ISSN 1825-9871

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione e Diritto

Speciale EUROPA

Supplemento al numero 6/2006

COMITATO SCIENTIFICO
Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)
Prof. Andrea Amatucci
Prof. Carlo Amatucci
Prof. Raffaele Balbi
Prof. Raffaello Capunzo
Prof. Agostino Carrino
Prof. Benedetto Conforti
Prof. Alfonsina De Felice
Prof. Elisabetta De Franciscis
Prof. Pasquale De Sena
Prof. Luciana Di Renzo
Prof. Marinella Fedeli
Prof. Stefano Fiorentino
Prof. Massimo Iovane
Prof. Francesco Janes Carratu'
Prof. Giovanni Marino
Prof. Roberto Mastroianni
Prof. Paolo Nunziante
Prof. Emilio Pagano
Prof. Flavia Petroncelli Hubler
Prof. Luigi Sico
Prof. Sandro Staiano
Prof. Giuliana Stella
Prof. Mario Tedeschi
Prof. Talitha Vassalli

DIRETTORE RESPONSABILE
Maurizio Migiarra

REDAZIONE
Roberta Alfano (coordinamento)
Gino Buonauro
Filippo Perriccioli
Loredana Strianese

EDITING
Vittorio Mostacciuolo
GRAFICA
Sebastiano Romitelli

INNOVAZIONE E DIRITTO – rivista on line
http://www.innovazionediritto.unina.it
Registrazione Tribunale di Napoli n. 45 del 22 giugno 2005
ISSN 1825-9871

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione e Diritto

Innovazione e Diritto è una rivista *open*. La rivista è consultabile e scaricabile liberamente attraverso le pagine del suo sito web all'indirizzo
http://www.innovazionediritto.unina.it
La rivista e tutti i suoi contenuti possono essere riprodotti liberamente a condizione che se ne citi sempre la fonte, riportando il web address.

Per contattare la redazione utilizzare il seguente indirizzo email:
redazione@innovazionediritto.unina.it

La rivista è edita dal laboratorio ***LARIGMA*** *presso il Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo*

Numero finito di stampare il 30 dicembre 2006

INDICE

Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: brevi considerazioni sulle Conclusioni dell'Avvocato generale
di Roberta Alfano **1**

Spunti in tema di dinamiche sociali nell'ottica dell'integrazione europea
di Luigi Buonauro **9**

Espaldarazo al concierto económico (Sentencia de 6 de Septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión europea (asunto C-88/03)
di Aitor Orena Domínguez **43**

Il coordinamento europeo in materia fiscale
di Chiara Fontana **67**

La doppia imposizione nella sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 novembre 2006
di Gaia Rubba **93**

Il dovere di informazione ambientale in campo nucleare al vaglio della Corte di Giustizia Europea: il «limitato» ambito applicativo della direttiva 89/618 Euratom
di Filomena Daniela Piccolo **110**

Spetta al Giudice nazionale valutare i caratteri delle attività svolte dalle Fondazioni bancarie
di Salvatore Lepre **125**

Per la Corte l'obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale sussiste anche in relazione alle decisioni-quadro ex art. 34, par. 2, UE
di Sonia Campailla. **140**

L'indetraibilità dell'IVA sui mezzi di trasporto aziendali è contraria alla normativa comunitaria (nota alla decisione della Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, C-228/05)
di Giordano Di Meglio **151**

Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: brevi considerazioni sulle Conclusioni dell'Avvocato generale

di Roberta Alfano

1.Premessa – In data 5 ottobre 2006, l'Avvocato generale Philippe Léger ha depositato le conclusioni relative alla Causa C-173/05, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana. Si tratta della c.d. Tassa sul tubo, inerente un tributo erroneamente definito come ambientale istituito dalla regione Sicilia sui gasdotti installati nel proprio territorio. L'illegittimità del tributo in questione è apparsa, sin dalla sua istituzione - art. 6 della legge regionale siciliana 26 marzo 2002, n. 2 - evidente sia in dottrina[1] che in giurisprudenza. Infatti, la Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, Sez. I, con sentenza 05 gennaio 2004 n.1203 aveva dichiarato inapplicabilità del predetto art. 6, in quanto contrastante con i principi comunitari, senza ricorrere, in via pregiudiziale, alla Corte di Giustizia. I giudici tributari palermitani avevano colto lo spunto offerto in materia dalla sentenza del TAR Lombardia, sez. II del 24 gennaio 2003 n.130, in tema di modifica delle proposte tariffarie sul trasporto di gas. Nel giudizio amministrativo, la società ricorrente aveva chiamato in giudizio l'Autorità per l'energia elettrica ed il gas, in quanto non aveva tenuto in conto, nella determinazione tariffaria, del peso del tributo ex art.6 della Legge della Regione Sicilia 2/2002. Il TAR, aveva dichiarato legittimo il mancato riconoscimento nella tariffa di trasporto del gas del costo corrispondente all'ammontare del tributo in virtù della operata disapplicazione dell'art.6 della legge in questione, respingendo la richiesta di rinvio alla Corte di Giustizia o Costituzionale.

Nonostante la disapplicazione operata dai giudici siciliani e le affermazioni della dottrina, il legislatore non aveva, però, provveduto a sanare tale illegittimità. Per tale motivazione, in data 19 luglio 2004, la Commissione europea aveva chiesto ufficialmente all'Italia di abrogare tale tributo; la Commissione ha esplicitamente rilevato che tale imposizione

[1] V. FICARI, Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare) in Rass. Trib., 5, 2001, 1308. (all'atto della proposta istitutiva); V. CERIANI, Federalismo, perequazione e tributi, in Rass. Trib., 5, 2002, 1685; L. DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali in La finanza locale, 4, 2003, 522; C. VERRIGNI, La rilevanza del principio comunitario 'chi inquina paga' nei tributi ambientali in Rass. Trib., n.5, 2003, 1614; ALFANO R., 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 (Nota a Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, 5 gennaio 2004, n.1203), in TributImpresa, n.3, 2004,109; A. CARINCI, Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea, in Rass. Trib., n.4, 2004, 1225

contrasta con la tariffa doganale comune dell'UE, in quanto non rispetta la parità dei dazi doganali sui prodotti importati dai paesi terzi alle frontiere dell'Unione europea, nonché ai principi fondamentali che disciplinano la politica commerciale comune e agli obblighi internazionali dell'UE risultanti dall'accordo di cooperazione con l'Algeria. La domanda ufficiale della Commissione, realizzata in forma di parere motivato, ex articolo 226 del Trattato non ha avuto esito. Pertanto, in data 19 dicembre 2004, la Commissione europea ha deciso di adire la Corte di giustizia contro l'Italia, che non ha dato risposta al parere motivato né reso conforme al diritto comunitario la legislazione italiana relativa a tale tributo.

Le conclusioni dell'Avvocato generale si pongono nel medesimo filone interpretativo dell'illegittimità del tributo in questione. In attesa della decisione della Corte di Giustizia, il cui esito appare quanto mai probabile, si ricorderà, in sintesi, la fattispecie in questione ed il contesto normativo di riferimento, per verificare infine il ragionamento dell'Avvocato generale.

2. Oggetto della controversia - La Commissione delle Comunità europee ha chiesto alla Corte di dichiarare, in virtù dell'istituzione di tale tributo, il mancato rispetto della Repubblica italiana è venuta degli obblighi ad essa incombenti ex artt. 23 CE, 25 CE, e 133 CE[2] nonché degli articoli 4 e 9 dell'accordo di cooperazione tra la Comunità economica europea e la Repubblica democratica popolare d'Algeria firmato il 26 aprile 1976 ed approvato con regolamento CEE del Consiglio 26 settembre 1978, n. 2210[3].

---

[2] L'art. 23 CE stabilisce che l'unione doganale tra gli Stati membri è fondata sull'adozione di una tariffa doganale comune diretta a realizzare la parificazione degli oneri doganali gravanti, alle frontiere esterne della Comunità, sulle merci importate da paesi terzi al fine di evitare qualsiasi sviamento di traffico nei rapporti con i paesi medesimi e distorsioni nella libera circolazione di tali merci tra gli Stati membri. L'art. 25 CE vieta, tra gli Stati membri, i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente. Tale divieto include parimenti i dazi doganali di carattere fiscale e, per giurisprudenza della Corte si estende anche ai tributi istituiti da enti locali o regionali. Cfr.Corte di Giustizia, 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, da C-407/93 a C-411/93, Lancry e a., in Racc., I-3957, punto 26; Corte di Giustizia, 14 settembre 1995, Cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi e altri*, in Racc. I-2655, relativa ad un tributo gravante sia sui prodotti importati sia su quelli esportati di una parte geograficamente remota del territorio greco, le isole del Dodecaneso Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, Causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl /Comune di Carrara*,in Riv. Dir. Trib., 3, 2005, III, 57, con nota di R. ALFANO, *Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro* in *Riv. Dir. Trib.*, 3, 2005, III, 65 ss. L'art. 133 CE prevede che la politica commerciale della Comunità è fondata su principi uniformi, in particolare per quanto concerne le modificazioni tariffarie e la conclusione di accordi tariffari e commerciali. Essa implica l'eliminazione di disparità nazionali, di natura fiscale e commerciale, gravanti sugli scambi con i paesi terzi.

[3] Tale accordo, ex art. 1 del medesimo mira a «promuovere una cooperazione globale tra Repubblica democratica popolare d'Algeria e la Comunità economica europea per contribuire allo sviluppo economico e sociale dell'Algeria e favorire il consolidamento delle loro relazioni. A tale scopo saranno emanate disposizioni e saranno decise e realizzate azioni nel settore della cooperazione economica, finanziaria e tecnica, in quello degli scambi commerciali nonché nel settore sociale». Ex art. 4, n. 1, dell'accordo medesimo, la cooperazione tra la Comunità economica europea e la Repubblica democratica popolare d'Algeria si prefigge di promuovere, in particolare: la commercializzazione e promozione delle vendite dei prodotti esportati dall'Algeria. Nel settore dell'energia, promuove la partecipazione degli operatori della Comunità ai programmi di ricerca, produzione e

Con varie comunicazioni inviate alle autorità italiane nel corso degli anni 2002 e 2003 la Commissione ha chiesto alle medesime chiarimenti circa il fatto generatore e le modalità di applicazione del predetto tributo. Nella comunicazione di risposta del 9 settembre 2003 la Repubblica italiana ha fatto presente la mancata applicazione nei fatti del tributo ambientale, posto che il TAR Lombardia aveva evidenziato il contrasto di detta legge con le norme di diritto comunitario. La Commissione non ha ritenuto esaustive in fatto né fondate in diritto le osservazioni dell'Italia e, con lettera di diffida 19 dicembre 2003, ha invitato la medesima a trasmettere osservazioni al riguardo entro il termine di due mesi, ai sensi dell'art. 226 CE. La Repubblica italiana ha poi ottenuto anche una successiva una proroga del termine sino al 19 aprile 2004, che, in ogni caso, non è stato rispettato.La Commissione, ha trasmesso alla Repubblica italiana, in data 9 luglio 2004, un ulteriore parere motivato, fissando il termine perentorio di due mesi per conformarsi; analogamente l'Italia ha ignorato tale termine. Di qui la decisione della Commissione di proporre ricorso. La prima obiezione mossa è stata l'impossibilità di invocare quale prova della disapplicazione del tributo la decisione del TAR. Infatti, per costante giurisprudenza della Corte, l'incompatibilità di una normativa nazionale con le disposizioni comunitarie può essere rilevata dal giudice interno che la disapplica: per essere definitivamente eliminata, però, occorre che essa sia contenuta in disposizioni interne vincolanti, di analogo tenore rispetto a quelle da modificare[4] . Oltre ciò, a dimostrazione dell'attualità della tassa, la Commissione ha fatto anche rilevare che le entrate derivanti dal tributo in questione appaiono ancora riportate - capitolo 1611 - nel bilancio di previsione della regione Sicilia del 31 dicembre 2004, a riprova della vigenza della tassa. Infine, la Commissione ha rilevato che il tale tributo si pone in contrasto con la tariffa doganale comune; il tributo incide sugli oneri doganali relativi alle merci importate da paesi terzi. Ciò può incidere sul rapporti con i paesi in questione, condizionando la libera circolazione delle merci e la concorrenza tra gli Stati membri[5].

3.L'art.6 della legge della Regione Sicilia 2/2002 - Il tributo controverso è un prelievo in misura fissa di natura patrimoniale che incide sull'attività di trasporto del gas

---

trasformazione delle risorse energetiche dell'Algeria ed a tutte le attività intese a valorizzare in loco dette risorse, nonché la buona esecuzione dei contratti di fornitura a lungo termine di petrolio, di gas e di prodotti petroliferi tra i rispettivi operatori. L'art.9 dispone che i prodotti originari dell'Algeria, diversi da quelli elencati nell'allegato II del Trattato che istituisce la Comunità economica europea, sono ammessi all'importazione nella Comunità senza restrizioni quantitative né misure di effetto equivalente ed in esenzione da dazi doganali e da tasse di effetto equivalente. Il gas metano è uno di tali prodotti

[4] Corte di Giustizia, 4 dicembre 1997, causa C-207/96, *Commissione/Italia* in Racc., I-6869, punto 26.

[5] La Commissione precisa parimenti che, secondo costante giurisprudenza, uno Stato membro non può applicare diritti di transito o qualsivoglia altro tributo relativo al passaggio di merci sul proprio territorio. Cfr. Corte di Giustizia, 16 marzo 1983, causa 266/81, *SIOT* , cit., punti 18, 19 e 23.

importato dal Nord Africa, commisurato al tragitto complessivo del gas nel territorio regionale; il prelievo è proporzionato al volume della condotta, indipendentemente dalla quantità di gas trasportata[6]. Presupposto del tributo è la proprietà dei gasdotti, nei quali è contenuto il gas, ricadenti nel territorio della Regione siciliana; la base imponibile è funzione dell'estensione complessiva delle condotte sul territorio regionale e non dell'energia movimentata. Ciò comporta un aumento del costo unitario di trasporto del gas, potenzialmente trasferibile nella tariffa e, dunque, sul costo per gli utenti finali. La legge della Regione Sicilia 2/2002 intendeva, in linea teorica, realizzare risorse finalizzate alla salvaguardia ambientale, per finanziare investimenti per ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte, con particolare riguardo proprio alle aree interessate da tale presenza. Di qui l'impropria denominazione di tributo ambientale[7]. La Repubblica italiana, nel difendere la norma, ha evidenziato lo scarso conto in cui sono state tenute le finalità del tributo;il tributo sarebbe diretto al finanziamento degli investimenti destinati a ridurre ed a prevenire i rischi per l'ambiente dovuti alla presenza dei gasdotti Il tributo ambientale mirerebbe quindi a dare attuazione ai principi affermati nel Trattato in materia di ambiente e, in particolare, al principio di precauzione.Dal punto di vista interno occorre rilevare che, accanto alla quasi unanime contrarietà della dottrina, la legge regionale siciliana 2/2002 è stata, sin dalla sua emanazione, contestata anche dall'Autorità per l'energia elettrica ed il gas in quanto contrastante con il divieto all'introduzione di ostacoli alla libera circolazione delle merci[8].L'art. 6 della legge siciliana riguarda una sola infrastruttura, vale a dire una condotta transmediterranea appartenente ad una società algerina. Tale impianto assolverebbe ad una duplice finalità, vale a dire, da un lato, la distribuzione ed il consumo del gas sul territorio italiano e, dall'altro, il suo transito sul suolo italiano e la sua esportazione verso altri Stati membri. La ratio di tale tributo ambientale sembra

[6] Ai sensi della norma tale tributo si applica alle sole condotte classificabili di prima specie, ex decreto ministeriale 24 novembre 1984, colpendo esclusivamente il gas importato dall'Algeria attraverso le condotte installate nella Regione Sicilia.

[7] F. GALLO – F. MARCHETTI, I presupposti della tassazione ambientale in Rass. Trib., 1999, 122 ss.I tributi ambientali, per lungo tempo, hanno assunto esclusivamente carattere di tributi di scopo: la funzione ambientale permette di influenzare la destinazione del gettito o la misura del tributo In tale campo la peculiarità ambientale è stata a lungo rilevata esclusivamente nello scopo, nella finalità del tributo e non nel suo presupposto. Attualmente i tributi ecologici non trovano più una mera giustificazione extrafiscale, ma è il presupposto del tributo ad avere carattere ambientale.Ciò porta ad escludere tale connotazione per la fattispecie in questione. Cfr. Anche R. ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale* in *TributImpresa*, 2004, 4,17ss.

[8] A tale contestazione è seguita l'azione giudiziale in sede amministrativa della SNAM Rete gas s.p.a., principale se non unico interessato dall'applicazione del tributo, Successivamente la società ha adito la Commissione tributaria provinciale di Palermo, per l'annullamento del silenzio rifiuto della Regione all'istanza di restituzione del tributo, che ha portato alla sentenza 05 gennaio 2004 n.1203.

quello di colpire il prodotto trasportato e non l'infrastruttura in quanto tale. Ciò in violazione del divieto di istituzione di nuove tasse o misure equivalenti sulle merci importate direttamente dai paesi terzi[9] .

4.L'analisi dell'Avvocato Generale - La nozione di tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale costituisce una nozione giuridica oggettiva di diritto comunitario, a prescindere dalle intenzioni o dai fini perseguiti dal legislatore nazionale. Nell'ambito di un accordo di cooperazione con un paese terzo dal quale derivi il divieto di istituire dazi doganali o tasse di effetto equivalente su un prodotto originario di tali paesi, non sussiste alcun motivo per interpretare tale nozione di tassa di effetto equivalente a dazi doganali in termini differenti da quelli proprio per il commercio intracomunitario[10]. Ex art. 9 dell'accordo di cooperazione, qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci per il fatto che attraversino una frontiera, se non sono dazi doganali sono da considerarsi tassa di effetto equivalente[11]. Fatta tale premessa, l'Avvocato generale ha proceduto a verificare se il tributo contestato presenti gli elementi costitutivi di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, ossia se il tributo colpisca una merce, che risulti gravata in ragione dell'attraversamento di una frontiera. Ex art. 6, terzo comma, della legge siciliana, il fatto generatore del tributo ambientale è costituito dalla proprietà dei gasdotti, nei quali è contenuto il gas, ricadenti nel territorio della regione siciliana . Infatti, come si evince anche dalla replica dell'Italia, il tributo ambientale viene riscosso solamente laddove sussista effettivamente e concretamente un rischio potenziale di danno per l'ambiente, rilevando che tale ipotesi è esclusa nel caso in cui il gasdotto non contenga gas. Il tributo contestato non grava quindi sul mezzo di trasporto propriamente detto, bensì sulla merce ivi trasportata, il gas. L'art. 6, quarto comma, della legge siciliana precisa ancora che i soggetti passivi del tributo sono i proprietari dei

---

[9] Corte di Giustizia, 13 dicembre 1973, cause riunite 37/73 e 38/73, *Diamantarbeiders/Indiamex* in Racc. ,1609, punti 10-18; Corte di Giustizia, 16 marzo 1983, causa 266/81, *SIOT* in Racc., 731, punto 18; Corte di Giustizia 5 ottobre 1995, causa C-125/94, *Aprile*, in Racc, I-2919, punti 32-42

[10] Corte di Giustizia, 13 dicembre 1973, cause riunite 37/73 e 38/73, *Diamantarbeiders/Indiamex*, cit., punto 10; Corte di Giustizia, 15 dicembre 1976, causa 35/76, *Simmenthal*, in Racc., 1871, punti 14 e 15; Corte di Giustizia, 16 marzo 1983, causa 266/81, *SIOT* , cit., punto 18; Corte di Giustizia 5 ottobre 1995, causa C-125/94, *Aprile*, cit., punti 38-40

[11] Corte di Giustizia, 8 novembre 2005, causa C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organisation*, in Racc., I-9543, punto 55, e la giurisprudenza ivi richiamata. Tuttavia, un simile onere non rientra in questa definizione qualora costituisca il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato all'operatore economico ovvero qualora sia riscosso in ragione di controlli effettuati per l'adempimento di obblighi imposti dalla normativa comunitaria . Corte di Giustizia, 27 febbraio 2003, causa C-389/00, *Commissione/Germania*, in Racc. I-2001, punto 23, e la giurisprudenza ivi richiamata.

gasdotti con condotte classificabili di prima specie[12].Il tributo ambientale riguarda quindi unicamente il gas importato dall'Algeria. Tali elementi concorrono, tutti, ad evidenziare che, per la fattispecie in questione, si è in presenza di una tassa di effetto equivalente. Tale conclusione non può essere suffragata neppure tenendo conto degli obiettivi del tributo, finanziare gli investimenti per ridurre e prevenire i rischi per l'ambiente. Infatti, pur volendo ammettere che il tributo sia stato istituito al solo fine di proteggere l'ambiente, per il principio di precauzione, il divieto di tali tasse ha carattere generale ed assoluto, a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono state istituite, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivino[13] .

