

Preg.mo Sig.
Prof. **Girolamo Sircchia**

Caro Nino,
in relazione al Tuo intervento al convegno nel quale sarai relatore ed avente ad oggetto l'esigenza di procedere con l'individuazione di tassazioni più favorevoli da riservare a particolari zone disagiate del mercato italiano, con l'amico prof. avv. Marco Frigessi di Rattalma, ben volentieri Ti invio il seguente nostro contributo.

Si deve, preliminarmente, osservare che, allo stato attuale, l'Unione Europea non è competente sulla materia della TASSAZIONE DIRETTA dei Singoli Stati risultando attribuita, invece, all'Unione la politica relativa alla tassazione indiretta.

Infatti, la normativa comunitaria lascia agli Stati membri grande discrezionalità nella concezione dei loro sistemi di imposizione diretta, consentendo loro di adattarli in funzione di obiettivi e imperativi nazionali.

Ciò nonostante, una politica di determinazione delle imposte dirette aventi la connotazione agevolativa potrebbe far insorgere la violazione del principio dell'"Aiuto di Stato" per il quale la Commissione ha autorità.

La nostra ricerca, attraverso lo studio sistematico della normativa comunitaria prima ed europea poi, della prassi della Commissione, della giurisprudenza nazionale e comunitaria e della dottrina relative alle agevolazioni fiscali e agli aiuti di Stato fiscali, ha permesso di stabilire le linee guida che dovrebbero essere seguite dagli Stati membri e dagli enti substatali nella determinazione delle proprie politiche fiscali agevolative. Tali linee guida rilevano indirettamente anche per le imprese, le quali sono interessate al rispetto della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato da parte degli enti pubblici (statali e substatali) che stabiliscano a vantaggio di esse delle agevolazioni fiscali, dato il rischio di recupero a posteriori di detti benefici.

La materia oggetto di studio si può compendiare in tre macro aree. La prima riguarda i limiti alle agevolazioni fiscali derivanti dal diritto interno italiano. Tale area è divisibile in tre sezioni dedicate rispettivamente: 1) alla nozione giuridica di agevolazione fiscale; 2) ai principi costituzionali che condizionano la possibilità di stabilire agevolazioni fiscali; 3) alla classificazione delle agevolazioni fiscali.

La seconda area concerne i limiti alla potestà di disporre agevolazioni fiscali derivanti dal diritto comunitario e deve essere incentrata sull'analisi del concetto di aiuto di Stato di natura fiscale proibito ai sensi degli artt. 107 e ss. TFUE. Tale area non può prescindere inoltre da alcune riflessioni sugli spazi effettivi di autonomia riconosciuti alle Regioni italiane, in particolare nella prospettiva federalista in via di attuazione alla luce della Legge delega sul federalismo fiscale n.42/2009.

La terza macro area è individuabile nelle procedure di controllo da parte della Commissione circa la compatibilità con il TFUE degli aiuti di Stato fiscali.

Dedichiamo una particolare attenzione alla procedura di controllo relativa agli aiuti di Stato illegali, cioè concessi in violazione degli obblighi che gravano sugli Stati membri di notificare gli aiuti alla Commissione e di non erogare l'aiuto fino alla decisione di autorizzazione dello stesso da parte dalla Commissione (c.d. obbligo di standstill).

Infine, dobbiamo, anche, soffermarci sui rimedi per la tutela dinanzi alle giurisdizioni nazionali di concorrenti e terzi interessati, lesi dall'aiuto di Stato illegale con la conseguenza del dovere degli Stati membri di recuperare gli aiuti concessi in violazione di detti obblighi.

La nostra ricerca evidenzia che la Commissione europea e la Corte di Giustizia, attraverso gli articoli 107 e ss. TFUE, dispongono di un vero strumento non solo di controllo e indirizzo delle politiche fiscali di sviluppo degli Stati membri, ma anche di modifica della normativa interna (sostanziale e procedurale) in materia.

