrente o residuale.

Più di recente, con la Legge di stabilità del 2012, il legislatore ha ulteriormente modificato l'art. 43 del D.L. n. 78/2010 prevedendo che, "in via sperimentale", sull'intero territorio nazionale e fino al 31 dicembre 2013 "*si applica la disciplina delle zone a burocrazia zero prevista dall'articolo 43*" e che fino a tale data "*i provvedimenti di cui al primo periodo della lett. a)*

⁵¹ Sul tema, ci si permette di rinviare al mio: *Dopo il lungo cammino delle Zone Franche Urbane a Bruxelles renderle inutili non appare una scelta saggia*, in *innovazioneediritto.unina.it*, 2009, ove si è osservato che la sostituzione delle ZFU in ZBZ avrebbe significato snaturare e stravolgere il regime agevolativo vigente e le finalità con esso perseguite. Per ulteriori riflessioni critiche, si rinvia anche al mio successivo, *Il boicottaggio delle ZFU: e la storia continua*, in *Innovazioneediritto.unina.it*, 2010.

⁵² Per le ZBZ che "non coincidono" con una delle ZFU già istituite nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia si determinano, invero, disparità di trattamento tra territori, atteso che per esse non risultano indicate, né chiarite o stanziate, eventuali risorse utilizzabili per la concessione di contributi da parte dei Sindaci, con la conseguenza che in queste ZBZ (diversamente da quelle coincidenti con le ZFU) i vantaggi si sarebbero dovuti ridurre alle (non meglio chiarite) semplificazioni per l'adozione di "procedimenti conclusivi su procedimenti amministrativi" che, peraltro, già rientrano nelle competenze proprie di ogni ente pubblico.

*del comma 2 dell'articolo 43 del citato D.L. n. 78 del 2010 sono adottati ... in via esclusiva e all'unanimità, dall'ufficio locale del Governo, istituito in ciascun capoluogo di provincia, su richiesta della regione, d'intesa con gli enti interessati e su proposta del Ministro dell'interno, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri*⁵³.

Il legislatore ha ritenuto, quindi, non soltanto di “mantenere in vita” le ZBZ estendendole, però (irragionevolmente) “*all'intero territorio nazionale*” in via sperimentale e per un tempo limitato, ma ha ritenuto di poter (dover) sostituire al ruolo dei Comuni un *Ufficio governativo*, che dovrebbe rendersi operativo presso le sedi delle province di riferimento, per la “*concessione*” di talune semplificazioni nei “procedimenti conclusivi su procedimenti amministrativi” nonostante si tratti di competenze sue proprie⁵⁴.

L'ultima novità in tema di *Zone franche urbane* è quella che si legge all'art. 37 del D.L. n. 179 del 19 ottobre 2012, ancora in fase di conversione in legge, in cui si prevede una possibile riprogrammazione delle politiche di sviluppo relative al periodo 2007/2013 con la possibilità di (ri)finanziare le agevolazioni di cui alla Legge Finanziaria del 2007 nelle ZFU già identificate, all'epoca, dal Ministero dello sviluppo economico, limitatamente a quelle rientranti nell'obiettivo *Convergenza* e, quindi, a quelle ricadenti nel Sud del Paese⁵⁵.

Il regime di aiuti è stato, tuttavia, “depotenziato”, sempreché venga approvato in via definitiva, potendo esso riferirsi alle sole originarie ZFU ricadenti nelle Regioni del Sud che, per questo motivo, sono state (ri)definite “*Zone urbane ricadenti nell'obiettivo Convergenza*” e nei limiti del Regolamento *del de minimis*.

Se si cercano le ragioni di questa “derubricazione” del regime da aiuto “speciale” finalizzato alla concessione di aiuti selettivi, ma mirati al raggiungimento di obiettivi ritenuti meritevoli dall'Unione (riqualificazione delle città, contrasto dei fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani, favore all'integrazione

⁵³ Art. 14, commi da 1 a 6, L. 12 novembre 2011, n. 183.

⁵⁴ Da notare che nulla si dice in ordine ai contributi finanziari che avrebbero dovuto accordare i Sindaci, attesa la definitiva soppressione dei fondi in origine stanziati per le ZFU.

⁵⁵ Si tratta di tutti gli aiuti fiscali indicati all'art. 1, comma 341 e ss., lett. a) sino alla lett. d), della L. n. 296/2006.

culturale e sociale) e, per questo, autorizzato dalla Commissione, in aiuti in *de minimis* (limitati nell'ammontare fruibile, svincolati dal perseguimento di obiettivi specifici e soggetti a rigorosi limiti di cumulabilità con altri regimi di aiuto), si possono ipotizzare più alternative, ma che, in quanto dipendenti da decisioni di natura politica, non valgono in questa sede⁵⁶.

Ciò che conta mettere in luce è che si è forse persa l'occasione di sperimentare il *grado di efficacia* di aiuti fiscali di Stato costruiti nel rispetto dei principi, delle cause giustificatrici e nel perseguimento di interessi strumentali alla politica di coesione e, quindi, di verificare e sperimentare l'uso del *Fisco* nell'attuazione di politiche regionali di sviluppo, nonostante si continui da più parti, a sostenere l'ineludibile necessità di forme di "fiscalità di vantaggio" per rilanciare la produttività, l'occupazione e la competitività dell'intero Paese.