Accanto a ciò, l'Avvocato generale ha rilevato che l'Italia non ha fornito alcun elemento idoneo a spiegare i motivi per i quali il gas algerino trasportato per mezzo di un gasdotto di prima specie presenterebbe una particolare pericolosità tale da richiedere l'istituzione di un tributo come quello in esame[14].

L'Avvocato generale ha accolto la tesi della Commissione, relativamente alla violazione da parte dell'Italia dell'accordo di cooperazione con l'Algeria, avendo posto in essere, verso tale paese, una tassa di effetto equivalente. Non ha però accolto la censura mossa dalla Commissione secondo cui il tributo in oggetto comporta l'istituzione di una tassa di effetto equivalente ad un dazio all'importazione e all'esportazione anche *nella Comunità,* verso gli altri Stati membri. L'Avvocato non ha condiviso tale tesi, rilevando che il tributo contestato non può colpire il gas sia all'atto del passaggio della frontiera tra l'Algeria e la regione Sicilia sia all'atto del passaggio tra la regione e gli altri Stati membri. Pertanto, una volta riscosso il tributo, il gas circola liberamente nel gasdotto verso la regione o verso altri Stati membri.

5. Conclusioni - Questo dunque, in sintesi, il ragionamento dell'Avvocato generale. L'Italia non ha rispettato i principi che disciplinano la politica commerciale comune quale l'unicità della tariffa esterna, ha introdotto unilateralmente una misura di effetto equivalente su merci importate direttamente da Paesi terzi, violando l'accordo di cooperazione con l'Algeria. Il tributo viola gli artt.4 e 9 dell'Accordo di Cooperazione tra la Comunità Europea e l'Algeria stessa, reso obbligatorio e direttamente applicato negli Stati

---

[12] Ai sensi del decreto ministeriale 24 novembre 1984, cui fa rinvio l'art. 6, sesto comma, della legge siciliana, le condotte di prima specie corrispondono ai gasdotti con pressione superiore a 24 bar.

[13] in particolare, Corte di Giustizia, 1 luglio 1969, causa 24/68, *Commissione/Italia*, in Racc., 193, punto 7; Corte di Giustizia, 14 settembre 1995, Cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi e altri*,cit.,punto 14; Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, Causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl /Comune di Carrara*,cit, 59

[14] L'Italia non ha neppure dimostrato che il tributo possa essere ricompreso nell'ipotesi derogatoria elaborata dalla giurisprudenza ossia che costituisca il corrispettivo di un servizio effettivamente reso all'operatore economico ovvero che riguardi controlli effettuati per assolvere obblighi imposti dalla normativa comunitaria.

membri con il Regolamento 2210/78 del Consiglio, che prevede il divieto di dazi doganali o misure ad effetto equivalente sulle merci provenienti da tale Paese. La situazione appare aggravata dal fatto che, proprio in particolare per il mercato del gas il legislatore UE, con le Direttive 90/377/CEE, 91/296/CEE e 98/30/CE aveva a monte voluto dettare un indirizzo comune per tutti gli Stati membri, proprio per scoraggiare ogni tentativo di introdurre qualsivoglia prelievo sul transito comunitario del gas stesso.

L'inerzia della Regione Sicilia e della Repubblica italiana, responsabile *iure communitatis* ex articoli 117, quinto comma, e 120, secondo comma, della Costituzione[15], lasciano presumere, a breve, un'ulteriore sentenza di condanna, che avrebbe potuto essere facilmente evitata.

L'intera vicenda, sin dall'inizio non ha mai lasciato intravedere alcuno spazio di legittimità per il prelievo.

La sentenza metterà inevitabilmente in moto la complessa e costosa procedura dei rimborsi delle ingenti somme versate, già richieste dalle Società interessate alla Regione Sicilia sin dall'emanazione della legge[16].

Il comportamento dell'Italia ha frequentemente costretto la Commissione al deferimento del nostro Paese alla Corte di Giustizia[17]. Nella maggioranza dei casi in nostro Paese è costretto a giustificarsi per la mancata trasposizione nel diritto interno di Direttive. Tale mancanza, per quanto esecrabile, può in qualche modo essere giustificata, anche soltanto con la distrazione del legislatore interno.

Per la fattispecie in questione, invece, in cui il contrasto con il principio comunitario è stato sin dalla nascita evidenziato in modo chiarissimo sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, non è possibile trovare giustificazione né razionalità alcuna nelle scelte pubbliche effettuate.

---

[15] Con il quinto comma dell'articolo 117, che prevede la sostituzione legislativa, è stata data copertura costituzionale ad un principio già in precedenza sancito dall'articolo 9 della legge 9 marzo 1989 n.86 "…*Ferma restando la competenza in prima istanza delle regioni e delle province autonome, allo Stato competono tutti gli strumenti necessari per non trovarsi impotente di fronte a violazioni di norme comunitarie determinate da attività positive od omissive dei soggetti dotati di autonomia costituzionale[15]".* La sostituzione governativa prevista dal secondo comma dell'articolo 120 ha, invece, carattere successivo al verificarsi dell'inadempimento: può considerarsi una norma di chiusura, in presenza di situazioni non diversamente risolvibili. Cfr. F. CALIANDRO, *Poteri sostitutivi, obblighi comunitari ed assetto delle fonti normative dopo la riforma del Titolo V della Costituzione* in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario, n.2, 2004, 435, in cui si analizzano i caratteri del potere sostitutivo e la sua evoluzione a partire dagli anni settanta.

[16] J. GILIBERTO, *Snam: basta tributi alla Sicilia Al via un ricorso mentre è stata notificata alla Regione la richiesta di rimborso delle rate già pagate* in *Il Sole24ore* del 1 giugno 2002 e A DE NICOLA, *Il tributo sui gasdotti pensato dalla Regione merita una solenne bocciatura -Niente gabella! Viva il re di Spagna e mora il malgoverno*! in *Il Sole24ore* del 16 giugno 2002

[17] Attualmente vi sono 244 procedure di infrazione aperte da Bruxelles nei confronti del nostro Paese. Il dato è in - sic !- sensibile discesa. Cfr. D. LUSI, *ancora aperte 244 procedure* in *Il Sole24ore* del 14 ottobre 2006

Spunti in tema di dinamiche sociali nell'ottica dell'integrazione europea

Di Luigi Buonauro

Sommario: Premessa - Il problema dei valori –… e quello del metodo – Status & Chances - A mo' di conclusione [o di ripartenza ?]

Premessa

L'art.1-2 del Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa[1] elenca i **valori** fondanti che l'Unione intende perseguire intessendo l'armonica composizione sia di quelli relativi direttamente ai singoli **cittadini** sia di quelli che descrivono il traguardo auspicato per la comunità di popoli [**società**] nel suo complesso.

Si ricompone la dissociazione tra gli opposti approcci dell'analisi del singolo e di quelle della società che hanno segnato la divaricazione delle prospettive di pensiero dei Paesi di *common law* e di quelli a diritto amministrativo[2] dal finire del secolo XIX .

"*In New York si può trovare qualsiasi specie di giornale che l'immaginazione sappia concepire*" E' la gustosa istantanea con la quale Wodehouse all'inizio del secolo scorso introduceva la nozione di "pubblico speciale" alla base dell'espandersi della comunicazione giornalistica osservando: "*se un esquimese venisse a NewYork la prima cosa che troverebbe in una libreria, secondo ogni probabilità, sarebbe il Bubbler Magazine, o qualche pubblicazione simile scritta da esquimesi per esquimesi*"[3] .

Ma a ben guardare siffatta osservazione coglie le motivazioni [il nascere] e precisa l'identikit [il fine] dei cd. gruppi di pressione che tanta rilevanza hanno assunto nella particolare forma di governo affermatasi negli Stati Uniti, continuando a cogliere del potere l'aspetto soggettivo finalizzato al radicamento del principio democratico.

Mentre il Nord America puntava a mettere a fuoco le ragioni della convivenza tra soggetti alla ricerca di una Patria e di una Nazione sulle ceneri non solo di un parto

---

[1] Legge 7 aprile 2005 n. 57 Ratifica ed esecuzione del Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Roma il 29 ottobre 2004 [S.O. alla G.U.n. 92 del 21 aprile 2005, N. 70/L]

[2] All'inizio del secolo scorso mentre alle soglie della prima guerra mondiale l'Europa continentale si interrogava sulla crisi sociale trovando l'istituzione con Hoauriou e l'ordinamento con Santi **ROMANO**, i Paesi anglosassoni si occupavano di indagare le pressioni sociali rispetto alle espressioni formalizzate del potere e rispetto alla loro identificazione nei gruppi di pressioni: Su questi aspetti:. **BENTLEY**, *The process of government,* Chicago 1908

[3] **WODEHOUSE**,*Psmith journalist, 1912*:sembra abbastanza agevole appressarne la posizione simmetrica con la prospettiva rousseuviana del *Candide* e, soprattutto, del *Contratto sociale*

traumatico bensì anche di una dolorosa guerra di Secessione, l'Europa del secondo dopoguerra, a fronte di un marcato policentrismo[4], ha puntato a sperimentare una diversa traiettoria, un percorso comune ed aperto che, partendo dalla volontà di utilizzare l'economia come attrattore degli Stati, superasse la cronica insufficienza dello *jus gentium* a garantire una stabile pace .

Se spaventevoli passioni nazionalistiche per il dominio economico, funzionali alla dimostrazione di potenza militare costituivano i fattori determinanti delle immani guerre del secolo XX°, l'idea di trasformare il corso del Reno da frontiera insanguinata a via fluviale di congiunzione tra Francia e Germania parte proprio dalla sostituzione del valore solamente etico di Patria con quello genuinamente economico di Nazione e dalla precostituzione di un mercato con visibili ed immediati vantaggi.

La progressione CECA, EURATOM, CEE dalla creazione del mercato comune alla sempre più insistente pretesa del graduale riavvicinamento delle politiche economiche ed alla loro armonizzazione fa intravedere raggiungibile lo sviluppo in pace ed il miglioramento della qualità della vita per le comunità degli Stati aderenti.

Il processo di allargamento degli Stati aderenti ha, altresì, evidenziato il successo di una formula che recupera forme istituzionali distillandole dalla società attraverso l'opzione economica anziché attraverso l'imposizione da parte di un ordinamento che si sia affermato con la forza delle armi, mascherate e nascoste, di solito, dietro una spessa cortina ideologica[5] .

L'originalità .di siffatta esperienza non abbisogna di particolari dimostrazioni: lo stesso andamento, sempre incerto ed a tratti addirittura vacillante, risulta ascrivibile ad una incessante sperimentazione di formule e modelli sempre innovativi che lo scenario della politica riesce a mettere in campo[6] .

Accanto alle evoluzioni del mercato e delle istituzioni comunitarie, però, si è andata sviluppando, in modo carsico, una sempre maggiore e consapevole richiesta di

---

[4] Gli Staterlli italiani e le Cento Patrie tedesche erano già punti di arrivo di aggregazioni al termine di percorsi laceranti: in proposito l'art.52 per il dovere sacro di difendere la **Patria** riguarda i rapporti politici (I^ parte) mentre gli artt. 67 e 98 che riguardano la **Nazione** si trovano nella Parte II della Carta costituzionale.

[5] A ben guardare il contratto sociale aveva scelto la via politico-giuridica di un rapporto tra eguali garantito dal più forte per volontà di tutti gli eguali: l'identikit dei partecipanti al contratto sociale rimane scolpito nella sua traccia più importante.
Difatti l'art.48 Cost. blinda del voto le caratteristiche più funzionali all'astrazione normativa dell'ordinamento giuridico: personale ed eguale, libero e segreto sono gli elementi del modello che consente la trasfigurazione dell'uomo dal sociale nel giuridico.

[6] Come è noto, finora sono stati i *summit* semestrali dei Capi di Stato e di governo che hanno affrontato i problemi nuovi ed hanno posto gli obiettivi per l'azione degli organismi comunitari, anche differenziando le posizioni attraverso le dichiarazioni delle Parti interessate..

"nuovi diritti" e di nuove forme di tutela soprattutto nei confronti dei cittadini/consumatori.

Tale percorso si è andato sempre più rafforzando fino alla entrata in vigore, con il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, dell'**Unione Europea** che ha aperto ai popoli degli Stati membri l'orizzonte del tutto originale della **cittadinanza dell'Unione**.

Il problema dei valori

Il nuovo obiettivo investe dalle fondamenta (cioè dai cd. "pilastri") la parabola esistenziale e la "filosofia" dell'integrazione europea perché, spostandone il fuoco dagli **Stati** membri ai **cittadini**, ha fatto segnare una soluzione di continuità[7] rispetto alla "storia" dell'integrazione stessa.

Si rende, perciò, necessaria l'adozione di una nuova metodologia e di un approccio basato sulla prospettiva di cogliere le modificazioni prodotte dall'azione dei pubblici poteri *così come percepite dalla società* in modo da mettere in campo "misure ed interventi" calibrati sulle diverse sensibilità dei destinatari .

Tali correttivi potrebbero, si spera, essere in grado di favorire un nuovo ed originale processo di adesione convinta e di ipotizzare modelli di possibili scenari di integrazione della comunità dei popoli europei[8].,

Ripercorrere per sintesi l'evoluzione della posizione dei singoli uomini all'interno della parabola degli Stati moderni significa evidenziare come la razionalità e la logicità di matrice illuministica abbia dato contenuto e validità al **principio democratico** e, attraverso il ricorso alla astrazione, ha consentito, in definitiva, di costruire un ordinamento giuridico che intanto può pretendere di essere generale in quanto si presenta astratto, appunto, depurato delle differenze e delle ineguaglianze che caratterizzano la società[9],

[7] I referendum popolari di approvazione del " Progetto di Costituzione per l'Europa " hanno evidenziato che il cambio di marcia non era, al momento, sopportabile per i popoli chiamati a deliberare.

[8] La complessità dell'operazione è ascrivibile in massima parte alla circostanza che l'ordinamento comunitario ha sempre presentato forti connotati di mobilità, trattandosi di un sistema aperto, interagente continuamente con le aspettative ed i valori dei destinatari.

[9] Ma vi è di più: dal momento che esse alimentano e rendono possibile le dinamiche sociali ed il cambiamento incessante degli equilibri e delle dinamiche presenti nella società, le misure correttive non possono tendere alla mera soppressione ma ad un progressivo processo di reciproca trasformazione.

Il costo di una siffatta operazione è rilevabile dalla presenza di crisi e devianze[10] che, proprio evidenziando comportamenti incomprensibili ed irrazionali, possono pur sempre rappresentare la strada per costruire modelli interpretativi e culturali capaci di risolvere i problemi dell'integrazione europea.

Dal momento che "*l'amministrazione è l'arte di applicare la legge senza offendere gli interessi*"[11], diventa indispensabile preliminarmente approfondire quella innumerevole e qualitativamente diversificata serie di atteggiamenti e comportamenti sociali tenuti dai singoli in risposta alla attivazione di ogni diverso tipo di potere [12].

In via preliminare va ricostruita la fase della ingannevole indifferenza rispetto al tipo di potere messo in campo: al contrario, va più correttamente qualificata come la fase della ricognizione – omologa alla fase istruttoria del procedimento - perché tra la conservazione e l'innovazione la precedenza come prima emozione sembra scontata, secondo l'antico adagio *quaeta non movère*, a favore di un comune, diffuso sentimento di pigrizia che porta a declinare, in presenza di ogni novità, qualsivoglia azione, foriera sempre e comunque di fatica e rischio.

Una volta percepita la necessità di misurarsi con (adeguarsi o fronteggiare) l'innovazione, il singolo passa ad esaminare la qualità dell'eventuale, possibile ulteriore azione del pubblico potere e della relativa probabile risposta da parte di altri consociati, che costituirebbe una ulteriore novità .

Di fronte al dispiegamento dell'**attività legislativa**, il singolo di solito valuta preliminarmente il comportamento della forza politica di riferimento e, successivamente, valuta l'utilità di raccordarsi o ad altri partiti politici o di dar luogo a movimenti per pervenire a veri e propri "gruppi di pressione": la risposta è, cioè, di tipo 'politico'.

La crisi della legislazione[13], imputata dalla dottrina prevalente all'elevato tasso di specificità e tecnicismo presenti nella regolazione delle attività sia pubbliche che private, ha evidenziato una flagrante e dilemmatica constatazione.

Difatti se da un lato ha introdotto una tendenziale indistinzione tra canoni pubblici e canoni privati delle stesse, all'ombra della comune preoccupazione del

---

[10] La crisi della presunzione di legittimità e la diffusa illegalità sono documentate nelle relazioni pronunciate dalle diverse magistrature (ordinaria, amministrativa e contabile) in occasione dell'inaugurazione dei rispettivi anni giudiziari.

[11] H.**de BALZAC**, *Il medico di campagna*

[12] Il ricordo delle valutazioni di Pinocchio alla vista dei carabinieri o quelle sulle "grida" manzoniane possono rendere con immediatezza il valore implementativo della interpretazione sociale, perché consentono di risalire alle emozioni espressione immediata dell'interesse

[13] Il fenomeno della cd. *Amministrativizzazione della legge* ha investito tutti gli ordinamenti dell'Europa continentale a partire dal secondo dopoguerra

condizionamento economico[14], ha, dall'altro, auspicato un rinnovamento dei modelli organizzativi e delle tecniche gestionali della cosa pubblica, improntati ad una metodica manageriale (*new public management*), tutta concentrata sui risultati e sui programmi, piuttosto che sulle procedure.