Le agevolazioni fiscali nazionali (dall'istituzione delle Comunità europee) sono sospese tra l'attuazione dei principi costituzionali italiani (del 1948) e il divieto comunitario degli aiuti di Stato. In questa prospettiva si impone una riflessione sul potenziale "conflitto di interessi" che l'applicazione (costituzionalmente orientata) della fattispecie incentivante (domestica) potrebbe determinare in caso di conflitto con i limiti rinvenibili nel Trattato europeo e in particolar modo con il divieto di concedere alle imprese aiuti pubblici secondo quanto disposto dall'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea.

La normativa comunitaria di cui all'articolo 107

In estrema sintesi, secondo il criterio VIST, un contributo pubblico è considerato aiuto di Stato (vietato) quando, in modo alternativo, salvo deroghe previste dal Trattato, un'agevolazione:

- costituisca un vantaggio per l'impresa che lo riceve;
- incida sul commercio infra-comunitario;
- sia selettivo, vale a dire non sia rivolto alla totalità delle imprese, ma vi sia un elemento discriminante che, a sua volta, può essere di tipo settoriale oppure zonale;
- costituisca un trasferimento pubblico, in termini di esborso o di minore entrata.

Tale criterio si innesta in un principio "economico" tipicamente comunitario: la tutela della concorrenza.

Peraltra, sono compatibili di diritto con il mercato interno 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.

La compatibilità con il mercato interno

La Commissione può considerare compatibili con il mercato interno: 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, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; 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 nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato

Le agevolazioni fiscali interne concesse alle imprese invece sono, per lo più, giustificate in ragione dell'articolo 41, comma 3 della Costituzione secondo cui "*La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali*". Secondo quest'ottica il legislatore per

raggiungere tali obiettivi (solidaristici, tipici della Carta costituzionale italiana) può concedere (alle imprese) finanziamenti, contributi e agevolazioni fiscali.

Le agevolazioni-aiuto

Sul punto occorre rilevare che, mentre non tutte le agevolazioni fiscali sono considerate aiuti fiscali di Stato, è vero il contrario. In altro dire, mentre alcune agevolazioni possono essere accordate in deroga al divieto degli aiuti di Stato (perché compatibili con le norme comunitarie, oppure perché concesse nel rispetto della regola de minimis, oppure ancora perché rientranti nel regolamento di esenzione), tutti gli aiuti di Stato (in quanto aiuti) sono, di per se, “fenomeni” agevolativi.

L'autorizzazione comunitaria, in alcuni casi, è un requisito necessario anche se insufficiente per rendere operativo un incentivo interno. Ad attestarlo sono alcuni esempi di agevolazioni fiscali esplicitamente previste a favore di tutte quelle categorie di imprese che iniziano una nuova attività economica. Anche questi incentivi rientrano nella categoria degli aiuti comunitari (per esempio, La creazione delle zone franche urbane (aiuto di Stato N 346/2009, la Riduzione della tassazione per alcuni prodotti petroliferi (aiuto di Stato N 533/2007, il Credito d'imposta per investimenti in Sicilia (aiuto di Stato N 675/2008)

Al momento tra le agevolazioni interne che rientrano nella categoria degli aiuti comunitari possiamo segnalare i seguenti incentivi: l'aiuto agli investimenti nel Sud N 39/2007; l'aiuto nel settore cinematografico SA.32926 (2011/N) e SA.32927 (2011/N) (ex N595/2008 ed ex-C 25/2009-N673/2008); l'aiuto per la tonnage tax N 114/2004; l'aiuto per le ZFU (zone franche urbane) N 346/2009; l'aiuto per i prodotti petroliferi N 533/2007; l'aiuto per gli investimenti in Sicilia N 675/2008.

Di seguito illustriamo alcune iniziative autorizzate:

Il credito d'imposta per gli investimenti nel centro-sud (aiuto di Stato N. 39/2007)

L'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta alle imprese che effettuano nuovi investimenti destinati alle strutture produttive situate nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea, ubicate nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia. L'agevolazione è riconosciuta nel rispetto degli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013 e spetta per gli investimenti facenti parte di un progetto d'investimento iniziale realizzati nel periodo dal 1 gennaio 2007 al 31 dicembre 2013 è condizionata alla Stand still di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea (comma 279).