6.6 I "passi avanti" del legislatore sulla fiscalità di vantaggio con il Piano per il Sud. Inadeguatezza degli strumenti

Nella manovra correttiva contenuta nel cit. D.L. n. 78 del 31 maggio 2010 convertito nella legge del 25 ottobre 2007, n. 176 con cui sono state emanate una serie di misure dirette alla stabilizzazione dei conti pubblici, contrasto all'evasione fiscale e competitività economica, il legislatore si è occupato del tema dell'uso del fisco come leva di sviluppo, dedicando ad esso l'art. 40 rubricato, appunto, "Fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno".

La norma, in linea con il principio contenuto nella legge delega sul federalismo fiscale di cui al cit. art. 2, comma 2, lett. m) della L. n. 42/2009, dispone che "*In anticipazione del federalismo fiscale ed in considerazione della particolarità della situazione economica del Sud, nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, nonché nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orien-*

⁵⁶ E' solo ipotizzabile che, avendo escluso le aree del centro Nord, l'aiuto sarebbe stato considerato selettivo e, quindi, avrebbe richiesto altra (e nuova) autorizzazione alla Commissione che, tuttavia, l'aveva già autorizzato, sebbene si sia poi deciso di non darvi effettiva attuazione.

tamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea, le predette Regioni con propria legge possono, in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, modificare le aliquote, fino ad azzerarle, e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei riguardi delle nuove iniziative". Il comma 2 del cit. art. 40 subordina l'operatività di detta disposizione a futuro decreto ministeriale col quale stabilire "il periodo d'imposta a decorrere dal quale trovano applicazione le disposizioni di tali leggi".

Ebbene, si è già visto che l'astratta possibilità di interventi delle Regioni sui tributi propri derivati e, quindi, sull'IRAP fino al suo azzeramento, per effetto dell'entrata in vigore delle norme contenute nel D.Lgs. n. 68/2011 di attuazione del federalismo fiscale, è innanzitutto subordinata ai "limiti" e condizionamenti sulle manovre sugli altri tributi derivati (in particolare le addizionali IRPEF) imposti dal legislatore delegato che, di fatto, impediscono a quelle meno virtuose, e quindi, a quelle del Mezzogiorno, di applicare riduzioni sull'imposta. Anzi, bisogna precisare che molte delle Regioni indicate all'art. 40 sono quelle soggette al cd. "Patto di rientro della sanità" e, quindi, hanno l'obbligo di mantenere al massimo le aliquote dell'IRAP, oltre ad essere tenute al rispetto del divieto di applicare la variazione di un punto percentuale di cui possono beneficiare le altre.

Si è del pari considerato che la possibilità di ridurre l'IRAP che appare, a ben vedere, teorica e programmatica, è sempre condizionata ai vincoli comunitari sovraordinati a quelli interni e, quindi, alla possibilità che la decisione di sostenere la correlata spesa fiscale sia assunta da un ente, la Regione interessata, che possa qualificarsi un'autorità indipendente, sia sotto il profilo statutario, che procedurale, che finanziario.

Il che oggi non sembra possa agevolmente sostenersi, giacché come si è visto, si tratterebbe di stabilire fino a che punto, in ragione delle manovre correttive già apportate ai decreti delegati di attuazione della L. n. 42, e per le probabili innovazioni che dovessero derivare dal completamento dell'iter della Controriforma al Titolo V della Cost. in corso, sia ancora possibile sostenere che una delle Regioni del Mezzogiorno indicate nella norma, abbia realmente la capacità di "autodeterminare" e, di conseguenza, di sostenere "in proprio" l'onere correlato alla spesa fiscale collegata alla scelta adottata.

Ove mancassero questi caratteri dell'autonomia, la scelta ed i mezzi necessari a sostenere l'aiuto sarebbero imputabili allo Stato centrale e, quindi, la misura resterebbe selettiva perché adottata con riferimento a talune imprese e produzioni ubicate non nell'intero territorio nazionale ma in quello, più ristretto, del territorio della Regione.

Con il cit. D.L. n. 78, all'art. 41, nel testo risultante dopo alcune correzioni disposte con la legge di conversione, il legislatore ha provveduto anche ad introdurre un regime speciale definito di "*attrazione europea*".

Si è disposto, in particolare, che alle imprese residenti in altro Stato membro dell'Unione Europea diverso dall'Italia, che intraprendono in Italia nuove attività economiche, nonchè ai loro dipendenti e collaboratori, può applicarsi, per un periodo di tre anni "*in alternativa alla normativa tributaria statale italiana*", la normativa tributaria vigente in uno degli Stati membri dell'Unione Europea. Le disposizioni attuative sono state rimesse ad un futuro decreto di natura non regolamentare (ad oggi non emanato). Si è prevista anche una norma antielusiva per evitare che possano usufruire di questi "vantaggi" imprese già operanti o che risultano già avviate in Italia (comma 1, bis, art. 41).

L'intervento normativo desta, a ben vedere, più che fondate perplessità.

C'è anzitutto da chiedersi come può aver pensato il legislatore di emanare una norma che si appalesa chiaramente in contrasto con il divieto di aiuti di Stato sancito dall'art. 107 del TFUE.

La norma si presenta, in maniera marcata, selettiva, giacchè intenderebbe favorire taluni imprenditori (quelli non residenti) ad ubicare le loro imprese in Italia mantenendo il loro più favorevole regime fiscale domestico, con ciò contravvenendo all'attuale divieto di concedere aiuti nella misura in cui essi incidono negli scambi tra Stati membri.

Si verrebbe a creare un'evidente concorrenza fiscale dannosa tra le imprese domestiche, in violazione anche del Codice di Condotta, che si troverebbero a competere con quelle "europee" attratte ad ubicare le proprie attività all'interno dello Stato, cui sole sarebbe consentito, *ex lege*, di calcolare le imposte o determinare gli imponibili con regole diverse e più favorevoli rispetto a quelle italiane.