Un'amministrazione che costi meno e che funzioni meglio e che sia, soprattutto, al servizio delle imprese e dei cittadini: è questo il **leit motiv** della spinta riformatrice della P.A. che la politica ha portato avanti fin dall'ultimo decennio del secolo scorso.

Una siffatta Pubblica amministrazione, cioè, sempre più orientata alla soddisfazione dei bisogni individuali su larga scala, di fronte ad una società sempre più a sua volta caratterizzata dall'essere " *a legame debole* ", richiede una profonda innovazione nell'approccio teorico (*id est*, lo studio di una scienza dell'amministrazione pienamente autonoma) che, però, proprio mantenendo come chiave interpretativa quella di stampo giuridico (e, perciò, politico), possa riuscire ad utilizzare in modo completo, diretto ed immediato tutta l'energia dell'ordinamento giuridico, facendo leva sulla mobilità e versatilità dei suoi strumenti.

Difatti la precostituzione a mezzo del diritto delle forme e dei limiti dell'esercizio della sovranità (art.1 Cost.), cioè del concreto svolgersi della politica, sancisce un completo ed esaustivo rapporto circolare tra politica e diritto, condensandolo in un rapporto di mutua complementarietà nel quale non si può distinguere un rapporto di strumentalità, che, al contrario, esiste tra l'ordinamento, il suo apparato organizzativo e la società.

La puntuale rilevazione dei bisogni che la società esprime incessantemente esercitando una idonea (per l'esistenza di gruppi di) pressione sugli operatori politici viene filtrata attraverso la sensibilità dell'apparato amministrativo che rimane l'unico in grado di tradurla e di trasfonderla nella legge con la quale l'apparato politico consegna all'ordinamento giuridico la sua altrettanto puntuale risposta.

L'**attività giurisdizionale**, dal canto suo, produce sempre dinamiche sociali complesse a dispetto della sostenuta relativa semplicità della " *cosa giudicata* ".

Difatti il consolidamento di una interpretazione giurisprudenziale o la " tenuta " della esecuzione della condanna costituiscono solo alcuni tra i più immediati effetti che le sentenze producono nei soggetti non direttamente destinatari direttamente,

[14]L'art.1 della L.241/90, avendo canonizzato come primo criterio dell'attività amministrativa quello della economicità, ha fatto sorgere un problema del tutto nuovo: il rapporto di forza tra il principio di legalità, come legittimità del provvedimento - prima addirittura presunta e generale- e lo stesso criterio di economicità.

influenzandoli circa l'interpretazione della norma presa in considerazione ed una rivisitazione di aspetti del proprio progetto, fatte salve, ovviamente, le vicende dell'accertamento dei fatti.

D'altro canto la crisi della presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo, evidenziata dall'aumento esponenziale degli interventi del giudice amministrativo, risulta confermata dall'allarme suscitato dalla insufficiente sicurezza nella prestazione dell'attività lavorativa finalizzata all'esecuzione delle OO.PP., imputata ormai generalmente al canone del massimo ribasso richiesto dalla legge[15] .

L'estensione sia quali-quantitativa sia temporale dell'**attività amministrativa** costituisce solo uno dei fattori della maggiore complessità che presenta l'analisi comportamentale del singolo racchiusa, per tradizione, in una posizione giuridica soggettiva - l'interesse legittimo - come affermazione e contenitore delle garanzie a fronte dell'esercizio dei poteri pubblici nei sistemi " a diritto amministrativo"[16] .

La necessità prevalente della tutela del cittadino aveva, per molto tempo, orientato il nostro ordinamento verso una concezione meramente processuale dell'interesse legittimo, avente, cioè, ad oggetto esclusivamente la legalità dell'azione amministrativa.

Difatti non sembrava immaginabile che, sul bene oggetto di un provvedimento autoritativo, potessero incidere anche altri interessi giuridicamente rilevanti all'infuori dell'interesse pubblico.

Non è un caso, pertanto, se in tale fase non era riscontrabile una nozione tipica di interesse legittimo; tanto vero che quest'ultimo veniva configurato con il *nomen* di *diritto affievolito*, o di *diritto in attesa di espansione*; con ciò intendendo far rilevare che la sola posizione giuridica cui veniva riconosciuta una natura sostanziale era rappresentata dal diritto soggettivo.

Il travaglio della definizione della nozione di interesse potrebbe, invece, ascriversi al suo collegamento immediato e diretto alle emozioni e mostrare chiaramente da un lato l'insufficienza dell'ordinamento giuridico a comprendere tutta la complessità delle relazioni sociali che reclamano almeno una giustificazione, quando non proprio una

---

[15] La distorsione richiederebbe una profonda e troppo impegnativa analisi: in questa sede vale la pena evidenziare come la imposizione della logica giuridica del dover essere è disomogenea, e perciò distorcente, rispetto alla mobilità del mercato ed alle sue dinamiche.

[16] Perciò la sua presenza caratterizza i differenziandoli dallo Stato assoluto, nel quale i poteri autoritativi del sovrano e dei suoi funzionari non incontravano alcun limite.

previsione/programmazione nel quadro della costituzione materiale[17], e, dall'altro, la necessità di dover costruire l'ordinamento come sistema aperto, nel quale, cioè, possa essere considerata fisiologica addirittura la dialettica Stato/antistato[18] .

Importanti implicazioni sia sul piano sostanziale che su quello meramente formale sono riconducibili al rapporto appena evidenziato.

Innanzitutto viene in emersione come tra società e ordinamento non sussista il carattere della omogeneità per la irriducibilità della prima come libera espressione dell'essere e della storia nel suo farsi rispetto alla seconda come costruzione dominata dal dover essere e dalla qualificazione del vissuto e cioè la storia letta ed interpretata secondo una particolare profilatura[19].

Ma vi è di più: la mancata omogeneità si traduce nella mancanza di identità e nella non sovrapponibilità, con la conseguenza di obbligare alla ricerca del rapporto che in ogni caso lega la realtà sociale ed il **suo** diritto.

La storia, come si è visto, può costituire il tessuto comune nel quale ricercare siffatto rapporto che già in prima approssimazione può iscriversi a quello della complementarietà nella quale si può intravedere la fitta trama di *atti*, *fatti*, *interpretazioni* e *comportamenti* che l'ordinamento traduce dal sociale per meglio rispondere alle esigenze ed ai conflitti per i quali la società richiede l'intervento del **suo** ordinamento giuridico.

Il rapporto di complementarietà si scioglie, allora, in un rapporto di strumentalità che lega l'ordinamento alla società cui fa riferimento e si precisa in una serie di corollari indispensabili per la corretta comprensione del fenomeno organizzativo nella sua identità sostanziale[20].

Innanzitutto, la funzione strumentale del diritto se significa che i fini da raggiungere provengono dalla società, come filtrati attraverso la organizzazione politica (è questo il significato pregnante dell'art.1 della L.241/1990: "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla **legge**"), non può essere spinta fino ad ipotizzare una

---

[17]La nozione di costituzione materiale risale al MORTATI: la dottrina attuale intende quella che designa " *la situazione di fatto dei rapporti tra gli organi fondamentali dell'ordinamento* ", **BATTINI**, **FRANCHINI PEREZ**, **VESPERINI** e **CASSESE**, *Manuale di diritto pubblico, Milano 2001 pag.56* contra, **BERTI**, *Manuale di interpretazione costituzionale,* Padova 1994, pag.59.

[18] A cominciare sul piano individuale dal riconoscimento del diritto di resistenza fino alla teorizzazione della rivoluzione di cui si è occupato Santi **ROMANO** nei *Frammenti di un dizionario giuridico*.

[19] Già il **DONATI**, *Principii generali di diritto amministrativo e scienza dell'amministrazione (*appunti a cura di Egidio TOSATO*),*Padova CEDAM **s.d.**(carattere simil manoscritto)evidenziava il problema delle leggi sociali comprendenti tra le più rilevanti quelle più squisitamente economiche (pagg. 10-11) .

[20] Il profilo formale, inteso cioè, come rappresentazione figurativa è stato significativamente testato dal **BENVENUTI** il quale con il suo *Disegno della amministrazione italiana* (Cedam 1996) "apriva" il n.1 della collana di studi da lui diretta (Diritto e amministrazione) iniziata più di trenta anni prima.

sorta di assoluta acefalia delle strutture che l'ordinamento appronta per meglio rispondere alle esigenze della società[21] .

Sul punto si coglie la radicale rivoluzione dello Stato di diritto rispetto a formule organizzatorie precedenti, quali il sistema feudale fondato sul moto discendente della sovranità con la completa identificazione tra organo e mansioni più funzionale al rapporto fiduciario personale che teneva assemblata tutta l'organizzazione.

Difatti la formulazione della teoria delle cd. "*èlites*"[22] sociali e la rottura di tale identificazione[23] segnano la compiuta evoluzione della formula dello Stato di diritto verso l'affermazione delle moderne democrazie anche sul versante dell'apparato burocratico[24].

In secondo luogo, la relatività temporale e spaziale dell'ordinamento, derivando da concreti e puntuali *inputs* della società, non esclude la possibilità che l'ordinamento stesso possa essere in grado, se richiesto, di concorrere ad elaborare strategie complessive, proprio perché il sistema, come sopra si è visto, è un sistema aperto[25].

In particolare, la prevedibilità degli stessi ***inputs*** (*crisi, conflitti, attese, affidamenti, speranze*, etc.) della società apre il vasto scenario della distinzione tra attività *ordinaria*, riferita a quelli previsti e prevedibili, e attività **della/nella** *emergenza*, riferita alla *prevenzione* e *assicurazione* (quali, ad esempio, la rimozione pericoli incombenti e la messa in sicurezza) di quelli non previsti e non prevedibili.

In terzo luogo, il rapporto di strumentalità può assumere la forma di una sequela di rapporti interni, sempre strumentali, collegati tra loro in una catena di tipo scalare "fine-**mezzo**-fine" che consenta di raggiungere in modo più sicuro l'obiettivo prefissato[26].

Infine, il rapporto di strumentalità non può escludere che l'apparato organizzativo predisposto dall'ordinamento giuridico possa essere considerato come componente e

---

[21] Si pone assolutamente ineludibile la ricerca di scoprire in che cosa possa consistere l'autocefalia sia in un senso squisitamente soggettivo (*responsabile del procedimento?*) sia oggettivo (l'individuazione di una *riserva di amministrazione* o di un *principio di amministrazione).*

[22] **MOSCA**, *Sulla teorica dei governi e sul governo parlamentare,* Torino 1884 e *Elementi di scienza politica*, Torino 1896 e **PARETO**,*Compendio di sociologia generale*, Firenze 1920

[23] **ESPOSITO**, *Organo Ufficio e Soggettività dell'ufficio*, Padova CEDAM 1932,. § 10 pagg.25 e ss. .

[24] Esemplare la ricerca di **CAPPELLETTI**, *Burocrazia e società*, Milano Giuffrè, 1968 .

[25] La verifica puntuale e positiva si può riscontrare in Costituzione laddove si rifletta sia sulla finalità indicata al comma 2 dell'art.3 che indica nella partecipazione all'organizzazione **politica, economica** e **sociale** sia sulla circostanza che il rapporto di fiducia che lega, legittimandolo, il Governo al Parlamento si sostanzia in un mero riscontro numerico senza riferimento al contenuto di un programma di azione: rimane da esplorare in tutta la sua complessità il rapporto tra politica e burocrazia..Sul piano più generale la dottrina ha evidenziato che la mancata indicazione di un vero e proprio **target,** tipico degli Stati cd. *etici*, possa essere considerata come la spia più importante per illuminare la democrazia di uno Stato a sovranità (globale e, perciò,) popolare.

[26] La gerarchia delle fonti e la pedissequa gerarchia degli interessi traducono, in definitiva, la realtà di rapporti tra fini più generali rispetto ai quali possono essere posti fini strumentali, tali, cioè da potersi assumere come mezzi per poter più agevolmente raggiungere i fini più generali: è sospettabile che siffatto meccanismo possa tradursi pari pari sul pieno organizzativo [su cui *infra*]

fattore costitutivo della stessa realtà sociale, concorrendo ad interagire con la società evidenziando esigenze e conflitti specialmente in quelle congiunture storiche normalmente etichettate come *crisi del diritto*[27].

L'avere fissato come baricentro comune della società e dell'ordinamento la *storia*, anche come sviluppo logico della memoria dei fatti[28], consente di cogliere in modo completo l'importanza della sostituzione, operata dal Giannini, del carattere della **organizzazione**[29] al posto del *territorio*, come criterio di assemblaggio dei fatti (*conflitti*, *esigenze*, *aspettative*, *proposte*) rilevati come interessi idonei ad avere un "pubblico" riconoscimento ed in definitiva meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento giuridico: una vera e propria rivoluzione copernicana[30] ove si pensi che proprio il territorio costituiva il normale (e più importante) parametro di riferimento legislativo nella progettazione organizzativa della pubblica amministrazione[31].

La implicazione sul piano sostanziale è altrettanto notevole ove si ponga mente alla circostanza che i fatti non dovrebbero essere più rilevati in modo alluvionale in relazione al territorio[32] ma sono filtrati e nello stesso tempo qualificati in *funzione* (a *seconda* ed a *causa*) degli *schemi interpretativi* dell'organizzazione storicamente esistente.

La strumentalità dell'ordinamento fonda e si legittima appunto nella strumentalità del suo apparato organizzativo che non si propone come un corpo estraneo avulso (o giustapposto, se non, addirittura, sovrastrutturato) rispetto alla società, ma ne costituisce

---

[27] Si parla anche di anomala distanza tra Paese legale e Paese reale : in tale caso sembra più convincente fare riferimento alla esigenza di innovazione e, quindi, di crescita rispetto alla quale alternativamente e reciprocamente si interrogano società ed ordinamento giuridico . Per la visione ottimistica delle crisi come momento di crescita, cfr. **LOPEZ** de **ONATE**, di cui *supra* alla nota 4.

[28] Oltrechè come descrizione in chiave giuridica attraverso la giurisprudenza che evidenzia il carattere ulteriore della norma come chiusura del passato proprio nel disporre per l'avvenire come recitano le disposizioni preliminari al codice civile ["Il processo è la visione dinamica del cimitero della società ", come è stato suggestivamente suggerito in dottrina]-

[29] *Gli elementi degli ordinamenti giuridici,* in *RTDP 1957:* l'importanza della intuizione proposta redatta dal **GIANNINI** e da T. **BARBARA** e riprodotta con il significativo titolo "**L'amministrazione per servizi** " da **CASSESE** (a cura di), *L'amministrazione pubblica in Italia*, Il Mulino 1974, pag. 569 e ss.

[30] Riprendendo quanto scritto da **ZENI**, *Sull'organizzare*, in Riv trim.di scienza dell'amministrazione,1983, pag 46 di Elton **MAYO** che come "Copernico non ha certo cambiato il posto in cielo al sole ed ai pianeti, ma ha egualmente rivoluzionato il modo di vederli, di intenderli nel loro orbitare" l'analogia potrebbe spingersi fino a riconoscere che Giannini ha restituito alla società in chiave giuridica, *i.e.,* l'organizzazione, i fatti che la società civile (comunità dei consociati) ha prodotto per ricevere la risposta dell'ordinamento giuridico che essa si è dato.

[31] Dal famoso motto attribuito a Napoleone Bonaparte: " ***I territori si conquistano con i Generali e si conservano con i Prefetti***", l'organizzazione amministrativa si spalmava su unità territoriali omogenei fino alla individuazione dei bacini di utenza per la erogazione di servizi alla collettività

[32] A ben guardare il territorio consentiva e costituiva l'impronta centralizzante degli interessi ritenuti rilevanti da un apparato funzionale perché omogeneizzato dallo stesso principio centralizzatore.

una componente essenziale come formazione sociale e come il tramite indispensabile per eccitare il funzionamento di tutto l'ordinamento giuridico.

Siffatto rapporto di doppia strumentalità consente di cogliere il processo ininterrotto di una continua autoalimentazione dell'ordinamento giuridico e dell'apparato organizzativo tramite esso approntato secondo un processo circolare "*fatto* –**norma –** *fatto*" che ha consentito, in termini più generali, di dilatare la funzione del diritto dalla **risoluzione** dei conflitti (*ne cives ad arma veniant*) in chiave di **certezza** fino a quella **promozionale**, con la conseguenza di spostare parallelamente il contenuto dell'amministrare dalla mera esecuzione della legge alla impostazione della *policy making*, nella quale l'ordinamento è chiamato a misurarsi in una arena del tutto nuova perché caratterizzata dalla presenza del rischio[33] come evidenziatore permanente di una sempre possibile situazione di incertezza economica (inflazione/recessione) o politica (ingovernabilità).

Di conseguenza l'apparato organizzativo viene costretto ad adeguarsi a visioni strategiche di carattere generale abbandonando la precedente visione monadale del provvedimento amministrativo legato ad una legislazione puntuale e dettagliata fino alle norme-fotocopia con la palese inversione dei ruoli della legge e del provvedimento dal momento che a mano a mano che la prima perde in generalità ed astrattezza il secondo deve inventarsi un comportamento strategico attraverso l'interpretazione del fine della norma non più attraverso la norma stessa ma in funzione delle proprie qualità e delle risorse disponibili[34] .

Lo scenario appena descritto viene illuminato dalla registrazione della caratteristica probabilmente più importante dei sistemi democratici a sovranità popolare di presentare come collante (oltre il baricentro della storia come prima intravisto) un alto tasso di partecipazione[35] come coronamento del lento ma incessante processo di visualizzazione del potere cominciato con lo smantellamento dello schema dello Stato di Polizia.

L'elasticità della formula dello Stato di diritto (*Rechtstaat*), infatti, come ha consentito fin dall'inizio di rendere visibile il potere (del) sovrano, predisponendo criteri

---

[33] La cultura del *rischio* rappresenta l'avanguardia dei più recenti studi in tema di amministrazione: essa è, con molta approssimazione al vero, destinata a svolgere assegnata la funzione dapprima svolta dalla distinzione tra funzioni obbligatorie e funzioni facoltative per gli Enti locali.

[34]Il problema della difficile distinzione efficacia ed efficienza rappresenta la scommessa più impegnativa per la comprensione dei problemi dell'amministrazione contemporanea.

[35] La legge 241/90 ha prescritto la partecipazione anche sul piano amministrativo nel procedimento attraverso la nuova gestione delle informazioni incentrata sulla trasparenza da un lato e sul diritto di accesso dall'altro.

sempre più incisivi di individuazione della responsabilità, prima solo ed esclusivamente giuridica, poi anche sempre più politica fino alla definitiva affermazione del metodo elettivo della scelta dei governanti a tutti i livelli organizzativi dell'apparato costituzionale, così ha promosso la diffusione di una cultura popolare dell'*interpretazione*[36]nella quale si risolve in modo compiuto il contenuto sostanziale della sovranità allocata nei destinatari, come ha prescritto il Trattato di Maastricht..

Il dato costituzionale non sembrerebbe lasciare ombra di dubbio dal momento che l'art.1 "descrive" la sovranità come la posizione più completa che contraddistingue il cittadino e le sue potenzialità nell'ordinamento.

Essa viene delineata come un contenitore di cui il prosieguo della Carta provvede a **disegnare** i contorni [*forma*] ed il massimo della dilatabilità[37] [*limiti*] .