Sul punto, il 25 gennaio 2008, la Commissione europea, con la decisione C(2008)380, ha ritenuto che il regime di aiuti notificato è compatibile con il mercato comune in virtù dell'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea. Per completezza occorre segnalare che l'articolo 2-bis del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, dispone il rifinanziamento del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

Al riguardo, si osserva che la norma in questione prevede il consenso, da parte dell'Unione europea, all'utilizzo congiunto delle risorse del Fondo europeo di sviluppo regionale con le quali erogare il credito d'imposta. Conseguentemente, la fruizione della misura è subordinata al predetto assenso da parte dell'Esecutivo comunitario.

I bonus in favore del settore cinema e dell'audiovisivo (aiuto di Stato SA.32926 (2011/N) e SA.32927 (2011/N))

L'articolo 1, commi da 325 a 343 della legge 24 dicembre 2007 n. 244, ha previsto un pacchetto di misure incentivanti in favore del settore cinematografico (interno ed esterno alla filiera) sotto forma di credito d'imposta ("tax credit") e scudo fiscale ("tax shelter").

L'efficacia delle agevolazioni fiscali sono subordinate, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea, all'autorizzazione della Commissione europea (cd. deroga culturale).

Al riguardo, con la decisione C(2008) 8819 del 18 dicembre 2008, relativa all'Aiuto di Stato N595/2008, l'esecutivo comunitario ha considerato compatibili gli incentivi fiscali alle attività di produzione cinematografica autorizzando l'aiuto in quanto soddisfano le condizioni stabilite dalla comunicazione sul cinema.

Con la decisione C(2009) 5512 del 22 luglio 2009 relativo all'Aiuto di Stato C 25/2009 (ex N 673/2008) il governo comunitario ha autorizzato il pacchetto di incentivi fiscali per gli investimenti e la distribuzione nel settore cinematografico.

Con decisioni C(2011) 4984 del 6 luglio 2011, infine, la Commissione europea ha approvato la proroga dei regimi di incentivi fiscali alle attività di produzione cinematografica (SA.32926), nonché per gli investimenti e la distribuzione nel settore cinematografico (SA.32927) fino al 31 dicembre 2013.

La tonnage tax (aiuto di Stato N 114/2004)

Anche il regime d'imposizione forfetaria sulla base del tonnellaggio per il trasporto marittimo (tonnage tax) rientra tra gli aiuti di Stato. Questa agevolazione è stata introdotta dagli articoli da 155 a 161 del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (ora articoli 155-161 del Tuir). Il regime fiscale in questione valido per 10 anni (fino al 31 dicembre 2013) è stato autorizzato dalla Commissione europea il 20 ottobre 2004 con la decisione C(2004)3937fin.

L'Esecutivo europeo, infatti, ha deciso di non sollevare obiezioni nei confronti del regime d'imposizione forfetaria applicabile alle imprese marittime, considerandolo compatibile con il mercato comune, sulla base dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato istitutivo della Comunità europea.

In caso di prolungamento oltre i 10 anni, il regime sarà nuovamente notificato alla Commissione, secondo quanto contenuto nell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea.

Conclusioni

In linea generale può dirsi che, per essere compatibili con le norme del Trattato, gli aiuti eventualmente concessi da uno Stato devono essere connotati dal soddisfacimento dei principi-guida della trasparenza e della intesa. Il primo, utilizzato nel senso che vengono considerati incompatibili gli aiuti di cui non è possibile valutare a priori l'entità ed il campo di applicazione, ed il secondo nel senso che le deroghe possono trovare pratica attuazione soltanto nella misura in cui l'aiuto concesso dallo Stato porti ad una contropartita adeguata rispetto agli interessi della Comunità.

Di regola, le agevolazioni tributarie sono dirette ad accordare un trattamento preferenziale a determinate categorie di soggetti.

L'aiuto, a differenza di queste ultime, sembra, invece, qualificarsi come un intervento "più incisivo", un soccorso fine a se stesso, un sostegno, una forma di assistenza.