Senza dire, poi, ove si applicasse realmente questo regime, quali sarebbero le difficoltà dell’Agenzia delle entrate a verificare la corretta applicazione delle diverse regole di determinazione del reddito degli altri ordinamenti e quali altre sicure difficoltà incontrerebbero i giudici tributari investiti della responsabilità di dirimere eventuali controversie sorte nell’applicazione di tali differenti ordinamenti.

La norma, infine, non dovrebbe essere immune da censure di costituzionalità, per violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva che, a valle, si riflettono pure sull’ipotetico diverso regime di tassazione dei lavoratori impegnati nell’esercizio delle attività economiche avviate in Italia dai non residenti.

6.7 Le premesse metodologiche per l’uso strumentale del fisco nelle politiche di sviluppo regionale: riflessioni conclusive e prospettive.

Alla luce delle considerazioni fatte nel corso del presente lavoro, ed in base alle esperienze di politica regionale di sviluppo registrate nei Paesi europei che hanno ricevuto il *placet* dalle autorità comunitarie e che si sono manifestate “di successo”, si procede con alcune riflessioni conclusive.

La concessione di misure di fiscalità di sviluppo per favorire determinate zone o regioni economicamente svantaggiate nel nostro Paese, presuppone, innanzitutto, che le autorità decidenti siano in grado di *progettare* regimi di aiuto che possano trovare consenso presso le istituzioni comunitarie che vigilano sull’osservanza dell’insieme di regole e principi tratti *dall’acquis communautaire* applicabili in materia, e che siano conformi ai principi e le regole che limitano l’esercizio della potestà legislativa in materia tributaria sia da parte dello Stato, che degli enti territoriali.

Sulla base dei risultati dell’indagine sin qui effettuata, ci si limita a fornire una serie di *premesse metodologiche* che potrebbero guidare la predisposizione di progetti diretti a costruire forme di *fiscalità di “vantaggio” o di “compensazione”* per i territori in deficit di sviluppo nel sistema giuridico integrato nazionale ed europeo, di cui si è a lungo parlato.

Va ricordato che uno degli “assi portanti” del processo di attuazione del federalismo fiscale in Italia sarebbe proprio la possibilità di ricorrere alla “*fiscalità di sviluppo*” (art. 1, comma 1, L. n. 42/2009) come opportunità da sfruttare nelle aree sottoutilizzate del Paese nella prospettiva del superamento del dualismo che, da decenni, caratterizza il nostro sistema economico.

All’art. 2, comma 2, lett. mm) della L. n. 42 tra i principi direttivi, si pone, infatti, “*l’individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività d’impresa nelle aree sottoutilizzate*”. Così ancora, nell’art. 16, comma 1, lett. d) dove si stabilisce che, con riferimento agli interventi speciali di cui al comma 5 dell’art. 119 della Cost. si debba procedere con “*interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione delle aree sottoutilizzate del paese e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali e favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona*”.

Anche per le Regioni speciali, l’art. 27, comma 3 della L. n. 42/2009, prevede che, in sede di adeguamento degli statuti a quanto previsto dalla delega, devono essere individuate “*forme di fiscalità di sviluppo*”, come previsto per le Regioni a statuto ordinario.

Si legge, in particolare, nella relazione illustrativa alla citata legge n. 42 del 2009, che con la fiscalità di sviluppo è possibile promuovere “*politiche economiche attraverso la leva fiscale a mezzo di esenzioni, deduzioni e agevolazioni per permettere la piena valorizzazione delle risorse presenti sui territori con applicazione della sussidiarietà fiscale che permette ai territori di incentivare le loro vocazioni e i loro punti di forza, offrendo una possibilità di intervento mirata che non sarebbe egualmente possibile con misure adottate in modo uniforme sul territorio nazionale dal livello centrale*”.

Ciò posto, per avanzare proposte sostenibili in questa direzione e, quindi, per arrivare alla concessione, con risorse pubbliche, di agevolazioni fiscali che non si traducono (solo) in minori carichi d’imposta o in riduzioni o di imponible o in esclusioni e che, quindi, non costituiscano mere deroghe al sistema tributario di riferimento, si tratta di emanare norme con le quali arrecare vantaggi, anche di natura procedimentale, a taluni contribuenti imprese o a talune produzioni idonee a sostenere, in

funzione promozionale, interventi di politiche di sviluppo regionale coerenti con le politiche ed i principi europei.

Solo le *agevolazioni fiscali* per finalità extrafiscali concesse ad imprese che si mostrino, invero, *coerenti e conformi* ai principi generali del sistema tributario interno (nazionale o regionale) e che a loro volta siano “*conformi*”, “*coincidenti*” e “*proporzionati*” ai principi, le azioni e gli obiettivi fissati dalle fonti europee, possono considerarsi aiuti fiscali di Stato *legali e compatibili* e, quindi, agevolazioni liberamente fruibili dai beneficiari imprese⁵⁷.

Si parti a considerare che, come si è chiarito, molti regimi di aiuti, se rientranti nei limiti imposti dai regolamenti di esenzione per categorie degli aiuti *cd. Orizzontali*, ora racchiusi nel Regolamento n. 800 del 6 agosto 2008⁵⁸ non vanno previamente notificati alla Commissione e possono, quindi, essere disposti dall'autorità concedente, salva la procedura di controllo permanente che la Commissione è tenuta ad effettuare ex art. 108 TFUE. Si tratta degli aiuti destinati favorire *obiettivi a carattere trasversale*, quali la ricerca e lo sviluppo tecnologico, la formazione, l'occupazione, la competitività delle piccole e medie imprese, integrati successivamente con quelli diretti a favorire la tutela ambientale, l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo a favore delle grandi imprese, il capitale di rischio, le imprese di nuova creazione.