Nell'ottica del cittadino la sovranità è stata in dottrina[38] correttamente identificata in chiave di **interpretazione** dell'ordinamento in evoluzione perché la coscienza individuale del rapporto con l'ordinamento giustifica l'adesione concreta al patto costituzionale, radicando in tal modo il *consenso* come elemento sostanziale sul quale poggia la valenza dello stesso come fonte di legittimazione del potere.

L'Amministrazione, per contro, vede scandita la sua attività dalle varie riserve di legge culminanti in quella dell'art. 97 che ne finalizza l'esistenza al conseguimento di due obiettivi: il *buon andamento* e l' *imparzialità* [39] .

A ben guardare essi potrebbero rappresentare la "sovranità" dell'apparato, intesa come contributo dello stesso ordinamento giuridico alla realizzazione della "Repubblica" con un duplice ordine di conseguenze: in primo luogo la P.A. potrebbe costituire un tipico

---

[36] Senza dubbio la rimozione legislativa della visione autoritativa del provvedimento operata dalla L.241/90 e l'elisione da parte del giudice costituzionale della validità generale del principio " *ignorantia legis non excusat* " lasciano intravedere un diverso ruolo del cittadino e, soprattutto, un diverso rapporto con una nuova amministrazione in una società "a trama debole" (*id est* il sistema delle leggi) .

[37] La dizione usata dal Costituente per indicare il *contenuto materiale* della sovranità a ben guardare indica una posizione dinamica, una **traiettoria** in quanto si riferisce a posizioni storicamente in evoluzione (riassumibili nella locuzione " *il pieno sviluppo"* di cui al co.2 dell'art.3) ed alle varie *promozioni* sparse un po' dovunque in tutto il prosieguo della Carta.
Dal momento che manca un qualunque riferimento alla "materia" sia in termini qualitativi che quantitativi il limite non può che riferirsi allo stesso cittadino il cui stadio di sviluppo personale segna storicamente le tappe della sua storia sia individuale che comunitaria nel rapporto derivante dall'*adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà* a 360 gradi (**politica**, **economica** e **sociale** : art.2 Cost.).

[38] Suggestiva la definizione di "costituzione è nella realtà l'interpretazione dei principi fondamentali e organizzativi che si raccolgono convenzionalmente sotto il suo nome" con la quale il **BERTI** apre il suo magistrale *Manuale di interpretazione costituzionale*, Cedam 1994; sul punto va ricordato anche **BARTOLE**,*Costituzione materiale e ragionamento giuridico*, in *Diritto e società*, 1982, pag. 605 e ss., il quale avanza l'ipotesi che l'interpretazione sia il modo dinamico di risaltare la costituzione materiale tra tutte le altre accezioni proposte.

[39] La decifrazione di siffatti *targets* ha impegnato severamente la dottrina che ne ha riconosciuta la prevalente natura politica con la conseguenza di farli considerare dei valori più che istituti giuridici definibili concretamente.

e nominato esempio "costituzionale" delle formazioni sociali in cui possono associarsi i cittadini per adempiere ai doveri inderogabili di solidarietà; in secondo luogo, potrebbe consentire di analizzare più compiutamente tali finalità proprio in chiave di " *forma* " e " *limiti* " come indicato dall'art.1 per la sovranità vista nell'ottica del popolo.

L'elemento della " **forma** " non ha destato particolari problemi fino a quando erano tenute ben distinte le diverse natura e funzione della sovranità del cittadino, da un lato, e quella dell'amministrazione, dall'altra, secondo un equilibrio corrispondente a quello degli *check and balances* indicato da Montesquieu.

Quando la prolusione del BENVENUTI in tema di partecipazione del cittadino è stata recepita nell'ordinamento[40] la via di fuga più semplice ma nello stesso tempo temeraria è stata quella di perseguire la prospettiva dell'azzeramento di ogni differenza tra pubblico e privato in nome dell'economicità[41].

Al contrario, se il *buon andamento* viene considerato come espressione tipica della **forma** della P.A., comprensiva anche della *partecipazione* del cittadino, se ne coglie tutta la valenza generale, ossia la sua rilevanza *sub specie* della sovranità politica, dal momento che anch'essa si pone in linea con il valore della *interpretazione* come contenuto proprio della sovranità, fino a ricomprendere nella partecipazione anche *in nuce* la tolleranza come risposta alla multietnia ed alla multirazzialità.

Più complessa appare la disamina dei " **limiti** " che potrebbe essere individuata sia in riferimento ad entrambe le indicazioni unitariamente considerate come endiadi inscindibili sia in modo disgiunto per ognuna di esse.

La prima impostazione risulta oggi fortemente datata perché le prime esplorazioni da parte della dottrina sull'ordinamento repubblicano non riuscivano a perforare la dura scorza di statocentrismo che solo il tardo avvento delle Regioni avrebbe scardinato.

Di conseguenza, l'endiadi risultava funzionale a tale impostazione recitando il buon andamento la parte del profilo oggettivo e l'imparzialità quella del profilo soggettivo[42].

---

[40]Attraverso la L.241/90 che ha conferito valenza democratica al comportamento della pubblica amministrazione; cfr. sul punto **BENVENUTI**, *L'impatto del procedimento nell'organizzazione e nell'ordinamento (Quasi una conclusione autobiografica)* in *Diritto amministrativo*,2004 fasc.III pag.1723 e ss.

[41] Basti ricordare lo scalpore della stupefacente "scoperta" dell'esistenza della legge n.15 del 1968 rimasta del tutto inapplicata per un trentennio e liquidazione coatta della figura del segretario comunale e provinciale o, sull'opposta sponda, l'intervento legislativo in materia calcistica con il prevedibile scandalo sulla corruzione scoperto di recente.

[42] Appiattire il primo sulla conformità alla legge e la seconda sulla posizione di terzietà non aggiungeva niente alla esistenza del principio di legalità ed alla normativa sui reati contro la P.A. nel mentre sta a significare immediatamente la non collusione con nessuno dei privati, che integra addirittura una fattispecie di reato dal

Il riferimento dell'**imparzialità** quale indicazione liminale[43] risulta di notevole pregnanza per i corollari che se ne possono inferire dal momento che la non identificazione con *una* parte, potrebbe, invece, indicare[44] la esistenza della qualità di parte nel senso di assorbenza totalizzante nella nozione di Nazione, rinvenibile in Costituzione sia in riferimento alla **qualità** della *rappresentanza politica* (art.67) sia in riferimento alla **qualità** della *rappresentanza amministrativa* (art. 98).

A ben guardare si tratta di un illuminante esempio di compiuta descrizione dei rapporti tra cittadino (nella sua funzione politica attraverso i membri del Parlamento) e funzionari, isolando, per tale via, il contenuto possibile di una scienza **amministrativa**[45].

La novità potrebbe ritrovare il riscontro non soltanto nel confronto procedimentale con i diversi interessi privati quanto soprattutto nella identificazione dell'interesse pubblico quale risultante di tutte le posizioni intese quali differenti **interpretazioni** dell'interesse in formazione in quel determinato procedimento.

In definitiva, il ruolo del predeterminato "*interesse pubblico*", che era utilizzato per conferire la qualità di parte all'apparato chiamato a "curarlo", si ridurrebbe a *memoria storica e solidificata* di una prassi o, come sembrerebbe da preferire, di una ordinaria gestione da parte dell'apparato amministrativo che disvela ulteriori inesplorate potenzialità proprio se viene riguardato come *formazione sociale* :

- perché risulta in grado ed abilitata ad **interpretare** le norme quanto meno rispetto al rapporto risorse disponibili/obiettivi da raggiungere;
- perché è costruita per **concorrere** allo sviluppo del disegno complessivo;
- perché riesce a **condizionare** i comportamenti sociali dei singoli e della comunità.

L'organizzazione diventa il vero luogo unificante della comunità e dell'ordinamento quale vero e proprio archivio dei rispettivi percorsi preconizzati nell'art.3 della Carta.

Come noto, l'art.3 co.1 Cost. descrive la drammatica contrapposizione tra l'ordinamento che vocazionalmente tende a produrre uguaglianze rispetto ad una società

---

momento che turba, per così dire, la **par condicio** dei partecipanti all'ordinato svolgersi della società senza far emergere le ipotesi di conflitto di interesse tra dirigenza politica e burocratica.

[43] Il riferimento è alla nota impostazione metodologica di Massimo Severo GIANNINI.

[44] Innovando *ab imis* quella radicata convinzione statocentrica che incentra la responsabilità dell'apparato che cura l'interesse pubblico sui singoli atti e non sul comportamento complessivo

[45] Sul punto è chiara e motivata l'adesione di **MORTARA**, *L'analisi delle strutture organizzative*, Il Mulino Bologna, 1973 pag. 15.

che altrettanto caparbiamente tende a mantenere (ed alimentare) le proprie ineguaglianze.

Tra queste ultime l'ordinamento si fa carico di indicarne alcune in modo esplicito: *sesso, razza, lingua, religione, opinioni politiche,* ed infine,*condizioni personali e sociali*.

L'elencazione, della quale immediatamente verrebbe voglia di analizzare se trattasi di elencazione tassativa o solamente indicativa[46], significa, però, un preciso impegno ad occuparsene con la previa convinzione[47] di essere in grado di farlo, cosa che più interessa in questa sede.

Il secondo comma dell'art.3 Cost. conclude la descrizione dell'offerta contenente il patto costituzionale dischiudendo con compiutezza gli obiettivi che l'ordinamento repubblicano intende raggiungere e, cioè, lo scenario complessivo della comunità in prospettiva da costruire proprio in base al patto medesimo.

In sintesi, l'ordinamento dispiega in dettaglio i **problemi** (le *distinzioni* di cui al 1° co. dell'art.3 e gli *ostacoli* di cui al 2°co. dello stesso articolo), le **modalità del proprio comportamento** (pari *dignità sociale* ed *uguaglianza* davanti al suo strumento più importante) e le **finalità supreme** (pieno *sviluppo* della persona ed effettiva *partecipazione*).

La Storia della convivenza futura tra i cittadini viene assemblata lungo le stesse tre coordinate che, richiamate nel precedente art. 2 in chiave di indicazione del dovere inderogabile[48] di solidarietà, sono considerate nell'art. 3 comma 2 come qualità (e, quindi diversi tipi) dell'organizzazione, *rectius*, delle organizzazioni alle quali tutti i cittadini sono in grado di partecipare in modo costruttivo.

Il tratto comune risiede senza alcun dubbio nell'attività organizzante che è per così dire un elemento naturale ed originario[49] nella società mentre risulta riflessa o artificiale[50] nell'economia, nella politica e nel diritto.

---

[46] Applicando all'ordinamento la scala dei bisogni di **MASLOW**, si potrebbe liquidare il problema con il ritenere che esso enuncia il livello **auto-realizzazione**: Per ulteriori approfondimenti di tale suggestiva teoria cfr. *A theory of human motivation,* in *Psycological review*, luglio 1943 e ripreso in *Motivation and personality*, New York, 1954.

[47]Convinzione rilevabile attraverso la struttura che si fa *interpretazione* biunivoca della società verso l'ordinamento e viceversa.

[48] Il significato delle precedenza data alla indicazione del dovere di solidarietà rispetto a quella del risultato organizzativo oltre alla valenza politica segna il riconoscimento del valore della Carta costituzionale che consiste nella "**interpretazione dei principi fondamentali e organizzativi"** perché " **la sovranità dello Stato è per vero la sovranità delle libertà: il reciproco riconoscimento delle libertà rende allora primaria l'attività interpretativa**" come in modo suggestivamente scultoreo ha scritto il **BERTI** nella Presentazione del suo *Manuale di interpretazione costituzionale,*cit..

[49] Vale la pena di ricordare la definizione di Aristotele secondo cui l'uomo è animale politico che per la verità sembra più richiamare direttamente la convivenza dei molti che non l'attività specifica di porre le leggi della

L'attività organizzante va ricercata nell'archiviazione e nella sedimentazione dei dati conoscitivi che consentono di delineare in modo previo un comportamento o, più in generale, immaginare una catena di effetti : si potrebbe, utilizzando la metafora del gioco, esemplificare che solamente siffatta attività riesce a trasformare una qualsiasi **performance** in un **risultato** *sicuro, prevedibile* ed *affidabile*[51].

Per quanto attiene alla ricerca dei tratti differenziali occorre per esigenze di metodo riferirsi ad un approccio orientato esclusivamente dal punto di vista giuridico[52] .

Di conseguenza va subito tenuto presente che la garanzia della cd. rigidità formale della Carta costituzionale illumina immediatamente il rapporto tra le tre coordinate consentendo di cogliere il riconoscimento di una qualche forma di primazia della politica[53] sia rispetto al mercato che alla stessa società [ovviamente al di fuori del patto costituzionale].

Difatti al di là della consolidata attività di canonizzazione degli interessi rilevabili e di quella di soluzione dei conflitti, la stessa Carta indica espressamente il contenuto sostanziale o materiale dell'attività politica quando la riconduce, decisamente, all'attività organizzante l'effettiva rimozione degli " **ostacoli di ordine economico e sociale** " (art. 3 co.2 Cost.), rivelando, non senza qualche punto di ingenuità, anche lo scenario di un insopprimibile conflitto permanente, anche se latente, sia con il mercato che con la stessa società (prima della "cura")[54].

La dinamica del rapporto tra i due commi dello stesso articolo 3, consente di insinuare, infine, il sospetto che il primo possa essere considerato strumentale rispetto ai

---

città: difatti l'attività non sarebbe stata espressa con un aggettivo che, al contrario, esprime una **qualità** dell'essere uomo.

[50] Si vuole intendere che lo stare insieme (organizzazione) è spontaneo e naturale nella società mentre deve essere collegato ad un fine economico o, appunto, organizzativo: rimangono al di fuori gli uomini asociali, gli uomini che non pensano ai loro interessi e gli anarchici che sono quelli che intendono rimanere al di fuori dell'ordinamento e delle sue istituzioni.

[51] L'aggettivazione potrebbe riferirsi precipuamente e rispettivamente all'economia, alla politica ed alla società: ma su ciò più approfonditamente *infra .*

[52] L'angolatura giuridica può costituire la *ratio* intima che consente di cogliere l'autonomia della Scienza dell'amministrazione: gli elementi derivanti dai singoli e particolari processi tecnici in funzione dell'economia o della società possono essere importati, a mezzo dell'adattamento, a seguito della perimetrazione (che è essenzialmente di tipo giuridico) : ma su ciò *infra .*

[53] Ma occorre ricordare con il **BERTI**, op.cit. pag.122/3 che "**la rigidità costituzionale..[**costituisce**] forse il punto più alto che la forma giuridica riesce a conquistare in confronto alla materia o alla sostanza.....[**ed**] esprime la soluzione definitiva circa <u>il predominio del diritto sulla politica</u>: questa risultanza, essendo il frutto di una conquista culturale irrinunciabile e perciò perpetua, rappresenta anche il fattore decisivo della continuità costituzionale dello stato"**: sembra possibile inferirne che nell'aggettivazione "*politica"* riferita all'organizzazione vi sta già previa la consapevolezza del diritto come la più alta forma della politica, riportando all'unità l'apparente antinomia tra politica e burocrazia.

[54] L'utilizzo di un termine che sa poco di tecnica (meglio, di lessico) del diritto potrebbe costituire un esempio testuale di perimetrazione giuridica nel senso che il riferimento al termine ostacolo costituisce l'importazione *aliunde* di una mappa concettuale con le sue regole e le sue esigenze: la riprova si può rinvenire nell'ultimo comma dell'art. 1 della L. 241/90 laddove si sancisce il **divieto di <u>aggravamento</u>** .

due fini ultimi delineati dal secondo comma ("**il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione"**) e che, in particolare, mentre attraverso la legislazione si tenta di raggiungere il fine (che, come sopra cennato, è anche mezzo) dell'uguaglianza di cui al primo comma, i compiti di cui al secondo comma vengono residualmente assegnati agli altri due poteri.

In conclusione, la nostra Carta costituzionale tiene costantemente di mira il riferimento al concreto agire della pubblica amministrazione e, particolarmente, al pieno conseguimento degli obiettivi (quali il raggiungimento del pieno sviluppo e la rimozione di ostacoli prima individuati), ribadendo come il criterio della effettività –che è l'opzione più pressante che viene richiesta agli Stati contemporanei- consiste negli atteggiamenti già intravisti per gli altri poteri e coinvolge tutte le dinamiche della società, a fronte del comportamento dei pubblici poteri presenti "dalla culla alla tomba" per ogni individuo.

Ma vi è di più: le potenzialità tipiche delle formazioni sociali coesistono in modo indissolubile nella struttura determinando distorsioni per lo più molto appariscenti: quali, ad esempio, talune applicazioni di *spoyl system* che configurano vere e proprie fattispecie di mobbing, o affermazioni quale ad es. " *la legge si applica ai nemici e si interpreta per i nemici"* (Cassese).

Tale provocazione potrebbe anche indicare il passaggio dalla considerazione della legge nella sua dimensione astratta alla necessità della sua flessibilità per rimuovere gli "ostacoli", tra i quali la stessa autoreferenzialità delle strutture[55] , o, infine, anche dal punto di vista teorico quali talune applicazioni patologiche di "uso alternativo del diritto" o la stessa funzione rieducante della pena[56], prevista in Costituzione e la realizzazione attraverso anche strumenti quali l'affido ai servizi sociali..

La distinzione dell'attività amministrativa più pregnante in tale ottica è quella tra ***performance*** e *attività di* ***routine*** ossia rispetto al suo consolidamento nella esperienza comunitaria.

Difatti la prima rappresenta e viene in risalto come una vera e propria innovazione che richiede maggiore approfondimento e riflessione per il singolo chiamato a valutare, alla stregua delle proprie conoscenze, dei propri bisogni e delle

[55] L'art.1 della L. n.241 del 1990, sancendo la riserva del fine che l'attività amministrativa deve perseguire, disegna una struttura al servizio del cittadino e non solamente gelosa custode della propria "competenza" composta di sapere e potere.

[56] La funzione rieducativa della pena sposta la finalità primaria della pena, sempre riferita al comportamento illecito ma la anticipa per così dire rispetto agli elementi che hanno determinato siffatto comportamento: va ricordato che l'extrafiscalità ha per prima raggiunto la dignità di organica teoria di trascinamento del fine avendo sperimentata l'insufficienza sul piano della effettività della rigida applicazione del "*no taxation without legislation*" .

aspettative,[i.e. il proprio progetto], la reale portata dell'innovazione e, soprattutto, i limiti e le eventuali possibilità di elusione o di contrasto da parte sua o di altri soggetti..

In questa fase rientra la scelta e l'adozione della eventuale **linea di difesa** che può spaziare da quella politica [dalla resistenza passiva alla partecipazione] a quella all'interno dell'ordinamento (amministrativa e giurisdizionale) con al centro l'**interesse legittimo** che partecipa di entrambe dal momento che esso coniuga sia il profilo soggettivo della riconducibilità al destinatario sia la qualità giuridica dell'azione amministrativa.

Per questa sua natura anfibologia esso può sanzionare il comportamento viziato impedendo, a mezzo dell'annullamento, la realizzazione del fine pubblico che si voleva perseguire.