Più specificamente, siffatto incentivo fiscale comporta, in genere, un trasferimento di risorse, *senza alcuna contropartita o con una contropartita minima*, da parte dello Stato.¹

¹ Cfr. ORLANDI, op.c it., pag. 133 secondo il quale "in numerosi casi pratici, si è considerato *aiuto* un atto comportante *un mancato introito* e non un trasferimento". Sul punto cfr., inoltre, VALENTE, ROLLE, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale dopo la Comunicazione Van Miert*, in Corr. Trib., 199., pag. 1157.

Contrariamente, l'agevolazione fiscale si concretizza in un intervento statale volto ad alleviare, alleggerire particolari soggetti d'imposta dal pagamento di determinati tributi. In questi termini, è interessante rilevare come l'aiuto, di fatto, non sembra comportare grandi vantaggi per chi lo concede, quanto piuttosto considerevoli benefici per chi ne usufruisce.

Tale aspetto trova espressa conferma nella definizione della nozione di aiuto data dalla giurisprudenza: "il concetto di aiuto corrisponde a qualsiasi vantaggio concesso dalle autorità pubbliche a favore di un'impresa, senza contropartita o con una contropartita che corrisponde in misura minima all'importo al quale può essere valutato il vantaggio in questione".²

Tra l'altro, la dottrina come anche la giurisprudenza non mancano di evidenziare come, in realtà, questa definizione includa non solo le allocazioni di risorse ad un'impresa, ma anche qualsiasi *sgravio di oneri* che la stessa, di norma, dovrebbe sopportare.³

In tal senso, procedendo nell'analisi critica di quelli che sono i vari contributi sul tema, è dato chiaramente rilevare: "*un contributo statale, il cui effetto si limitasse strettamente a compensare uno svantaggio obiettivo a carico di un'impresa beneficiaria, non rientrerebbe nel campo d'applicazione dell'art. 92*".⁴

In effetti, i maggiori problemi sorgono proprio in ordine ai benefici a carattere fiscale ed, in modo particolare, agli interventi di "favore" che interessano il campo della tassazione diretta d'impresa.⁵

In realtà, spesso risulta particolarmente complicato distinguere nettamente le agevolazioni rivolte solo a determinati soggetti d'imposta e qualificate come "aiuti di Stato" dalle norme a carattere generale.

A tal proposito, la Commissione con la Comunicazione Van Miert ha affrontato, in termini specifici ed esaustivi, i diversi aspetti e le singolari problematiche connesse all'art. 92 del Trattato CE relativi alle misure di natura fiscale.⁶

In sintesi, è dato rilevare che **non tutte le misure fiscali a carattere selettivo si qualificano come "aiuti di Stato"**.

In definitiva, **siffatte agevolazioni fiscali, non importa se rivolte "a talune imprese o talune produzioni", possono non essere considerate aiuti statali, ma semplici interventi volti a perseguire obiettivi di politica economica generale.**⁷

SILVESTRO SPECCHIA
MARCO FRIGESSI DI RATTALMA

² *Diritto della Concorrenza delle Comunità europee, Volume II B, Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*

³ In questi termini, cfr. la sentenza della Corte del 19 settembre 2000, C- 156/98, punto 23 ove significativo è quanto affermato: "si deve parimenti ricordare che la decisione impugnata qualifica come aiuto di Stato lo sgravio fiscale concesso dall'art. 52, paragrafo 8 , dell'EstG se non limitatamente al fatto che tale sgravio opera a beneficio di talune imprese site nei nuovi Lander ed in Berlino Ovest, il che esclude il carattere di misura generale di politica fiscale economica".

⁴ Così testualmente in *Diritto della Concorrenza delle Comunità europee, Volume II B, Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato*.

⁵ In questo senso, cfr. VALENTE, ROLLE, op.cit., pag. 1157.

⁶ Per questi specifici riferimenti, così testualmente, cfr. VALENTE, ROLLE, op. cit., pag. 1160.

⁷ Sul punto, cfr. ancora VALENTE, ROLLE, op. cit., pag. 1160.