Altre ipotesi di aiuti ammissibili sono quelli rientranti nel Regolamento degli aiuti *de minimis* che, a ragione della loro contenuta misura, sono giudicati, a priori, non lesivi della concorrenza.

Nei casi in cui, invece, si intenda progettare un regime di aiuti *diverso e non compreso* nei citati Regolamenti di esenzione si tratterà di individuare una serie di condizioni che potrebbero consentire di superare i divieti disposti dalla politica della concorrenza di cui agli artt. 101 e ss. del Trattato.

La proposta di un regime di aiuto dovrebbe essere, innanzitutto, accompagnata dalla predisposizione di un *progetto* elaborato dalle autorità nazionali che individui le finalità legate alla promozione degli obiettivi perseguiti dalle politiche comunitarie

⁵⁷ *Supra*, Cap. III.

⁵⁸ Regolamento n. 800/2008/CE del 6.08.2008, GU L 214 del 09.08.2008 su cui *supra*, Cap. II.

e, quindi, di quegli obiettivi ritenuti prioritari dalla politica di coesione economica e sociale⁵⁹ anche se - come si ricorderà - “*la finalità dichiarata*” degli interventi, pur se coerente con le priorità di detta politica, se non corrisponde alle reali cause giustificatrici dei divieti imposti dall’art. 107 del TFUE, non è sufficiente a sottrarre gli stessi dalla declaratoria di incompatibilità.

Si è visto ancora che, in questi più recenti progressi della politica di coesione verso l’Obiettivo Europa 2020, grande importanza continuano ad assumere quelli della *crescita ed occupazione*, e che molto spazio viene dedicato all’implementazione delle *politiche delle città* ed a quelle *ambientali*.

Si è ritenuto essenziale, in particolare, che gli Stati convergano, in attuazione del principio di sussidiarietà, nell’adozione di politiche dirette a favorire l’incremento di *attrattività degli Stati membri, delle regioni e delle città*, migliorandone l’accessibilità e garantendo una qualità e un livello di servizi adeguati, anche a tutela dell’ambiente.

Le politiche dovrebbero promuovere anche l’imprenditorialità e la crescita *dell’economia basata sulla conoscenza*, favorendo *la ricerca e l’innovazione*, accanto alla creazione di posti di lavoro *più numerosi e qualitativamente* migliori per attirare un maggior numero di persone sul mercato del lavoro. Si tratterebbe ancora di favorire la creazione di *nuove imprese innovative* e andrebbe migliorata, in ogni caso, *l’adattabilità dei lavoratori e delle aziende ai luoghi di lavoro, anche in termini di sicurezza*.

È quello che è accaduto in Francia ed in molti Paesi dell’Europa dell’Est.

L’esperienza della Germania che, in questi anni di recessione, ha mantenuto un livello elevato di produttività e competitività internazionale, fa anch’essa registrare che le ragioni della crescita possono avere un connotato più immateriale, che materiale. Esse si ritrovano, invero, nello sforzo fatto dei *policy makers* tedeschi nella direzione del sostegno e rafforzamento dell’economia sulla specializzazione delle competenze e, dunque, nelle attività di ricerca, innovazione e formazione dedicata al processo produttivo. Nel contempo, altri sforzi sono stati diretti al ripensamento dell’organizzazione dell’attività d’impresa,

⁵⁹ *Supra*, Cap. II.

allo snellimento degli adempimenti burocratici, alla capacità di coinvolgimento dei lavoratori nei processi decisionali allo scopo di valorizzarne le loro attitudini e capacità. Lo sviluppo della competitività e produttività tedesca si compone, quindi, di un mix di fattori che hanno coinvolto l'organizzazione, la sicurezza e la qualità di vita dei lavoratori, la tecnologia applicata, la qualità delle infrastrutture, il miglioramento dell'ambiente.

Lo stesso si registra in Olanda dove l'interesse al miglioramento della qualità della vita dei lavoratori e dell'individuo è stato posto alla base della formulazione di una serie di norme di incentivazione, anche fiscali.

È evidente che, il raggiungimento di queste performance anche in Italia, dipenderebbe da una "rivoluzione di sistema" nella progettazione di politiche di medio lungo termine e richiederebbe, innanzitutto, la formazione di un *partenariato istituzionale* in grado di coniugare le politiche concepite dalla UE con le azioni e gli interventi nazionali.

Non è certo, questo, il luogo dove soffermarsi sulla attuale situazione di crisi della politica nazionale; ma è certo che questo è lo scenario in cui andrebbe collocato lo sforzo di sistematicità e coerenza che sarebbe richiesto alle autorità nazionali per l'individuazione di una serie di strumenti e, tra questi, il *Fisco* come *leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo* e della competitività del Paese.

L'Unione richiede agli Stati membri di rispettare le linee di tendenza della nuova programmazione dei fondi strutturali che, come si è considerato, sono quelle di arrivare ad una riduzione dei livelli complessivi di aiuti, ma anche di pervenire ad una più puntuale individuazione delle tipologie di aiuti ammissibili, alla definizione di procedure più efficaci nell'erogazione basate su una migliore assegnazione e maggiore trasparenza con consultazione delle parti in causa e, soprattutto, alla valutazione dell'efficacia degli aiuti concedibili per stabilire l'impatto *positivo e duraturo* delle risorse utilizzate sullo sviluppo regionale⁶⁰.