Siffatta attività esprime, in definitiva, l'intero potenziale del "**potere**" del singolo, che parte dalla sua capacità interpretativa delle situazioni favorevoli che l'ordinamento gli mette a disposizione e si esaurisce nella sua "**competenza**" ad aggiornare il progetto personale rispetto a quello pubblico o comune di altri che si va consolidando con l'azione pubblica.

La fase successiva consente di riflettere sulla strategia utilizzabile per poter rimodificare o il proprio progetto o quello comune in senso a sé più favorevole[57]: per fare ciò, dispiega una vera e propria **analisi politica** che lo porta a riposizionarsi nell'agone della contesa tra le forze che si affrontano per l'affermazione di un progetto comune.

Si tratta di un ulteriore processo logico che si snoda tra i diversi valori che sottendono le nozione di astrattezza e di virtualizzazione, dal momento che nell'astrazione dell'ordinamento e del suo strumento per eccellenza -la legge- si trasfonde l'esigenza di **ordine** e di **dominio** mentre nella virtualizzazione si identifica la **capacità progettuale** del singolo attraverso la produzione incessante di progetti/modelli/scenari innovativi.

Il passaggio dal principio legittimità a quello legittimazione coincide con quello dalla prospettiva statica (schiacciata sulla **responsabilità**) a quella dinamica (incentrata sull'**effettività** come apprezzamento dei risultati), ossia, dalla **conservazione** assorbente rispetto allo **sviluppo** inteso come cambiamento per giungere alla *customer's*

[57] Irrompe,così, il senso di giustizia nella sua drammatica e dilemmatica concretezza, come dimostra, da un lato, il *summum jus summa injuria* del mitico giudizio di **Salomone** e, dall'altra, la formula di **Radbruch** circa l'esistenza di "*leggi manifestamente ingiuste"* (**unrecht** *)*

satisfaction (o, approccio edonistico) che ha come limite la sostenibilità intesa come rispetto delle generazioni future[58].

... e quello del metodo

Il bersaglio grosso della critica di V.E.Orlando era costituito dalla poco chiara promiscuità di "pezzetti di filosofia" frammisti a " pezzetti di storia, sociologia, economia e politica " [59] perché all'illustre statista fin d'allora non sfuggiva il collegamento stretto che il diritto pubblico – cioè quello che trent'anni dopo Santi Romano avrebbe costruito come ordinamento giuridico – era ineluttabilmente destinato ad essere un sistema aperto in perenne e continua osmosi con la società.

La versione più moderna ed aggiornata di siffatta problematica è di certo l'approccio multidisciplinare, nel quale sociologia e economia sono raggiunte dalla *game theory*, che riesce addirittura a mettere a nudo una "*selection pressure may be feedback loops or incentives that directly induce decision makers to take the required actions*" per spiegare il vincolo del sottosistema delle "*Behavioral rules*" al posto di "*swooping notions*" nella posizione delle norme sociali[60] .

Dal momento che la società non costituisce solo l'orizzonte tematico bensì, anche, il contesto nel quale tutta l'attività umana raggiunge la sua effettività, il diritto, al pari delle altre scienze, finisce con il diventare un modo di lettura e di virtualizzazione.

Il monito "historia magistra vitae", oltre a mettere in buona evidenza il carattere di (auto)educazione permanente dell'uomo attraverso la sua attività di interpretazione dei fenomeni che riesce a percepire, indica, altresì, un metodo originale ed efficace che ha come baricentro l'attività di (auto)valutazione ed il monitoraggio che alimentano continuamente la dialettica tra il progetto individuale e la sua perseguibilità nel contesto sociale.

---

[58] I rapporti Legittimità/conformità e Legittimazione/effettività sono le prime coordinate del cambiamento in materia organizzativa e richiamano rispettivamente il "civis romanus sum" e "hic sunt leones": il riferimento alla sostenibilità come valore etico e non solamente economico potrebbe costituire nuovo "pilastro" per la **U.E**. -

[59] Si tratta della celebre prolusione del 1889 *I criteri tecnici per la ricostruzione giuridica del diritto pubblico*, ora in *Diritto pubblico generale,* Milano 1940, definita" manifesto dello specialismo e del formalismo scientifico moderno nella giuspubblicistica italiana" da **CIANFERROTTI***, Il pensiero di V.E.Orlando e la giuspubblicistica italiana tra otto e novecento, Milano 1980.*

[60] **BENDOR** e **SWISTAK** , ***The evolution of norms***, in *American journal of sociology, volume 6 (May 2001), pag. 1495-*

Tutte le scienze – particolarmente poi quelle cd. sociali – finiscono per riguardare l'uomo nella sua complessità e nelle sue relazioni, secondo diversi profili o prospettive che ripetono i diversi interessi/valori di volta in volta presenti o prevalenti.

Attraverso l'utilizzazione della metafora si potrebbe addirittura sostenere che la pluralità e la differenza delle singole scienze costituiscono il modo più collaudato per visualizzare la pluralità e l'ineguaglianza dei singoli uomini nella società, senza alterare il significato pregnante della individualità rispetto ai diversi tipi e modalità di aggregarsi e stare insieme[61] .

A titolo esemplificativo può rilevarsi come l'uomo viene riguardato come **contenuto** da bioetica, psicologia della comunità, famiglia, deontologia professionale, etica sociale, geografia ed igiene; mentre prevale una visione in certo senso **strumentale** in filosofia, matematica, pedagogia, storia, linguaggio e comunicazione.

In particolare, poi, il diritto e l'economia, elaborati in funzione dell'interesse dei singoli secondo il principio di premialità[62], costituiscono, per di più, allo stesso tempo modi di lettura e modi di virtualizzazione che l'uomo ha approntato per costruire la politica, ossia per disegnare un progetto, un modello del proprio sviluppo che necessita della definizione tempestiva ed economica di politiche pubbliche efficaci per ottenere servizi pubblici funzionali ad una sempre migliore qualità della vita.

A ciò va aggiunto che il metodo come problema e come valore ha sempre ricoperto un ruolo decisivo soprattutto nella registrazione degli accadimenti umani proprio quando si è affacciata l'esigenza didattica: il ruolo della **storia** e del modo di affrontarla da parte degli studiosi appassionò l'antica civiltà greca, proprio perché si trattava di dare consistenza (i.e. **effettività**) alla scienza storica.

E ancora: la distanza metodologica tra Machiavelli e Guicciardini, che illuminò gli albori della scienza della politica con la riproposizione dell'alternativa tra funzione meramente descrittiva o funzione anche didascalica[63] riprende in buona sostanza i motivi differenziali tra la concezione Erodoto e quella di Tucidide.

---

[61] L'evidenza della persona nei gruppi e nelle formazioni sociali è stato il passaggio obbligato per rompere il circuito della autoreferenzialità della P.A. e della legalità come limite alla effettività dell'agire giuridico.

[62]Si tratta del principio più elementare ed immediato in quanto espressione della capacità di riflessione/valutazione dell'**interesse** fatto da ogni uomo e tiene conto delle differenti valutazioni di bene in relazione alla della scala dei bisogni ed a quella correlata delle emozioni: tale dinamica poggia, come è noto, sulla distinzione tra amore di sé e amor proprio.

[63] Sui rapporti più generali tra educazione e vita sociale, insostituibile il contributo di **ACOCELLA**, Le tavole della legge, Liguori Napoli 2004, pagg.145 e ss. In effetti, il monito "*historia magistra vitae*" oltre a significare il carattere di (auto)educazione permanente dell'uomo attraverso la sua attività di interpretazione dei fenomeni che riesce a percepire, indica, altresì, un metodo originale ed efficace che ha come baricentro

Infine la svolta moderna degli studi giuridici impressa dalla rivisitazione del diritto romano da parte di Savigny e della sua scuola con la liberazione dal concretismo [64] giudiziario ha consentito di inquadrare, finalmente, l'attività del legislatore come una vera e propria " riflessione sulla storia la quale conduce ad acquistare coscienza della condizione tradizionale (passato) e della contingenza (presente) che richiede una modificazione (per l'avvenire)"[65].

Tutto ciò può agevolmente metter in mostra un profilo del tutto originale dell'interesse dell'uomo verso la riflessione filosofica finora sempre presente accanto agli studi sulla società e sull'uomo, per ricercarne anche in modi diversi la spiegazione/educazione del comportamento finalizzato ad una esistenza sempre qualitativamente migliore (cioè lo sviluppo della civiltà).

Tale profilo assume come caratterizzante la profilatura economica che si propone come la rappresentazione più immediata e presente dell'agire umano nel divenire della società e costituisce la sostanza concreta e misurabile dei risultati e, di conseguenza, della effettività.

La spiegazione della doppia origine[66] dell'economia la dice lunga sul suo legame con la società e come ne risulti essere la rappresentazione al contempo più veritiera e più sfuggente perché radicata direttamente nella comunità cioè quella particolare posizione che l'uomo assume nei confronti ed in presenza degli altri uomini.

Nel riferimento aristotelico a Nicomaco, l'economia viene collocata insieme all'etica ed alla filosofia politica nell'ambito dei fini umani tesi a raggiungere la ricchezza pur rimanendo strumentale rispetto alla politica: motivazione umana e giudizio dei risultati sono i filoni più importanti sui quali la riflessione economica si è da allora approfondita.

L'altra origine, più pragmatica (approccio di tipo "ingegneristico" secondo **SEN**[67]), si collega all'analisi dell'arte di governo che, a cominciare dalla Arthasastra di

---

l'attività di (auto)valutazione ed il monitoraggio che alimentano continuamente la dialettica tra il progetto individuale e la sua perseguibilità nel contesto sociale.

[64] Paradossalmente lamenta "che, di solito, i giuristi si sono formati una nozione del diritto che non va al di là del diritto che si applica o altrimenti si prende in considerazione dai tribunali [e in nota *si ricordi il detto di Maitland, secondo il quale scrivere la storia delle Azioni inglesi sarebbe lo stesso che scrivere la storia del diritto inglese*]" Santi **ROMANO**, *L'0rdinamento giuridico*, Pisa 1918, pag,11-12 *,*

[65] **PUGLIATTI**, *Grammatica e diritto*, Giuffrè 1978 pag.126

[66] **SEN**,*Etica ed economia*, Laterza 1988, pag.9 e ss.; *adde*, **KNIGHT**, *Uncertainity, risk and profit*, Chicago 1971 il quale ipotizza una "**Twofold inference** " a proposito del "*conscious behavior*" presentato come una "**action designed to change a future situation inferred from a present one**"; per il recentissimo dibattito sulla funzione delle norme sociali cfr. *infra.*

[67] **SEN**, *Etica ed economia*, cit pag.10 e ss.

KAUTILYA[68] fino all'imponente contributo del von **STEIN** ed alla Cameralistica prussiana, ha sempre impegnato l'intelligenza umana a misurarsi con l'esigenza di un "progetto" personale e collettivo.

Sul piano del nostro ordinamento, il "principio personalistico" accolto (art.2) dalla nostra Costituzione allarga la prospettiva perché pone a fondamento della società l'uomo "sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità".

D'altra parte, la prospettiva della motivazione dell'agire umano[69] può essere facilitata se si sposta l'indagine a livello del singolo anche in considerazione della presenza di quelli che rifiutano il valore delle formazioni sociali come gli anarchici[70].

La "materia/oggetto" da prendere in considerazione rimane sempre l'uomo[71], inteso come un indecifrabile ma sempre più insopprimibile insieme di diritti inviolabili[72] che vive in rapporto con gli altri facendo sistema.

Difatti la rete di rapporti presenta uno sviluppo orizzontale ma che riesce anche a trasfigurarsi in proiezione verticale soprattutto quando si raccorda con una sua creatura formalizzata [perché virtualizzata per mezzo dell'ordinamento giuridico] come lo Stato.

A ciò vanno aggiunti ulteriori fattori di complessità a cominciare dalla constatazione che l'uomo, al tempo stesso cittadino e consumatore, fa anche parte di quell'insieme che forma l'apparato burocratico in una relazione inestricabile e non facilmente intelligibile: che in definitiva concorre sia a sostanziare le istituzioni e sia a formare il mercato, sempre utilizzando la politica ed in particolare la sua potenzialità più significativa, cioè l'elettorato sia dal punto di vista attivo che passivo.

L'uomo e le "sue" formazioni sociali diventano, perciò, decifrabili soprattutto attraverso il modo con il quale vengono a "situarsi " nell'ambiente anche spaziale e fisico: cioè le organizzazioni, delle quali, oltre la consistenza, vengono esplicitate anche le coordinate relazionali al fine di prefigurarne le possibili interazioni[73], come, a ben

---

[68] **KAUTILYA,** *ARTHASASTRA* **(***L'arte del governo),* Bariletti Editori, Roma 1990

[69] Da ricordare l'ammonimento di **SENECA** " *velle non discitur"*

[70] " Il problema economico dell'individuo isolato si pone e può avere un significato soltanto per coloro che, come gli anarchici, ritengono che ogni individuo sia un "**unicum**"..la società teorizzata dagli anarchici è quella in cui non esiste alcuna forma di organizzazione, né privata né pubblica, in quanto esistono soltanto i singoli individui": in tali sensi **SOBBRIO**, *Modelli organizzativi e intervento pubblico*, Giuffrè 1994 pag.7.

[71] Alla suggestiva introduzione del saggio di **CASSESE** [*Il cittadino e l'amministrazione pubblica,* in RTDP n.4. 1998 pag.1016] sembra addirittura struggente collegare lo scritto di **ZENI** [*Sull'organizzare*, in RTSA n.3, 1983 spec. pag.32].

[72] Sembra utile richiamare a questo punto il monito che si tramanda scritto sul frontone del tempio-oracolo di Delfi "**conosci te stesso**" che sta ad indicare quanto sia interessante ma sfuggente la comprensione della complessa e mutevole persona (anche nel senso latino di *maschera)* che chiamiamo uomo.

[73] Folgorante il **NIETSKE**, *Il vindante e la sua ombra*, §. 392 :" ***Lo Stato che genera la regola è differente da quello generato dalla regola***" che non indica solo un riparto – e la conseguente

guardare, fa la Carta costituzionale che ne indica alcune delle quali esemplifica anche i tipi di rapporti giuridici (perciò di rango primario)[74].

Alla complessità dei rapporti nell'ottica del singoli non fa riscontro una adeguata e corrispondente prospettazione costituzionale dei rapporti e degli schemi organizzativi degli apparati dei pubblici poteri nei quali, invece, di norma confluiscono, intessuti in modo il più delle volte in modo difficilmente decifrabile, valenze tecniche e valenze politiche da un lato e soluzione di problemi ed aspettative di miglioramento e sviluppo dall'altro.

Il diritto amministrativo come scienza non poteva da solo affrontare questo insieme di prospettive che, pur rientrando nell'ordinamento, rivendicano sempre (e non riescono a rinunciare del tutto a) il loro radicamento nel sociale in quanto costituiscono non solo la storia di ogni uomo ma la cronaca, il vissuto quotidiano, il diario dell'anima[75] .

Status & Chances[76]

Il diritto romano ha registrato sul piano storico della normazione due distinte direzioni lungo le quali l'uomo si guarda intorno e dalle quali scaturiscono le emozioni e gli altri moti dell'animo umano: quella orizzontale (a volte rappresentata come statica) e quella verticale (altrimenti descritta in chiave dinamica).

Difatti, come è noto, sia il problema della *vicinitas* che quello della *aemulatio* si siano affacciati in modo prioritario provocando la creazione di regimi particolari, rispettivamente della *proprietas* e della *imitatio*, come scontro e/o concorrenza, concretizzando nello stesso tempo, come si direbbe con moderna terminologia, sia una **regolazione** che una incisiva **azione positiva**.

Sulla direzione verticale, in particolare, possono essere collocate le aspirazioni dell'uomo sia ad affermarsi sugli altri sia a legittimare una sempre più forte vicinanza ad una Entità superiore.

---

esclusività – delle competenze, ma rompe l'orizzonte ordinamentale per immergersi nella società dei partecipanti.

[74] Il rilievo della diversa ponderazione che la Carta costituzionale assegna all'organizzazione dei pubblici poteri per quanto riguarda la funzione legislativa e giurisdizionale da un lato e per quella "di governo" (già esecutiva o amministrativa) è stata con molta dovizia rappresentata dalla dottrina a partire dalla apparente "atecnicità" dei termini "buon andamento ed imparzialità" con i quali viene scolpita l'azione e, soprattutto, **il comportamento** della pubblica amministrazione chiamata a **rimuovere gli ostacoli** (altra locuzione di sapore " **atecnico "**) al " pieno sviluppo " ed alla " partecipazione " .

[75]Notevole attenzione la sociologia contemporanea va dedicando al tema della vita sociale come reticolo di relazioni: cfr. **GOFFMAN**, *La vita quotidiana come rappresentazione*,il Mulino, Bologna, 1996.

[76] [*dal* Mare nostrum al Villaggio globale]

Il diritto ha simbolicamente virtualizzato tali prospettive attraverso due distinti istituti: da una parte il controllo e dall'altra la responsabilità, legati indissolubilmente da un rapporto di complementare, reciproca dipendenza.

La logica giuridica, ossia il modo di pensare di tipo giuridico si propone come vero e proprio trasformatore capace di consentire la lettura del sociale da parte dell'ordinamento giuridico e riesce ad assicurare una sorta di certificazione di qualità attraverso la previsione contenuta nell'art.28 della Carta costituzionale[77] che fonda la dinamica relazionale tra le nozioni di astrattezza e virtualizzazione che, a ben guardare, esauriscono il circuito **fatto** – **norma** - **fatto**, capace di evidenziare e misurare il multiforme rapporto tra la storia dell'uomo e la vita delle istituzioni, ossia tra la capacità dell'uomo di progettare e la sua concreta realizzazione[78]

La prima, rendendo possibile la generalità, ha da sempre connotato lo strumento della legge, ossia il modo con il quale l'ordinamento giuridico ha importato, attraverso il principio di premialità, i comportamenti sociali ritenuti meritevoli di regolazione.

La virtualizzazione, in quanto strumento euristico, rappresenta un vero e proprio *tòpos* sul piano individuale perché riveste funzioni di "*clearing room*" delle emozioni, ossia l'arena nella quale si combattono fino in fondo i veri "interessi"[79]**:** ossia il luogo in cui si abbandonano sogni, si modificano progetti, si accettano sconfitte e, soprattutto, ci si appresta per ripartire.

La caratteristica più originale consiste nella sua capacità di identificarsi con il "potere" nel suo aspetto proteiforme quello, cioè in grado di fronteggiare agevolmente le imprevedibilità, *id est* le innovazioni, dal momento che riesce a prefigurare, proporre ed approntare con immediatezza possibili integrazioni, correzioni e alternative.

Essa, però, può essere utilizzata anche come sperimentazione in vitro delle dinamiche sociali perchè capace di rendere visibile la differenza tra la legge, intesa come esistente e prevedibile figurazione di un comportamento deontico, ed il modello come costruzione di una o più prefigurazioni di comportamenti possibili.

---

[77] Ricostruire il valore veramente fondante di tale norma sarebbe improbo e, probabilmente, ultroneo rispetto alla rilevazione "strategica" che la norma occupa a chiusura dei rapporti civili, ossia di quelli più immediatamente (e genuinamente) collegati alle dinamiche sociali :l'autoobligazione dello **Stato** è la risposta pattizia alla sovranità popolare di sui all'art.1 con cui si apre la Carta costituzionale. Cfr. per una disamina esauriente, **CASETTA,** *Colpa del dipendente pubblico…. o colpa del legislatore ?,* in *Giurisprudenza costituzionale, 1999* pag. 3257 e ss. e **CORPACI**, *In margine alle recenti sentenze della Corte costituzionale in materia di responsabilità amministrativa*, ibidem, pag. 3760 e ss.

[78] Il rapporto di integrazione e di precisazione tra astrattezza e virtualizzazione si evidenzia per ogni uomo nella fase del passaggio dal sogno al progetto attraverso la percezione del bisogno: nella vita delle istituzioni risponde al cd. esame di fattibilità nel quale si rapporta il fine alle risorse "sonanti e di cassa" .

[79] E' il mito dell'Eden, piuttosto che quello di Deucalione e Pirra o di Atlantide o quello più popolare della cd. "stanza dei bottoni"

Il riferimento più puntuale sul piano esemplificativo è quello alla cd. **attività organizzante**[80] che costituisce nel contempo la forma di attività amministrativa più simile al movimento della società e, di conseguenza, il canone interpretativo più attendibile della stessa e la riflessione/controllo del singolo rispetto al progetto vigente[81]

Per la verità, anche la metafora del gioco è stata utilizzata per lo studio e la definizione del progetto politico filtrato nell'ordinamento, sin dal famoso discorso agli elettori di Bristol del **Burke** per lo svincolo dal mandato imperativo, rivelando con grande chiarezza il fondamento più intimo delle dinamiche democratiche, ossia il rapporto tra rappresentanza e rappresentazione nei governi di tipo rappresentativo-parlamentare.

Il progetto politico, proprio per il suo radicamento nella società, non può ridursi ad una camicia di Nesso o ad un letto di Procuste[82], dal momento che il fondamento ed il fine ultimo del progetto stesso, come sancito espressamente dall'ultima parte dell'art.3, comma secondo della nostra Costituzione è la partecipazione[83].

Il vero contenuto sostanziale della partecipazione risulta perciò costituito, in definitiva, dalla confluenza/interpretazione fatta dai destinatari dell'azione dei pubblici poteri: essa comporta la riflessione/valutazione rispetto al programma personale sospeso tra le attese per le soluzioni non "ancora" raggiunte e le delusioni per le insufficienze registrate nel parte del programma ancora comune.

Per tale via il concetto stesso di cultura del singolo si raccorda con quello della comunità di riferimento in un determinato momento storico come analogamente avviene per il livello di sopportazione (o utilità) della coercibilità, con riguardo sia al principio di premialità che a quello della rieducazione[84].

---

[80] **VALENTINI**, *Figure, rapporti, modelli organizzativi. Lineamenti di una teoria dell'organizzazione*, in *Trattato di diritto amministrativo,* diretto da **SANTANIELLO**, CEDAM 1996:

[81] Si tratta del comune *self control* che non implica necessariamente i dati conoscitivi presenti invece nella locuzione *sui compos*.

[82] Probabilmente due modi di trasfigurare nel mito l'aspirazione/terrore dell'uguaglianza

[83] Essa finisce per essere la risultante di una "confluenza di diversità" in grado di generare nuove originalità come modo di rimuovere (**trasformando**) gli "ostacoli", già intravisto come prodotto dell'attività della struttura come formazione sociale.

[84] Per **FRIEDMAN**, *Il sistema giuridico secondo le scienze sociali*, cit. "*Ciascuna cultura, esaminata* in vitro*, cioè fissandola in un momento dato, si presenta in uno stato di equilibrio, nel quale sembra difficile innalzare – riguardo ad un delitto determinato- il livello di coercizione perché ove lo si tentasse si manifesterebbero in breve tempo, nella coercizione stessa, degli strappi e delle fratture sufficienti a frustrare il tentativo [pag. 167];* potrebbe, altresì, essere ricordato quanto riportato da **EINAUDI** in ***Miti e paradossi della giustizia tributaria***, Einaudi 1958, pagg.262-3 : " Dionigi pretendeva fino all'ultimo obolo; e quanto più i cittadini levavano alte grida, tanto più egli persisteva nel chiedere, aggiungendo alla prima una seconda, una terza ed una quarta taglia; sinchè all'annuncio della quinta i segugi gli riferirono che i siracusani ridevano e scherzavano sulle pubbliche piazze." *Ora* –disse- *conviene far pausa*; *ché se i cittadini ridono di noi ad essi non deve restare proprio nulla.Altrimenti continuerebbero a lamentarsi"*.
La drammatica attualità del disagio delle periferie (iniziato nelle *banlieus* francesi) costituisce un problema troppo complesso che esorbita i limiti del presente lavoro.

Ma a ben guardare: dal momento che cultura ed interpretazione sono gli elementi più solidi sui quali è stato possibile verificare effettivamente le potenzialità dell'attività organizzante in tema di progettazione di organizzazioni, allora diventa utile sperimentare la utilizzabilità delle tecniche organizzative in tema di integrazione sociale e di pluralismo.

E' stato accertato che ogni titolare di progetto o potere di solito matura una propria tecnica consistente in tutto ciò che può implicare il singolo concreto adattamento del lavoro ossia un processo di personalizzazione che semplifica l'attività lavorativa, rendendola meno disagevole.

La riprova è sotto gli occhi: nella pratica giornaliera: difatti le mansioni e le operazioni da svolgere vengono adattate alle proprie potenzialità, alle proprie capacità tecniche e conoscitive, attraverso l'adozione di atteggiamenti o la predisposizione di meccanismi che, di solito, non vengono dal di fuori ma sono quelle che ognuno cerca e riesce a costruirsi anche collegandosi agli altri partecipi.

Ciò sta a significare che l'attività organizzante alla quale si riconducono le tecniche può essere intesa essa stessa come tecnica adoperata dal società naturaliter, che faccia, cioè, parte di quel contenitore che Aristotele qualificò come aggettivo ossia come qualità, capacità propria dell'uomo[85].

Essa si presenta con il carattere della interstizialità [86] dal momento che pur essendo un risultato di un singolo può essere utilizzata anche dagli altri componenti del gruppo diventando un valore comune a più persone, proprio come un adattamento delle proprie risorse rispetto al fine.

Nella predisposizione delle tecniche vengono solitamente utilizzati i concetti di formale/informale: le tecniche formali si riferiscono a situazioni storiche, standard; le tecniche informali le troviamo nella fase politica, prima del mercato e dell'ordinamento, la più vicina alla società.

Queste risentono di quei due elementi che sono lo scrigno dell'attività organizzante e sono, perciò, la *cultura* e *l'interpretazione*.

In conclusione, dovendo dare un contenuto sostanziale all'attività organizzante senza commettere l'errore di definirla dagli effetti, basta accertare la presenza di questi due elementi indefettibili.

---

[85] Va anzi precisato che l'aggettivazione *politikòn* riferita all'essere vivente (zoòn) indica che essa da sola è in grado di distinguere l'uomo da tutti gli altri esseri viventi.

[86] Tale carattere ricorda la definizione di libertà di Benjamin **CONSTANT** e induce a riflettere se essa non costituisca il vero contenitore/dispencer della libertà, al di là delle affermazioni rituali e formali, da inserire nel quadro del *buon andamento* di cui all'art.97 della Carta costituzionale, dal momento che essa giustificare a mo' di ossimoro la fantasia della progettualità individuale. .

Innanzitutto la cultura, intesa come la riflessione complessiva che facciamo su noi stessi, in fase pre-progettuale: si tratta di capacità riflessiva su se stessi, anche per tenere presenti le proprie coordinate.

In secondo luogo l'interpretazione, intesa come quel movimento perenne, quella emozione particolare che non è altro che il continuo aggiornamento del progetto.

Difatti, se a seguito della interpretazione il singolo ritiene che il dato che è stato rilevato possa rientrare nel progetto, egli può aderire all'innovazione che esso prospetta.

L'interpretazione si pone al contempo come l'occasione e la sorgente di ogni vera e propria innovazione.

L'uomo compie un continuo aggiornamento della propria cultura, come coscienza di sé, come capacità di relazionarsi con gli altri, perché anche se ognuno pensa a sè, lo pensa sempre stando (e/o dovendo fare i conti) con gli altri.

Perciò la valenza del potere non può coincidere con le potenzialità astrattamente considerate (come fa la norma giuridica) ma è espressa da ciò che gli altri accreditano, come facilmente visibile nel potere carismatico.

In definitiva l'idea di ridurre l'altro all'obbedienza comporta sempre la comparazione con l'interpretazione dell'idea di ubbidire in possesso dell'altro: in questa relazione si può scorgere più agevolmente l'origine e la dinamica del potere.

Pertanto, gli effetti virtuali della norma possono essere rappresentati dallo "**scarto**" tra i programmi e l'interpretazione che essi riescono a suscitare nei consociati; di conseguenza il raggiungimento degli obiettivi, lungi da quanto superficialmente sembra emergere, non può essere considerato un valore assoluto.

Più verisimilmente esso potrebbe consistere nella valutazione dell'adesione di ognuno al programma che si va realizzando, tenendo, beninteso, presente la compresenza delle interpretazioni di tutti gli altri.

La sequela *ego, alter* e *socius,* proposta dall'idealismo può reggere fino a quando il terzo elemento indica una condivisione partecipata del programma e non ridursi unicamente ad un elemento di tipo quantitativo utile per designare il meccanismo di scelta della rappresentanza.

Siffatto iter di qualità aggiunge una forte carica dinamica che fa diventare trasparente il vecchio contenitore delle situazioni giuridiche[87] fino a renderlo osmotico con la pervasiva tolleranza dei consociati trasfigurando la nozione di **cittadinanza** in una

[87] Gli *status* del diritto romano, passati a designare anche posizioni metaindividuali (statuti), comprendevano posizioni statiche e dinamiche, attive e passive.

forma particolare che sostanzia il "**merito**" della convivenza nel quadro di **opportunità**[88] rispetto ad un progetto condivisibile.

Essa finisce, cioè, con il diventare un processo cognitivo di terzo grado rispetto all'attività[89] ed al risultato[90] e può ben identificarsi con la nozione di "**cultura"** funzionale alla nozione di progresso e di sviluppo[91] .

Tali esigenze costituiscono altrettante aspettative sui **mezzi** di cui il cittadino ha bisogno per affrontare la scelta tra conservazione ed innovazione in funzione della originale "interpretazione" sul futuro (ossia sul suo progetto sociale e politico).

Pertanto il collegamento **Società** – **Ordinamento** - **Stato** denuncia immediatamente che lo Stato nasce per una libera scelta dei cittadini trasformando i **motivi** del singolo in **motivazione** dell'attività pubblica, fermo restando che rimane sempre la società ad eccitare i poteri dell'ordinamento, che rimane in essa radicato, come sancito dall'art 3 della L. 241/1990, sulla motivazione.

Per quanto attiene i "**Motivi**" che riguardano solamente il disegno emozionale come motore della volontà del soggetto, essi sono rilevanti per l'ordinamento - particolarmente importanti nel diritto privato e nel diritto penale in quanto traccia delle emozioni che illuminano la condotta – ma rimangono impliciti per la società.

La "**Motivazione**" riguarda, invece, la traccia dell'emozione/energia[92] che connota l'azione pubblica e consente di ricondurre all'ordinamento l'attività sia per l'assunzione di responsabilità a fronte della difesa dei singoli e sia per la tenuta della vigenza ed effettività della norma richiamata nel provvedimento amministrativo.

Quindi motivare un provvedimento significa dire perché lo si fa ["presupposti di fatto"] e perché lo si fa in quel modo ["le ragioni giuridiche"]: indicazioni che servono per

---

[88] Le *chances* si caratterizzano per il fatto di rimanere sospese tra la libertà del singolo di innovare i progetti e la sua partecipazione intellettuale, emozionale e storica alla costruzione di progetti comuni alla sua comunità di riferimento.

[89] Caratterizzata, come prescrive l'art.1 della L.241/90, dai criteri di **economicità**, **efficacia** e **pubblicità e trasparenza** .

[90] Il quale ha una struttura bifronte : effetti virtuali e obiettivi **personalizzati** come si è notato *supra*.

[91] Si può, per tale via, cogliere un possibile modo di accettazione e di inquadramento del contenuto della partecipazione costituzionale che non indica una direzione indicata dall'esterno ma dalla progettualità interna dei singoli che divenga comune e condivisa

[92] L'art. 3 L.241/90 descrive compiutamente il rapporto circolare tra " società . **singolo** – ordinamento " sia perché fornisce con il riferimento alla società la chiave epistemologica della vita del singolo che trascorre il suo tempo a individuare, comprendere e risolvere problemi, utilizzando la sua razionalità travasata nello strumento diritto e sia perché tra i due poli (emozione/energia) scorre la volontà come il vero potere di cui l'uomo è dotato.

accertare la responsabilità, attraverso la ricostruzione dell'iter logico-giuridico che ha portato dal fatto al provvedimento[93].

Queste locuzioni "**Presupposti di Fatto**" (ossia l'occasione storica che ha indotto all'adozione del provvedimento) e "**Ragioni Giuridiche**" (ossia il riferimento alle norme che consentono di farlo in quel modo) esauriscono la dinamica del funzionamento dei pubblici poteri in ogni Stato di Diritto, perché adottano come base comune un ***rapporto fattuale interpretato secondo la costruzione giuridica*** che accomuna sostanzialmente i tre poteri con i quali si presenta la sovranità[94].

In questa ottica la riduzione dell'uguaglianza dell'art 3 Cost. come "*pari opportunità di tutti i cittadini dinanzi alla legge*" potrebbe risolversi in un clamoroso boomerang dal momento che, potendo la società e il mercato con le loro ineguaglianze, al contrario, rientrare addirittura tra gli ostacoli [art.3 co.2] che il diritto cerca di combattere, le misure e gli interventi di Welfare della legislazione di sostegno – proprio perché a mezzo della legge[95]- potrebbe accentuare le diversità (inabilità, sofferenze, povertà etcc.).

Analogamente a quanto avviene nel diritto tra i privati, anche la legge 241/90 occupandosi della ponderazione in posizione paritaria di interessi pubblici e privati [discrezionalità [96]] nello **stesso** procedimento, avverte la necessità di approntare un vero e proprio bilanciamento a favore del più debole: senonchè il contraente debole è considerato la Pubblica Amministrazione e non il cittadino, invertendo la rotta millenaria del conflitto **autorità**-**libertà**.

Nell'ottica dell'integrazione europea, l'evaporazione dei valori di Nazione e di Patria e la rinuncia a sopite rivendicazioni potrebbe far apparire più grave siffatto processo perché privato di cotali spinte emozionali e porre problemi poco comprensibili e del tutto originali.

La spiegazione, però, è ancora nel processo circolare sopra intravisto: l'interesse pubblico, continuamente alimentato dal cittadino con le proprie richieste, aspettative e sollecitazioni, richiede, per le stesse vie, un costante bilanciamento culturale tra

---

[93] Si tratta della spiegazione del controllo costruita dal **FORTI** per il Trattato di Orlando che assume un valore per così dire classico ma che continua ad affascinare per la lucida ed irraggiungibile coerenza logica.

[94] La Costituzione se ne occupa compiutamente nella sezione riguardante la Magistratura [artt.101 e ss.] ma si spinge fino a disciplinare le garanzie costituzionali [controllo sulle leggi e sulla revisione della Costituzione]

[95] D'altro canto il compito di rimuovere gli ostacoli di cui al secondo comma dell'art.3 è commesso alla **Repubblica** e non alla sola legge prevista al primo comma.

[96] L'altro elemento è il richiamo di uno dei tre principi fondamentali del diritto romano "**neminem laedere** o **alterum non laedere**" .

individualismo e interesse della generalità dei consociati, sempre alla ricerca del maggior ampliamento della platea del pubblico partecipante.

La contrapposizione tra **status** e **chanches**, allora, si dimostra superficiale quando non addirittura apparente dal momento che l'operazione di bilanciamento culturale le assorbe entrambe, evidenziandone la contaminazione fino alla corresponsabilità nel comune processo di sviluppo.

Posizioni a prima vista antagoniste, quali ad es. rom, barboni, immigrati e appartenenti ai centri sociali esprimono, a ben guardare, diversi rapporti ed equilibri all'interno dello stesso processo di integrazione sociale che rimane unitario.

Un primo corollario insistendo sullo sviluppo comune bandisce la convinzione della **specialità** delle misure e degli interventi di Welfare che in una qualche misura potrebbero far sospettare ai destinatari elementi di discriminazione.

Conseguentemente, per tali attività occorre costruire una struttura stabilizzata e generalizzata che faccia considerare attività di erogazione di un servizio in regime ordinario e non espressione della sensibilità o delle convinzioni ideologiche del titolare del dicastero o dell'assessorato proprio

Un secondo corollario potrebbe riprendere il tema dello sviluppo comune dei popoli dell'Europa investendo nella **formazione** e nella **educazione e** costruendo una diversa dignità di tutte le minoranze, nella convinzione che la tutela delle minoranze all'interno delle vecchie Nazioni mediante incentivi di ordine economico possa raffozzarsi nel più ampio contesto transnazionale.

A mo' di conclusione [o di ripartenza ?]

La ricerca di nuovi valori, *rectius* modi aggiornati di lettura di valori precedenti, viene accompagnata dalle ricorrenti cd. **crisi**[97] che rendono visibili stagnazioni foriere di un rilancio o del declino irreversibile.

Siffatti aggiornamenti svolgono in primo luogo una funzione di spia della possibile innovazione avvertita e, nel contempo, un modo diverso di conoscenza delle interrelazioni con gli altri elementi rispettivamente dell'ordinamento e del mercato.

L'eredità illuministica ha distillato nei famosi motti rivoluzionari un costrutto tridimensionale in cui insistono i diversi profili di lettura della società: il politico, il giuridico

[97]Cfr. **BARCELLONA**, *OLTRE LO STATO SOCIALE Economia e politica nella crisi dello Stato Keynesiano*, De Donato Bari 1980

ed infine quello sociologico rispettivamente indicati in una sequela di elementi diversi per qualità seppure complementari: '*libertè*', '*egalitè*' e '*fraternitè*'.

Mentre la **libertè** recupera in chiave politica la ragione della esistenza dello Stato di diritto costruito per realizzare con ordine e logica le aspirazioni individuali, **l'egalité** designa il percorso ordinamentale e si propone contemporaneamente come stazione di partenza in quanto presupposto della sovranità popolare e come stazione di arrivo come condizione della partecipazione di cui alla parte finale del comma secondo dell'articolo 3 della Carta costituzionale, per parte sua la **fraternitè** indica una prospettiva di coesistenza, nonostante la società [si] alimenti [del] le diversità come fa in modo esclusivo il mercato.

La nostra Carta costituzionale del 1948 ha, invece, introdotto una significativa innovazione disegnando una immagine quadridimensionale dell'uomo attraverso i rapporti **civili** [art.13-28], i rapporti **etico-sociali** [art.29-34], rapporti **economici** [art.35– 47] ed i rapporti **politici** [art. 48–54] .