⁶⁰ Riforma attraverso la quale è avvenuta il nuovo accorpamento per il medesimo settennio (FESR- FSE – Fondo di coesione) con la definizione dei nuovi tre obiettivi della Convergenza (ex Obiettivo 1 relativo alla programmazione per il periodo 2000-2006), della Competitività regionale ed occupazione (ex Obiettivi 2 e 3 relativi alla programmazione per il periodo 2000-2006) e della Cooperazione territoriale europea (quest'ultimo ispirato alle positive espe-

Nel caso di *aiuti regionali* destinati a determinate aree geografiche in ragione del mancato sviluppo economico o per il basso livello di occupazione o tenore di vita, il giudizio di compatibilità della Commissione europea, si incentra, per questi motivi, proprio sul *grado di efficacia dei benefici* rispetto al soddisfacimento dell'interesse generale della coesione economica e sociale dell'Unione.

Perdurando lo storico divario in termini di reddito pro-capite tra le regioni meridionali e quelle europee e il deficit di infrastrutture e di sviluppo, una *fiscalità differenziata* in queste regioni sembra apparire pienamente sostenibile se con essa si intende, però, raggiungere l'obiettivo di favorire la politica economica generale dei territori, e non si limiti a considerare la stessa come un mezzo per concedere mere "sovvenzioni" a taluni operatori o territori.

Nel progetto andrebbero, di conseguenza, ben circoscritti e delimitati i vantaggi *d'ordine fiscale* che si intendono accordare alle imprese, indicando espressamente gli obiettivi, già condivisi a livello europeo attraverso le linee d'azione della politica di coesione, che con gli aiuti si ricercano anche all'interno dello Stato membro.

Molto utili al riguardo sono le indicazioni che possono ricavarsi nella risoluzione sulla riforma degli aiuti di Stato per il periodo 2005-2009 (rapporto Hokmark) approvata dal Parlamento europeo il 14 febbraio del 2006, di cui si è in precedenza riferito. In detta risoluzione si indica, invero, l'opportunità che lo Stato concedente riesca a generare con l'aiuto "un valore aggiunto non altrimenti ottenibile con alcuna altra misura politica" e si ha conferma del fatto che, per un approccio più efficiente alla concessione degli aiuti regionali, gli stessi potrebbero essere autorizzati anche "attraverso l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori", con ciò aprendosi la strada al riconoscimento, anche europeo, della fiscalità di vantaggio come strumento di attuazione di politiche regionali di sviluppo.

Malauguratamente l'esperienza italiana ci dimostra che, in molte occasioni, la Commissione ha ritenuto *incompatibili* le agevolazioni disposte attraverso benefici fiscali e, che, gli unici e rari legittimi aiuti fiscali vigenti nel nostro ordinamento, si limitano a

rienze delle iniziative comunitarie, *PIC INTERREG, EQUAL ed URBAN*, sempre relative alla programmazione per il periodo 2000-2006).

quelli costruiti nel rispetto del Regolamento unico di esenzione per categoria, oppure, più frequentemente, a quelli concessi nell'ambito del *de minimis*. Si tratta di misure sicuramente utili, ma poco efficaci rispetto alle linee programmatiche della politica di coesione di cui si è trattato, sia per il loro esiguo plafond disponibile che, soprattutto, per le concrete difficoltà che incontrano i beneficiari nell'applicazione del divieto di cumulabilità con altri regimi di aiuto⁶¹.

Significativo ed esemplare (anche per la sua rovinosa attuale sorte) è, poi, il caso del regime fiscale di esoneri tributari e contributivi collegati all'istituzione delle ZFU italiane che, come si è avuto modo di chiarire, è l'unico caso, di recente autorizzato dalla Commissione, di regime speciale *ideato e costruito* in modo coerente agli obiettivi e priorità delle *politiche urbane europee*, identicamente a quanto era avvenuto, e con successo, nell'esperienza francese⁶².

Quando la Commissione ha giudicato incompatibili determinati regimi nazionali fiscali di favore lo ha fatto, di norma, per aver riscontrato la violazione del principio di *neutralità fiscale* che, come si ricorderà, è il parametro di riferimento nel diritto comunitario per valutare la "*concorrenza fiscale dannosa*".

Si ha violazione del principio di neutralità, infatti, ogni qualvolta un provvedimento nazionale tende a proteggere determinati prodotti rispetto a quelli provenienti da altri paesi membri o a favorire solo taluni concorrenti. Lo stesso avviene quando si attribuisce ai cittadini residenti uno *status giuridico* differenziato, senza giustificazioni obiettive, rispetto a quello dei non residenti.

Bisognerebbe riflettere, però, su una diversa interpretazione del *principio di neutralità* da cui potrebbero trarsi utili indicazioni per formulare le premesse metodologiche sulle quali costruire forme di fiscalità differenziata per determinati aree e, segnatamente, per quelle depresse (Sud e Centro-Nord) del nostro Paese.

La Commissione, come si è visto, assegna un ruolo primario al principio di neutralità fiscale al quale dirige l'esigenza di uniformare l'armonizzazione della politica fiscale degli Stati membri per evitare distorsioni sulle scelte di localizzazione degli investimenti basate sui diversi livelli d'imposizione degli stessi.

⁶¹ Su cui, diffusamente, *supra*, Cap. VI, par. 3.1.

⁶² *Supra*, Cap. V.

Sin dagli anni 70, la Commissione si è orientata verso il principio della neutralità fiscale all'esportazione di capitali (*capital export neutrality*) secondo il quale i residenti di uno Stato devono sempre pagare le stesse aliquote fiscali indipendentemente dalla fonte, nazionale o estera, del proprio reddito.