L'ordinamento mediante la individuazione di siffatti rapporti - che focalizzano rispettivamente l'**uguaglianza** della [rispetto alla] legge, la **fraternità** come collante [nella costruzione] della convivenza, la **libertà** come posizione paritaria del cittadino, e la **fantasia** come forziere di ogni individuo - tenta di poter ricomprendere tutto il panorama delle aspirazioni e dei progetti che ogni uomo può concepire, da un lato attraverso l'analisi puntuale e gerarchizzata dei bisogni dei singoli e delle comunità e dall'altra attraverso la predisposizione delle risposte che l'ordinamento stesso è in grado di mettere in campo.

L'assetto complessivo mostra in realtà un **percorso** più che una costruzione per quanto imponente ma pur sempre statica dal momento che i rapporti politici sono riconosciuti come qualità indefettibile dell'uomo perché forma sostanziale della libertà.

Ed è proprio siffatta complessità, legata alla libertà come creatività e gestione delle innovazioni[98], che giustifica, se non addirittura produce, l'apparente anomalia costituita dalla esistenza dell'interesse legittimo come situazione giuridica soggettiva che gli altri ordinamenti europei, fondati sulla sola correlazione obbligo-diritto, non riescono hanno avuto la necessità di conoscere.

[98] Alla capacità delle strutture pubbliche di pianificare per dare sicurezza alle aspettative ed alle attese del cittadino-cliente la Carta assegna l'ulteriore valore di intuire l'evoluzione a seconda delle stesse in riferimento alla capacità contributiva (art,23 e 53) che ne rappresenta il quadro della sostenibilità economica.

Difatti la distinzione[99] tra norme di azione e norme di relazione lungi dal riferirsi unicamente alla qualità della norma sembra sottolineare con forza il collegamento con la destinazione ultima degli effetti dell'agire giuridico: il soggetto e la sua interpretazione, da un lato, e la platea dei consociati, dall'altra.

L'economia, dal canto suo, pur riducendo a tre tipi di soggetti (produttore, consumatore e Stato regolatore) il suo orizzonte, fa sempre più fatica a costruire un modello matematico in grado di tener conto di tutte le variabili presenti nelle scelte sia private che di politica pubblica, utilizzando innumerevoli modelli econometrici per la previsione dei comportamenti sociali e dei mutamenti della società[100].

Si va facendo strada una prospettiva per più aspetti originale e rivoluzionaria che propone di capovolgere l'ottica lungo la quale indirizzare i tentativi di reinterpretare le dinamiche sociali[101], facendo leva sulla **cura,** intesa come un concentrato della effettività, cioè, sulla prevalenza del monitoraggio delle modalità di erogazione delle prestazioni anche e soprattutto in relazione alle aspettative dei destinatari.

Anche tale approccio riconferma come tutte le scienze – particolarmente poi quelle cd. sociali – finiscono per riguardare l'uomo/donna nella sua complessità e nelle sue relazioni, secondo diversi profili o prospettive che ripetono i diversi interessi/valori di volta in volta presenti o prevalenti.

Attraverso l'utilizzazione della metafora si potrebbe addirittura sostenere che la pluralità e la differenza delle singole scienze costituiscono il modo più collaudato per visualizzare la pluralità e l'ineguaglianza dei singoli uomini nella società, senza alterare il significato pregnante della individualità rispetto ai diversi tipi e modalità di aggregarsi e stare insieme[102] .

Conseguentemente interventi dell'amministrazione non sono addirittura neppure concepibili al di fuori della chiave interpretativa di stampo giuridico (e, perciò, politico): difatti essa è la più adatta a garantire e rendere, perciò, possibile il raggiungimento degli

---

[99]La notissima teoria del **GUICCIARDI** introduceva l'approfondimento dell'analisi della qualità della norma all'interno delle dinamiche ordinamentali.

[100] Gli studi del diritto privato e pubblico dell'economia sono diventate discipline curriculari che acquistano sempre maggiore importanza: spunti interessanti in C**OCOZZA**, *Profili di diritto costituzionale applicato all'economia*, Giappichelli Torino, 2001

[101] Si tratta dei cd. **studi di genere** che, tra l'altro, prediligono il profilo oggettivo, in linea con l'amministrazione di risultato, rispetto al principio di **responsabilità** come collegamento tra la doverosità ordinamentale ed il comportamento dell'amministrazione.

[102] L'evidenza della persona nei gruppi e nelle formazioni sociali è stato il passaggio obbligato per rompere il circuito della autoreferenzialità della P.A. e della legalità come limite alla effettività dell'agire giuridico.

obiettivi concreti proprio perché può riuscire ad utilizzare in modo completo, diretto ed immediato tutta la forza[103] dell'ordinamento giuridico.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano sin dal livello costituzionale la categorica affermazione della libertà dell'iniziativa economica di cui all'art.41 Cost. segna un limite invalicabile nei rapporti tra ordinamento giuridico (e, segnatamente, della sua organizzazione che racchiude quella politica) e società (di cui in questa sede rilevano l'organizzazione economica e sociale) .

Difatti siffatto principio riserva al privato[104], preservandola quasi in uno scrigno[105] segreto ed inviolabile, la scintilla dell'iniziativa economica e cioè la intuizione ed il possesso di quegli elementi che trasformano la performance in amministrazione: quelli che consentono, come si è visto, di stabilizzare le scoperte e le conquiste tecniche.

Ne consegue, altresì, che la riserva di legge sciolta nella L.241/90 poteva imporre solo alla P.A., come modi di comportamento ordinario, gli obblighi della **semplificazione**, della **trasparenza** e, soprattutto, quello **dell'accesso** da parte di tutti i cittadini alle informazioni[106] di cui essa è in possesso, trattandoli come veri e propri ostacoli di ordine giuridico per il raggiungimento dell'obiettivo supremo della partecipazione.

Ciò sta a significare che le istituzioni giuridiche, ossia tutta l'attività organizzante che viene continuamente prodotta dall'ordinamento giuridico in riferimento alla società (*i.e.* ai privati ed al loro mercato) e, in particolare, agli ostacoli che essa produce, vanno distinte proprio per quelle caratteristiche comportamentali espresse nella L.241/90.

Perciò, occorre tener presente che, come ha insegnato il **BERTI**, la precostituzione a mezzo del diritto delle forme e dei limiti dell'esercizio della sovranità, cioè del concreto svolgersi della politica, sancisce un completo rapporto circolare tra politica e diritto condensandolo in un rapporto di mutua complementarietà nel quale non

---

[103] Sul diritto tra organizzazione della forza e "tecnica per il controllo sociale" si veda il saggio di **CATANIA**, *Il diritto come organizzazione della forza*, in Riv. int. di filosofia del diritto, 1974, fasc. 3 ed il primo capitolo di G.U. **RESCIGNO**,*Corso di diritto pubblico*, Bologna 2000 .

[104] Giova richiamare a questo punto la puntuale analisi di SAITTA, *Premesse per uno studio delle norme di organizzazione*, Milano 1965, pag. 55 e ss. sulla diversa operatività delle norme di organizzazione nel diritto privato ed in quello pubblico il quale richiama in nota il frammento di Santi ROMANO secondo il quale addirittura nel diritto privato la stessa figura dell'organo " è rimasto senza molto rilievo ".

[105] Il riferimento al dilemma proposto da **RICKETTS**, *La teoria economica dell'organizzazione: scrigno del tesoro o scatola vuota ?*, in **SOBBRIO**, cit. pag.35 è indispensabile quanto illuminante.

[106] Salvo quelle eccettuate dall'art.24 che si riferiscono a materie nelle quali la tutela del segreto riveste una rilevanza maggiore per la collettività rispetto alla mera curiosità del singolo (o, meglio, del privato) .

si può distinguere un rapporto di strumentalità, che, al contrario, come esaminato in precedenza, esiste tra l'ordinamento, il suo apparato organizzatorio e la società[107] .

Ma vi è di più: la marcata evoluzione dell'amministrazione da mera esecutrice di norme a *governance* nell'ottica dell'amministrazione di risultato[108] affranca in modo, sembra, definitivo la scienza dell'amministrazione sia dall'ottica politologica che dalla impostazione tipica del diritto amministrativo entrambe in linea con l'interpretazione dei bisogni effettuata in modo esaustivo dal complesso normativo .

Infatti il raggiungimento del risultato rafforza "la tendenza alla verifica della legittimità dei presupposti….e richiede una profonda verifica di tutti i presupposti per l'ovvia considerazione che se il presupposto è sbagliato, ingiusto, illegittimo, antieconomico, ecc, l'applicazione ad esso conforme darà vita a risultati sbagliati, ingiusti, inadeguati, inappropriati, illegittimi, ecc. " [109].

Coerente la conclusione di IANNOTTA: "centralità nell'amministrazione di risultato di ogni singola vicenda concreta, nella consapevolezza che solo guardando al caso concreto è possibile aspirare a far ciò che è richiesto oggi alla pubblica amministrazione: **conoscere i risultati, prevederli, prefigurarli, realizzarli con certezza**[110] ", che coglie epigraficamente l'autonomia di una scienza dell'amministrazione chiamata alla predisposizione di **modellini organizzativi** che costituiscono la risposta al provvedimento amministrativo costruito *sulla* base (ed a *causa*) della legge.

I modelli organizzativi sono l'unico strumento in grado di assicurare quei requisiti di **mobilita/versatilità**, di **elasticità** e di **innovatività** che il raggiungimento del risultato richiede: attraverso l'elaborazione di **strategie** il comportamento amministrativo descrive un andamento di tipo pendolare[111] tra *prassi* ed *innovazione* dal momento che

---

[107] La puntuale rilevazione dei bisogni che la società esprime incessantemente esercitando una idonea (per l'esistenza di gruppi di) pressione sui politici viene filtrata attraverso la sensibilità dell'apparato amministrativo che rimane l'unico in grado di tradurla e di trasfonderla nella legge con la quale l'apparato politico consegna all'ordinamento giuridico la sua altrettanto puntuale risposta

[108] **IANNOTTA**, *Principio di legalità e amministrazione di risultato*, Relazione al Convegno *Amministrazione e legalità: fonti normative e ordinamenti,* Università di Macerata 21/22 maggio 1999,

[109] E' l'inattaccabile argomentazione di **IANNOTTA**,*ibidem*, pag.7

[110] Perché, conclude sul punto l'A., "solo guardando al mondo delle cose e delle persone (dello spazio e del tempo) o meglio alla parte di mondo interessata dalla concreta vicenda amministrativa, non essendo possibile prevedere le conseguenze nel mondo aspaziale e atemporale delle categorie formali, prive di contenuti", *ibidem* pag.8 .

[111] Come noto, la stagnazione è il primo sintomo di deterioramento della struttura che non mantiene lo **standard** di tensione verso il conseguimento del risultato : la innovazione, anche se in termini di mera restaurazione, costituisce la minima risposta alla rilevata disfunzione e può salvare la struttura, altrimenti il decadimento sarà inevitabile.

essa si alimenta **essenzialmente delle *disfunzioni*** e delle **ineguaglianze**[112] esistenti nel sociale allo scopo di tenerle insieme come impatto e confronto con gli ostacoli che la Repubblica è continuamente obbliga a rimuovere.

[112] La crucialità del tema delle ineguaglianze nelle scienze umane e sociali (tra le quali vi è il diritto) non richiede particolari supporti bastando il riferimento a **ROUSSEAU**, *Discorso sull'origine e i fondamenti dell'ineguaglianza tra gli uomini,* che nell'edizione di Gerratana per gli Editori riuniti del 1994 consente di leggere in appendice anche lo scambio epistolare con **VOLTAIRE** ed il riferimento alla differente informazione tra gli uomini di cui parla **SIMON**, citato da **SOBBRIO**, *Modelli organizzativi e intervento pubblico*, Giuffrè 1994 pag.15 (che riferisce anche della mancanza di lealtà e dell'opportunismo rilevato da WILLIAMSON), passando per il LEOPARDI di "*che mira ed è mirata ed in cor s'allegra* ".

Espaldarazo al concierto económico (Sentencia de 6 de Septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión europea (asunto C-88/03)[1]

por Aitor Orena Domínguez

I. Introducción

II. Libre competencia y libertad de establecimiento *versus* Ayudas de Estado

III. Concepto de Ayuda de Estado

IV. Análisis de la sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la UE (Asunto C-88/03)

1. Las Azores.
2. País Vasco

I. INTRODUCCIÓN

La finalidad de este artículo es un análisis de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al mismo tiempo que se examina el impacto que puede tener en el régimen del Concierto Económico del País Vasco, ya que el futuro del Concierto vasco y del Convenio navarro pasa por las Azores. En concreto, por el conflicto entre Bruselas y Lisboa sobre el régimen fiscal de ese archipiélago atlántico. El Tribunal de Justicia de la UE ha establecido en qué casos las modificaciones de los tipos impositivos en una región constituirán una ayuda de Estado a las empresas de esa zona y, por tanto, necesitan la complicada autorización de la Comisión Europea.

La defensa de la libre competencia condiciona el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así lo establecía de forma expresa el art. 4.11 del anterior Concierto Económico, al señalar que las Normas Forales no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos

[1] Este trabajo se inscribe en el marco del Proyecto de Investigación SEJ2005-09257-C03-03 "Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco".

de las Normas Forales que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

En definitiva, la esencia del problema es determinar si el ejercicio de las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, y concretamente algunos aspectos de su régimen fiscal establecidas por sus Normas Forales ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las «Ayudas de Estado».

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario.

II. LIBRE COMPETENCIA Y LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO *VERSUS* AYUDAS DE ESTADO

La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 de la CE). Y tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (SSTC 96/1984 [RTC 1984, 96], 88/1986 [RTC 1986, 88] y 64/1990 [RTC 1990, 64]).

El establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, así como la plena realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los arts. 3 y 4 del Tratado de la Comunidad Europea, constituyen instrumentos inexcusables para lograr los objetivos que dan sentido a la misión institucional que tiene encomendada la Comunidad Europea (art. 2 del Tratado). Su consecución, dependerá de la concurrencia de un conjunto de factores diversos, sin los cuales resultará imposible.

Uno de dichos factores consiste en la instauración real de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común (art. 3 g del Tratado). De ahí que tanto la Comunidad Europea como los Estados miembros deban orientar sus políticas económicas respectivas dentro del obligado respeto a los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia (art.4.1 y 98 del Tratado).

En estas circunstancias, la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias, fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia.

En este contexto general, las ayudas de Estado constituyen una fuente de preocupación permanente para las instituciones comunitarias. Su incidencia efectiva sobre la competencia y la integración de los mercados explica en buena medida el tratamiento que el Derecho Comunitario Europeo viene deparando desde antiguo a estas medidas de fomento (art. 87 a 89 Tratado). El régimen de las «ayudas de Estado» y de su supervisión por la Comisión Europea constituye pues, una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

Dicho tratamiento no supone la cancelación del papel de las ayudas de Estado como herramientas directas de ordenación de las políticas económicas de los Estados miembros, y de la propia Unión Europea. Es evidente que el Tratado no cuestiona la intervención pública en este ámbito, tendente a neutralizar los efectos no deseados del proceso de funcionamiento del mercado.

Ahora bien, eso no significa que las instituciones europeas hayan pasado por alto de algún modo el potencial alcance distorsionador de la competencia de las ayudas de Estado. Al contrario, las autoridades comunitarias dirigen una atención preferente a las ayudas de Estado, en consideración a su importancia cuantitativa y a su composición. No

en balde las políticas nacionales de concesión de ayudas públicas son percibidas como manifestaciones de una nueva forma de proteccionismo, que atenta contra la unidad del mercado común, en la medida en que promueve su compartimentación. Tanto es así que la Comisión Europea ha señalado en más de una ocasión que las ayudas estatales son susceptibles de erosionar la libertad de competencia, toda vez que interfieren el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales.

El artículo 87 del Tratado dispone que "*salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*". Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios[2].

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior art. 92 del Tratado (actual art. 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, De Gezamelinjke Steenkolenmijnen in Limbnurg/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994 [TJCE 1994, 36] , Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, [TJCE 1998, 300] Ecotrade).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (TJCE 1988, 24) (República Federal de Alemania/Comisión), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que «el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una

[2] STS 9-12-2004 (RJ 2005\130).

colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 (TJCE 1988, 126) (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre «ayudas de Estado».

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de las armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del art. 92 del Tratado (actuales arts. 87 a 89).

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del art. 92 del Tratado (actual art. 87), en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante «ayuda de Estado» a los efectos del art. 92 del Tratado (actual art. 87). Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada «regla de mínimos», es decir, aquella

que establece el límite por debajo del cual las «ayudas de Estado» no están sometidas al régimen de los actuales arts. 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al Derecho Comunitario, de manera que no será extraño que algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él.

En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva.

En este orden de cosas, se plantea el interrogante de si es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al estatal. Pues bien, al respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) ha reconocido la capacidad de las regiones de la Unión para establecer su propia fiscalidad (permitiendo de este modo establecer un tipo de gravamen regional inferior al estatal), siempre que cuenten con una acreditada autonomía institucional, normativa y económica respecto al gobierno central correspondiente. Las Azores no cumplen este último requisito, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Una circunstancia que no se da en el País Vasco, que cumple con todos los criterios exigidos por el Tribunal: estatuto político, autonomía normativa y capacidad económica propia.

En coherencia con esta decisión, la UE debería aplicar el mismo criterio cuando tenga que juzgar la adecuación al derecho comunitario de las normas forales que establecen un tipo de gravamen inferior al que rige en territorio común.

Como se sabe, la STS de 9 de diciembre de 2004 (recurso de casación 7893/1999,(RJ 2005,130)) desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Vizcaya contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que

declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996 (LPV 1996, 381, TextLPV 1996, 348 y LPV 1996, 347, 402), en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como "minivacaciones fiscales"). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS de 3 de 2004 (RJ 2004, 7790) (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión de las Comunidades europeas, que calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas sentencias son muy discutibles, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 1.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo (TJCE 2004, 326)*, y C-186 y 188/02-P, *Ramondin (TJCE 2004, 327).*

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la STS que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996, entre las que se encuentra el tipo del Impuesto de Sociedades del 32,5%, frente al 35% general.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que la existencia de ayuda, y el incumplimiento de la obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo.

III. CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO

El art. 87 TCE, apartado 1, establece que: "*Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por*

los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del art. 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, una de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", enumera un listado ejemplificativo de supuestos, al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),

- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),

- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.

En relación con esta condición la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos y que en esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado

comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.

Según la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", el carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal, añadiendo que, sin embargo, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema", en cuyo caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del art. 87 del Tratado.

IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006 DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (ASUNTO C-88/03)

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en la sentencia analizada el derecho de las regiones autónomas a fijar un tipo impositivo reducido en su territorio, siempre que cumplan una serie de condiciones: tener autonomía institucional, autonomía normativa y autonomía económica.