Lo strumento maggiormente utilizzato per raggiungere questo obiettivo è il *credito d'imposta* che, però, negli anni, si è dimostrato inidoneo a neutralizzare appieno la doppia imposizione giuridica che comunque viene a determinarsi per effetto della mancata compiuta *armonizzazione* o, meglio, *riavvicinamento* delle legislazioni tra gli Stati membri. E ciò anche in considerazione della storica e marcata riluttanza degli Stati a rinunciare alla propria sovranità impositiva a vantaggio di misure di armonizzazione o livellamento dei regimi d'imposizione.

Più recentemente si è andata affermando, però, tra gli economisti, l'opposta concezione del principio di neutralità fiscale all'importazione di capitali (*capital import neutrality*) che si fonda sul riconoscimento di un trattamento fiscale uniforme a tutti i soggetti "*all'interno di un dato territorio*", indipendentemente dal loro Stato di residenza.

Questa diversa interpretazione del principio di neutralità fiscale apre, a ben vedere, maggiormente lo spiraglio ad ipotesi di *fiscalità di vantaggio* o di *compensazione* nei territori dove esiste un minor valore dei servizi pubblici erogati nello Stato della fonte del reddito, come strumento per "perequare" il trattamento degli operatori economici che intendano ivi insediarsi, a prescindere dal relativo Stato di residenza.

Questo approccio, del resto, appare in linea ed è conforme anche a quello della "*coerenza del sistema fiscale*" che, secondo la sua evoluzione discendente dalle interpretazioni più recenti della Corte di Giustizia, esprime, come si è visto, la necessità che vi sia una correlazione diretta tra una diminuzione delle imposte o beneficio, da un lato, e la tassazione, dall'altro, con riferimento allo stesso contribuente e alla stessa imposta, non solo all'interno del sistema fiscale nazionale di riferimento, ma anche con riferimento ai sistemi fiscali nazionali o stranieri di altri Stati membri⁶³.

⁶³ Cfr. sentenza Manninen (C-319/2002), e secondo il parere dell'avvocato generale nel caso Marks & Spencer (C-446/2003), in cui la Corte prende in considerazione il profilo della coerenza anche per regolare i rapporti tra Stato

In effetti, gli investitori esteri dovrebbero essere incentivati a localizzare le proprie imprese in altri territori solo se in tali aree esiste il cd. “*residuo fiscale*” e, cioè, una differenza (positiva) tra il valore attuale dei servizi pubblici di cui l’impresa gode dove si localizza e il valore attuale delle imposte e tasse che essa dovrà pagare in relazione alla redditività attesa dell’investimento⁶⁴.

Per influenzare ed ampliare detto *residuo fiscale* per finalità di sviluppo economico regionale, i Governi possono e, secondo taluni economisti, devono intervenire - nei limiti in cui questo sia reso possibile dai vincoli *interni* alla potestà impositiva degli enti di governo - con manovre sulle aliquote, oppure con la concessione di forme varie di agevolazioni di natura finanziaria (contributi in conto capitale o in conto interessi) o di natura fiscale (bonus o sgravi fiscali, esenzioni, crediti d’imposta, ecc.)⁶⁵.

Sulla base di questa impostazione teorica, una misura selettiva concessa attraverso una riduzione dell’IRES nei territori meridionali, ad es., dove non esiste o è minimo il residuo fiscale, potrebbe non essere considerata lesiva della concorrenza, se, per l’operare del principio di *coerenza del sistema* esteso all’intero territorio dell’Unione, le imprese non residenti potessero liberamente competere con quelle domestiche, localizzando anch’esse

della fonte e stato della residenza, entrambi parte del mercato unico, verificando che non si realizzino violazioni delle libertà e del principio di non discriminazione.

⁶⁴ B. MORO, *Incentivi fiscali per lo sviluppo del Mezzogiorno*, 2001; ID, *Una politica fiscale regionale per lo sviluppo economico del Mezzogiorno*, 2002, in www.re-set.it/documenti/ricerca; G. I. NITTI, *Forme di Stato, federalismo fiscale e tributi locali*, in *Nuova rass. legisl. dott. giur.*, 2006, 365 ss.; A. STRUSI, *Finanza regionale e attuazione dell’art. 119 Cost.: alcuni indirizzi*, in *Il diritto della Regione*, 2005, 799 ss.; A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 41 ss.

⁶⁵ Il residuo fiscale non è una grandezza contabile, né un saldo di bilancio, bensì una grandezza statistica, ottenuta attribuendo convenzionalmente a un ipotetico agente unico tutte le spese, i trasferimenti e i prelievi effettuati da qualsiasi autorità pubblica, locale o centrale, in una regione considerata o a vantaggio di essa. Se il residuo è positivo, la regione in questione è trasferente netta di risorse. Se è negativo, è prenditrice netta. La somma algebrica dei residui regionali dovrebbe coincidere con il saldo globale di finanza pubblica. Se nel calcolo del residuo si considerano gli interessi passivi sul debito pubblico, i criteri di ripartizione possono determinare stime molto diverse tra loro del residuo medesimo. Per un approfondimento: M. MAGGI – S. PIPERNO *Dal risanamento all’euro. Evoluzione del residuo fiscale nelle regioni italiane*, Torino, Fond.ne G. Agnelli, 1998, 74 ss.

i propri investimenti alle stesse condizioni riconosciute allo Stato o territorio della fonte del reddito.

Ciò posto, potrebbe sostenersi che, ove la misura venisse ritenuta, a motivo di questa diversa concezione del principio di neutralità/coerenza, concessa “*a tutti i concorrenti all’interno dell’Unione*” indipendentemente dal loro Stato di residenza, il vantaggio non andrebbe più qualificato selettivo, ma generale, e la misura di aiuto potrebbe risultare compatibile con la disciplina comunitaria e con i principi indicati nel Codice di Condotta per assicurare la *leale concorrenza* tra gli operatori, perché progettata proprio per colmare le inefficienze del sistema e ridurre situazioni di deficit di sviluppo all’interno del mercato unico.

Va da se, che questo approccio, pur se affascinante ed innovativo, comporterebbe la revisione di molte regole del Trattato e porterebbe ad un cambiamento di prospettiva in materia di selettività territoriale così radicale, che sarebbe necessario aspettare un intervento specifico della Corte di Giustizia.

Non va trascurato, però, di considerare che in recenti pronunce, la Corte ha dimostrato di prendere in considerazione il profilo della *coerenza* del sistema fiscale integrato laddove si debbano regolare i rapporti tra Stato della fonte e Stato della residenza, entrambi parte del mercato unico, proprio per verificare che non si realizzino violazioni delle libertà e del principio di non discriminazione⁶⁶.

Si aggiunga che in questo momento storico in cui da più punti di vista si assiste ad interventi sempre più incisivi dell’Unione in molti settori ed ambiti di intervento e si reclama l’istituzione *un’unione politica* vera e propria, dotata di poteri diretti di intervento non soltanto in ambito economico e sociale, sembrano arrivati i tempi per sostenere, anche dal lato della fiscalità, l’esigenza di uniformare il trattamento da riservare ai cittadini e, quindi, alle imprese, che devono potersi sentire appartenenti ad un unico territorio - che coincide con quello della Comunità *unitariamente* considerato - per ricevere identici trattamenti, anche fiscali, indipendentemente dallo Stato di residenza.

⁶⁶ Sul punto, *supra*, cap. III. Sui principi comuni nel diritto comunitario, F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in (a cura di A. DI PIETRO) *Per una costituzione fiscale europea*, cit. 120 ss.

L'altra premessa di metodo nasce dalla oggettiva attuale difficoltà di individuare spazi di autonomia negli enti territoriali, che, per effetto dell'attuazione del federalismo fiscale e dei tanti interventi correttivi ed integrativi ormai apportati, potrebbero, di fatto, non essere considerati *sufficientemente* autonomi, né sotto il profilo procedurale, che finanziario.

Se è lo Stato infatti a decidere ogni elemento dei tributi propri derivati che, costituiscono ad oggi, la quasi totalità dei tributi riassegnati ai vari livelli di governo e, se comunque, molto limitate sono le possibilità di intervento da parte delle Regioni sui tributi "propri", non si dovrebbe parlare tanto di "fiscalità di vantaggio" che evoca un potere discrezionale e selettivo, ma al più, di norme agevolative emanate in funzione promozionale se tutto, come sembra, è rimesso all'esercizio della potestà legislativa statale.

Di qui la considerazione che dovrebbe essere lo Stato centrale a promuovere politiche di grado di stimolare la crescita e la produttività dei territori in deficit di sviluppo coerentemente con le priorità, gli obiettivi e gli interessi delle politiche europee e, quindi, è sullo Stato che ricade la responsabilità di formulare proposte efficaci in questa direzione anche attraverso forme di fiscalità differenziata.

Ma in una *governance* multilivello quale è quella che ispira il nostro ordinamento, bisognerebbe pur sempre attivare un partenariato socio-economico che accompagni le decisioni dell'uso delle *risorse pubbliche* destinate a favorire forme di fiscalità differenziata. Questo principio dovrebbe tradursi nella previsione di metodo e prassi amministrativa per coinvolgere i partners istituzionali, economici e sociali lungo tutto il processo decisionale: nella fase di identificazione delle scelte e priorità, nella traduzione in obiettivi e strumenti, nella sorveglianza e nella valutazione dell'efficacia dello strumento prescelto, nel rispetto degli obblighi di monitoraggio e controllo imposti dalla stessa Unione.

Come si è rilevato analizzando i fattori di successo di esperienze di altri Paesi europei, ed in particolare nel caso delle ZFU francesi, risulta essenziale misurare il grado di efficacia dei benefici ottenuti a mezzo di uno dato strumento agevolativo, così come la capacità dello stesso di generare effetti duraturi anche dopo la sua cessazione.

Un'ultima considerazione finale.

Potrebbe essere, del pari, molto utile riflettere anche sugli altri fattori che incidono negativamente sullo sviluppo di determinate aree sottoutilizzate del Paese.

In un' interessante ricerca condotta pochi anni addietro da alcuni studiosi dell'Università di Bari si sono analizzate le cause di debolezza e i fattori di ritardo dello sviluppo delle regioni italiane in relazione al cd. "*paradigma delle cinque libertà di Sen*".

Secondo Amartya Sen, lo sviluppo non va misurato, infatti, solo in termini quantitativi di reddito o PIL, ma anche in relazione alla capacità di espansione delle libertà reali delle persone, della loro possibilità di condurre una vita sana e in condizioni economiche dignitose, di accedere all'istruzione e alla cultura, di vivere in condizioni di sicurezza e protezione sociale e di partecipare attivamente alla vita politica della comunità⁶⁷.

Le "cinque libertà" strumentali allo sviluppo (libertà politica, alle infrastrutture economiche, alle occasioni sociali, alle garanzie di trasparenza, alla sicurezza protettiva) sono state analizzate in questa ricerca, con riferimento alle 103 province italiane: ne è derivato un indice sintetico di libertà effettiva (*Ile*) per misurare da 0 a 1 le reali condizioni di sviluppo dei territori⁶⁸. In base a questa interessante ed originale metodologia di analisi, il Sud occupa (malauguratamente) i gironi più bassi della graduatoria per la presenza nelle aree meridionali d'un elevato *deficit di libertà effettiva* degli individui che di fatto ostacola o ritarda lo sviluppo di queste regioni. Anche secondo questa diversa lettura della realtà italiana, dunque, il Fisco potrebbe opportunamente inserirsi come strumento nella progettazione di misure dirette a colmare il *deficit di libertà*, e potrebbero andare ad arricchirsi le tradizionali cause di giustificazione di tipo economico sociale previste dal Trattato, per aprire la strada al riconoscimento di *trattamenti differenziati* in detti territori rispetto a quelli riferibili ad altre aree

⁶⁷ Richiamandosi esplicitamente a Kautilya, filosofo indiano del IV sec. a.C., ma anche ai filosofi occidentali (da Aristotele ad Adam Smith), Sen rivendica, la necessità di mantenere, accanto al pensiero che definisce "*calcolante*" (che è quello che domina nella "scienza del governo" e nella "scienza della ricchezza"), il "*pensiero pensante*" (metafisico ed etico) che è quello capace di cogliere il senso, la direzione complessiva dell'agire umano. Su questo tema, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, Mondadori, Milano, 2000.

⁶⁸ Ricerca coordinata da M. Capriati, Dipartimento per lo Studio delle società mediterranee, Facoltà di Scienze Politiche, Università di Bari, in *Il Sole 24 ore*, aprile 2006.

del Paese, per colmare diseguaglianze nei diritti fondamentali dell'individuo che osteggiano e frammettono ostacoli al funzionamento del mercato unico.

PROBLEMI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Collana diretta da Franco Gallo

- 1) E. Nuzzo, **Modelli ricostruttivi della forma del tributo**. 1987.
- 2) R. Lupi, **Profili tributari della fusione di società**. 1989.
- 3) F. Marchetti, **La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi**. 1989.
- 4) L. Salvini, **La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)**. 1990.
- 5) P. Pacitto, **I titoli azionari nella determinazione del reddito imponibile dell'impresa partecipante**. 1990.
- 6) G. Tinelli, **L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF**. 1993.
- 7) C. Bafile, **Il nuovo processo tributario**. 1994.
- 8) M. Nussi, **L'imputazione del reddito nel diritto tributario**. 1996.
- 9) F. Putzolu, **L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici del federalismo fiscale**. 1996.
- 10) D. Stevanato, **L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente**. 1996.

DIRITTO TRIBUTARIO RAGIONATO

Collana diretta da Raffaello Lupi

- 1) D. Stevanato, **Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario**. 1994.
- 2) **La contabilità aziendale spiegata ai giuristi**. A cura di L. Lupi. 1995.
- 3) S. Carmini - A. Mainardi, **Elementi di diritto tributario comunitario con appendice normativa comunitaria**. 1996.
- 4) F. Crovato, **L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennalità**. 1996.

PROBLEMI ATTUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Collana diretta da Franco Gallo

- 1) D. Stevanato, **Donazioni e liberalità indirette nel tributo successivo**. 2000.
- 2) A. Uricchio, **L'amministrazione nella giustizia tributaria. L'organizzazione delle Commissioni tributarie**. 2000.
- 3) F. Crovato, **Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi**. 2001.
- 4) G. Porcaro, **Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedurali**. 2001.
- 5) S. Carmini, **Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia**. Seconda edizione. 2002.
- 6) M. Pierro, **Beni e servizi nel diritto tributario**. 2003.
- 7) C. Garbarino, **Imposizione ed effettività nel diritto tributario**. 2003.
- 8) M. Procopio, **L'oggetto dell'irap**. 2003.
- 9) G. Melis, **L'interpretazione nel diritto tributario**. 2003.
- 10) V. Ficari, **Reddito di impresa e programma imprenditoriale**. 2004.
- 11) M. Giorgi, **Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto**. 2005.
- 12) E. Fazzini, **Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici**. 2005.
- 13) G. M. Cipolla, **La prova tra procedimento e processo tributario**. 2005.
- 14) **La contabilità aziendale spiegata ai giuristi**. A cura di L. Lupi. Seconda edizione, 2006.
- 15) C. Gioè, **La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria**. 2007.
- 16) F. Ardito, **La cooperazione internazionale in materia tributaria**. 2007.
- 17) G. Chinellato, **Codificazione tributaria e abuso del diritto**. 2007.
- 18) S. Fiorentino, **I crediti delle imprese nell'IRES**. 2007.
- 19) **Aiuti di Stato in materia fiscale**. A cura di L. Salvini, 2007.
- 20) G. Bizoli, **Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale comunitario e diritto internazionale**. In preparazione.
- 21) A. Dagnino, **Agevolazioni fiscali e potestà normativa**. 2008.
- 22) G. Marino, **La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica**. 2008.
- 23) C. Scalinci, **Il tributo senza soggetto**. 2011.
- 24) F. Rasi, **La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo**. 2012.
- 25) A. Comelli, **Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento**. 2012.
- 26) S. Dorigo, **Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea**. 2012.
- 27) G. Vanz, **I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria**. 2012.
- 28) F. Farri, **Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria**. 2015.
- 29) A. Ballancin, **Il regime di imputazione del reddito delle imprese estere controllate**. 2016.
- 30) A. Vicini Ronchetti, **La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa**. 2016.
- 31) M. Grandinetti, **Il principio di derivazione nell'IRES**. 2016.
- 32) P. Coppola, **Il Fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo**. 2016.