Ya el abogado general Sr. L. A. Geelhoed en las Conclusiones presentadas el 20 de octubre de 2005 (Asunto C-88/03) señaló que la piedra angular para que una entidad local pudiera establecer un tipo impositivo inferior al tipo impositivo nacional y aplicable únicamente en el territorio de dicha entidad local y que dicha medida no fuese considerada como ayuda de Estado, radicaba en la autonomía total de la entidad local con respecto al gobierno central del Estado miembro. A estos efectos, recalcaba que cuando se refería a "autonomía total" "me refiero a la autonomía institucional, de procedimiento y económica. Esto significa:

- *autonomía institucional*: la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central;

- *autonomía en materia de procedimiento*: la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y

sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo;

- *autonomía económica*: el tipo impositivo más reducido aplicable en la región no debe ser objeto de subvenciones cruzadas ni ser financiado por el gobierno central, de forma que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de tales reducciones. En una situación de esta índole, las decisiones acerca de las modalidades del impuesto y su volumen son el núcleo de las prerrogativas políticas del gobierno regional. Estas decisiones tendrán una influencia directa sobre el gasto, por ejemplo, en servicios públicos e infraestructuras. El gobierno regional puede preferir, por ejemplo, un planteamiento de «ingresos y gastos», recaudando más impuestos y gastando más en servicios públicos, o bien puede optar por bajar los impuestos y tener un sector público de menor peso. Cuando las reducciones de impuestos no son financiadas de forma cruzada por el gobierno central, esta decisión política afecta a la infraestructura y al entorno comercial en que operan las empresas localizadas en la región. De esta forma, las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse".

Para el abogado general Sr. L. A. Geelhoed si se cumplen los tres aspectos de autonomía mencionados, "la decisión de fijar un tipo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1. En tales casos, la tesis defendida por la Comisión –es decir el «papel fundamental», que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas- º deja de estar fundada.

Sin embargo, continúa diciendo, que si falta alguno de los mencionados aspectos de la autonomía, el tipo impositivo más reducido debe clasificarse de selectivo a los efectos del apartado 1º del art. 87. Lo dicho hasta ahora sintetizaría, en su opinión, los principios esenciales para determinar si las reducciones regionales de tipos impositivos han de calificarse de «ayudas».

Se analizan a continuación si se cumplen los tres requisitos de autonomía tanto en el caso de las Azores como en el caso del País Vasco.

1. Las Azores

El caso juzgado data de 1999. En dicho año, el Gobierno de las Azores redujo los impuestos de la renta y de sociedades aplicados a determinadas actividades financieras, con el objetivo de compensar a las empresas instaladas en esa zona por su ubicación insular y ultraperiférica. La medida entró en vigor sin el visto bueno de la Comisión Europea, que en el año 2002 emplazó a Portugal a recuperar las ayudas al considerar que eran ilegales por romper la uniformidad fiscal del país. Su coste fue de 26,25 millones de euros.

A continuación se expone de forma resumida la normativa tanto nacional portuguesa como el régimen particular de la Región Autónoma de las Azores (Apartados 8 y siguientes de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 6 de septiembre de 2006) para una vez examinadas, ver lo que establece el Tribunal sobre si la medida fiscal adoptada por una entidad regional consistente en la reducción de tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores es considerada o no como ayuda de estado.

Normativa nacional

La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propio competencia en materia fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República I serie a nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo,* «Ley nº 13/98»), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular:

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión […]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley».

La Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores

Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos (15% en 1999) y el 30% para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

Opinión del Tribunal

Considera el Tribunal que para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, "si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia".

´

En esta situación, "el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia".

Es decir, siguiendo lo señalado por el Abogado General en el punto 54 de sus Conclusiones, "para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central".

De lo anterior resulta que, "para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida".

La cuestión radicaría, pues, en determinar si las medidas que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos mencionados en torno a su autonomía.

Pues bien, tal y como se ha señalado, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A.

Ahora bien, por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Tribunal considera que la Región Autónoma de las Azores carece de dicha autonomía, carencia que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central. Es decir, las Azores no responden al requisito de la autonomía económica, ya que la pérdida de ingresos provocada por una fiscalidad menos gravosa es compensada por el Estado portugués. Las Azores no asumen por lo tanto el riesgo

recaudatorio al recibir financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de tipos impositivos.

2. País Vasco

Antes de analizar si el País Vasco goza de la "autonomía total" a la que hace referencia el abogado general Sr. L. A. Geelhoed conviene describir cuál es su situación y para ello utilizamos los Fundamentos Jurídicos de la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005,130).

La Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía» (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el art. 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El art.1, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad».

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del

Estado (art. 66.2 de la CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 de la CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA (RCL 1998, 1741) y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, según redacción dada por la Ley 4/1999.

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982, 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Como se ha comentado, pues, el contraste de las Normas Forales con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido

reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril (RTC 1988, 76), al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (SSTS de 20 [RJ 1999, 9602] y 27 de noviembre de 1999 [RJ 2000, 2991] , 24 de enero de 2000 [RJ 2000, 260]).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco, cuyo art. 41 dispone, por un lado, que la relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamente Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el

Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributario foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Pero ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 de la CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País

Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las Normas Forales

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio textos constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar Normas Forales (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los Territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido art. 41.2.

Por ello, el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el art. 31.3 de la CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 de la Ley de Territorios Históricos reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las Normas Forales de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el

ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 de la CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990 (RTC 1990, 150), señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero [RTC 1986, 182 AUTO]).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987 [RTC 1987, 19]). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos

sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de «equivalencia financiera» (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio [RCL 1998, 1472]) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribe toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril [RTC 1990, 64]); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas «Ayudas de Estado», sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

De lo dicho hasta el momento puede apreciarse que la singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las «ayudas de Estado» podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

Conclusión respecto al País Vasco

Pues bien, tras esta exposición sobre la realidad del País Vasco, no queda sino concluir que las tres condiciones que establecía el abogado general Sr. L. A. Geelhoed se cumplen respecto al País Vasco:

- Autonomía institucional, en la media en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el articulo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y de las normas de atribución de competencias reguladoras en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

- Autonomía procedimental, en la medida en que no existe ninguna intervención de las instituciones centrales del Estado español en el proceso normativo de los Territorios Históricos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a través de elecciones periódicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomía institucional constituyen los órganos de gobierno y administración de los territorios forales.

En el supuesto en el que las Normas forales se extralimitasen de las competencias previstas en el Concierto Económico, el Gobierno Central no podría impedir su aprobación y entrado en vigor, al contrario, deberá recurrirlas tras su promulgación ante los Tribunales.

- Autonomía económica, en la medida en que las decisiones de los Territorios Históricos sobre su política fiscal no se ven compensados de ninguna manera por transferencias cruzadas en el gobierno central, en la medida en que el régimen de Concierto Económico se corresponde con un modelo de descentralización económico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Históricos, cuya capacidad de gasto quedará directamente determinada por su recaudación tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, también debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a través de un Cupo, que es una variable exógena del modelo, calculado en función de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudación de los Territorios Históricos.

Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres

requisitos para que pueda hablarse de autonomía total. Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tienen autonomía económica, dado que, como se ha dicho, el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

El fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se refiere al País Vasco, sino a las portuguesas islas Azores, y no es extrapolable a otros casos ni permite prejuzgar la orientación de futuras resoluciones sobre disputas similares. No obstante, su argumentación constituye un espaldarazo al Concierto Económico vasco y a la capacidad normativa de las Diputaciones en materia fiscal, dentro de los márgenes que fija la Ley.

Ya solo falta que la UE mantenga su criterio en el caso vasco y lo aplique para que se desatasquen los procesos judiciales que tienen maniatados a las Diputaciones Forales y se disipen las dudas fiscales que atemorizan a las empresas vascas. La seguridad jurídica es un bien que sólo se aprecia en su verdadera magnitud cuando se carece de ella.

Para concluir debe señalarse que los Gobiernos de Irlanda del Norte, Gran Bretaña y España se personaron como partes interesadas en el proceso contra la fiscalidad de las Azores. Cada uno para defender su tema particular, pero con el objetivo de conseguir que el Tribunal de Luxemburgo admitiese la existencia de regímenes fiscales diferentes dentro de un mismo Estado. Irlanda del Norte quería preservar su estatus al margen del Reino Unido; Gran Bretaña, la singularidad fiscal de Gibraltar y Escocia y España, el régimen de Concierto y Convenio pactado con el País Vasco y Navarra respectivamente.

BIBLIOGRAFIA

- Isaac Merino Jara: "Las ayudas de Estado y el Concierto Economico. Comentario a las SSTS de 3 y 17 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2004,7481), (RJ 2004,7481), (RJ 2005,130)" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°1/2005 BIB 2005\566.
- Isaac Merino Jara: "Los tipos de gravamen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geeloed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/ Portugal/Comision" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°18/2005 BIB 2005\2575.
- Juan Ramon Fernandez Torres: "Ayudas de Estado y libre competencia, unas relaciones cada vez mas estrechas en el escenario europeo", Boletin Aranzadi Administrativo n° 7/2002 BIB 2002/733.
- Guillermo G. Ruiz Zapatero: "Las «ayudas de Estado» de naturaleza fiscal en la STS de 9-12-2004", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 21/2004 BIB 2005684.
- Ramon Falcon y Tella: "En torno a la STS 9 diciembre 2004 (RJ 2005,130) relativo a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaracion de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", Quincena Fiscal Aranzadi n° 2/2005 BIB 2005/513.
- Inaki Alonso Arce: "El Concierto Economico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 120-10-2005", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 13/2005.
- Javier Perez Arraiz: "Tributos forales: la capacidad normativa de los Territorios Hispanicos tras la STS de 9 diciembre 2004", Tributos Locales, n° 48/2005.
- Daniel Armesto Macías y Pedro M. Herrera: "¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco), Quincena Fiscal, nº 13, 2006."

Il coordinamento europeo in materia fiscale

di Chiara Fontana

SOMMARIO: 1. L'evoluzione dei sistemi fiscali in Europa; 2. La nozione di concorrenza fiscale; 3. Le aliquote fiscali comunitarie e il coordinamento fiscale nell'Unione europea; 4. Ostacoli allo sviluppo di una fiscalità europea e strumenti fiscali di armonizzazione delle politiche regionali dell'Unione europea; 5. Considerazioni critiche.

1. L'evoluzione dei sistemi fiscali in Europa.

Storicamente, i livelli e la struttura della tassazione sono stati elaborati, nei diversi paesi, in funzione della dimensione e della composizione della spesa pubblica, oltre che, più genericamente, delle finalità perseguite attraverso il bilancio dello Stato, con riferimento alla produzione di beni pubblici; alla distribuzione del reddito; ed alla protezione sociale. In tale ambito, le forme del prelievo, le aliquote, le esenzioni e gli incentivi fiscali hanno assunto una funzione complementare alle funzioni della spesa.

La prolungata espansione economica, che ha caratterizzato le economie europee nel secondo dopoguerra, è stata contraddistinta da una inadeguata considerazione delle ripercussioni esterne delle politiche fiscali; ne è derivato che, laddove tali conseguenze hanno iniziato a manifestarsi sui movimenti di capitali, si sia fatto ricorso ai controlli valutari, preoccupandosi assai poco di intervenire sul coordinamento delle forme del prelievo, al fine di migliorarlo[1].

A partire dagli anni ottanta, con la liberalizzazione dei movimenti di capitali e la globalizzazione dei processi produttivi e dei mercati, le problematiche poste dalle differenze dei sistemi impositivi hanno assunto valenze nuove, incoraggiando la ricerca di impieghi più remunerativi, su scala mondiale.

L'integrazione e la dimensione globale dei mercati hanno reso "permeabili" i confini tra sistemi economici e giurisdizionali nazionali. D'altra parte, le diverse strutture

[1] In proposito, più estesamente, v. MICOSSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale; elementi di un sistema comune,* in Giurisprudenza delle imposte, n. 6 /2000, p, 1381 ss.

delle imposte, nei vari paesi, hanno determinato differenti incidenze del prelievo in base alla localizzazione della base imponibile e, le modalità assunte da queste ultim, si sono manifestate, oltre che negli spostamenti di capitali, anche, nell'allocazione dei risultati delle transazioni all'interno dei gruppi multinazionali. È diventato, pertanto, più difficile l'opera di accertamento e riscossione delle imposte.

In ambito europeo, tali fenomeni sono stati accentuati dalla introduzione della Moneta Unica che ha eliminato il rischio di cambio e i differenziali di interessi tra gli Stati membri, a loro volta rappresentati, dal peso effettivo delle imposte[2].

In siffatto contesto, le interdipendenze tra sistemi fiscali si sono moltiplicate in funzione della ricerca di basi imponibili sempre più mobili, non solo, per i frutti del capitale, ma, anche, per i redditi da lavoro ad elevata qualificazione.

Nei paesi in cui è stato più elevato il peso assunto dal settore pubblico nell'economia, si sono sviluppate politiche fiscali "difensive", con l'intento di preservare il livello del prelievo, limitandone tuttavia, gli effetti avversi sulla localizzazione del capitale e delle attività produttive.

Più in generale, il tentativo di attrarre o quantomeno, di non allontanare i fattori e le basi imponibili mobili ha determinato fenomeni di "concorrenza fiscale" tra gli Stati, caratterizzati dalla tendenza alla diminuzione e alla convergenza degli oneri d'imposta.

Tale tendenza ha espresso i risultati, in primo luogo, dei tentativi di ampliare la base imponibile, semplificando e razionalizzando i sistemi produttivi; in secondo luogo, della moltiplicazione dei trattamenti di favore e degli incentivi di localizzazione.

I margini di manovra, per abbassare le aliquote di imposta sui frutti del capitale sono stati, ovviamente, più ampi nei piccoli Stati, laddove il peso del settore pubblico è risultato trascurabile, in funzione dei redditi derivanti dagli afflussi di capitali per impieghi finanziari o investimenti diretti[3].

L'effetto paradossale che ne è derivato, è consistito nella creazione di un fenomeno di erosione fiscale.

Le pratiche concorrenziali fiscali volte ad attirare, all'interno dei paesi, capitali ed attività economiche, hanno causato, di fatto, lo spostamento della sovranità fiscale, dallo Stato alle forze di mercato, le quali, tuttavia, non si sono rivelate in grado di sostituirsi

---

[2] Cfr. PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista,* in Innovazione e Diritto, n. 6/2005, in www.innivazionediritto.unina.it.

[3] In proposito: SARTOR N., *I sistemi tributari de paesi industrializzati: tendenze, problemi e prospettive,* in Economia Italiana, n. 1/1999.

allo Stato stesso nella gestione dei servizi pubblici non remunerativi o nell'attuazione di politiche redistributive.

La conseguenza più rilevante di tale meccanismo è costituita dall'inasprimento del carico fiscale sui fattori economici meno mobili, i quali, per la loro stessa natura, consentono prelievi più semplici e certi, funzionali ad affrontare la spesa pubblica.

Pertanto, affinché, si potesse raggiungere un effettivo progresso in termini di competitività ed occupazione, si è resa necessaria la cooperazione, da parte dei singoli Stati, al fine di promuovere un più ampio processo di convergenza europea nei settori economici e, in particolare, in quello fiscale.

2. La nozione di concorrenza fiscale

La disamina delle singole norme del Trattato CE che si occupano di disciplinare i regimi di concorrenza non può avere luogo senza aver, preventivamente, posto in evidenza il fenomeno di accentuazione di profili "*solidaristici*" e di interesse alla "*socialità*" emergenti dai Trattati dell'Unione, per effetto delle successive modifiche ed integrazioni, nonché per la parallela adozione di atti che, sotto vari profili e con diversa efficacia, concorrono a delineare i tratti di quella che viene comunemente chiamata la "*costituzione economica*" europea[4].

In tale prospettiva, infatti, anche l'obiettivo dello sviluppo economico tramite la realizzazione ed il perfezionamento dei menzionati regimi – cui è direttamente correlato il divieto di aiuti di Stato- si pone, non già, come valore in sé, ma quale strumento volto alla realizzazione di condizioni di maggiore benessere ed eguaglianza dei cittadini europei.

Per rendersene conto, basta analizzare gli artt. 2 e 6 del Trattato UE, che svolgono un ruolo di primo piano nel sistema assiologico dell'Unione, non solo, per la indicazione della funzione strumentale attribuita alla creazione di "*uno spazio senza frontiere*", rispetto all'obiettivo centrale del "*progresso economico e sociale*", da perseguirsi nell'ambito di uno "*sviluppo equilibrato e sostenibile*", con un "*elevato livello di occupazione*"; ma, anche, per l'affermazione, contenuta nell'art. 6, circa il carattere

[4] Si vedano: RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale,* in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, n. 1/2004, p. 225 ss.,;e, più estesamente: LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta "costituzione economica" europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana,* in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa: riflessioni sui mutamenti costituzionali nel processo di integrazione europea,* a cura di PANUZIO S.P., Milano 2002, p. 49 ss,; e TOSATO G.L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea,* in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa…cit.*, p. 57 ss. .

"*fondante*" assunto dal rispetto dei "*diritti dell'uomo*", che, in quanto enunciati distintamente rispetto alle "*libertà fondamentali*", comprendono, necessariamente "*diritti*" ulteriori rispetto alle classiche libertà economiche.

Si delinea, pertanto, nitidamente, l'abbandono, nell'ambito dei Trattati, della originaria prospettiva di tutela di puri e semplici valori del "*mercato*", in favore della realizzazione di una più vasta forma di integrazione europea, cui appare funzionale la creazione di una "*solidarietà di fatto*" tra i singoli Stati, in favore dei singoli cittadini.

L'interesse dimostrato rispetto al valore sociale proprio dello sviluppo economico diventa, pertanto, la conseguenza necessitata dell'avvento dell'unione monetaria e della centralizzazione delle politiche finanziarie dei paesi membri, ossia di processi che importano, a carico dei singoli Stati, vincoli diretti ed indiretti alle politiche sociali nazionali.

In una diversa prospettiva, l'idoneità delle norme di fonte europea ad imporsi negli ordinamenti nazionali non può determinare una omogeneizzazione dei valori propri dell'Unione con quelli "incorporati" nelle singole Costituzioni; laddove, infatti, questa avesse luogo comporterebbe una insanabile contraddizione – rispetto all'ordinamento europeo nel suo complesso- dagli effetti potenzialmente prorompenti.

Il che basta a giustificare, tra l'altro, il riferimento contenuto nel già citato art. 6 TUE, al rispetto che l'Unione osserva verso le "*tradizioni costituzionali comuni*", nonché il richiamo dei "*diritti sociali fondamentali*" nel quarto considerando del preambolo al TUE[5].

È in questa prospettiva che deve, pertanto, collocarsi la tutela della corretta concorrenza tra imprese, nell'ambito dell'Unione, da intendersi, non quale valore tutelabile in assoluto, quanto, piuttosto, come elemento strumentale alla tutela assicurata al più vasto obiettivo dello sviluppo economico, in ragione del significato "*sociale*" che tale finalità riveste.

La concorrenza fiscale –intesa come situazione in cui diversi sistemi fiscali all'interno di aree economiche integrate entrano in competizione per attrarre capitali e altri fattori produttivi- si caratterizza per il comportamento non cooperativo dei governi in ordine agli effetti esterni delle proprie politiche fiscali.[6]

---

[5] Si vedano, per tutti, CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente,* in Rassegna Tributaria, n. 2/2005, p. 543 ss.; LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa,* in AMATUCCI A.,Trattato di Diritto Tributario, Annuario, Cedam, 2001, Tomo II, p. 457 ss.; QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea,* Giappichelli, Torino, 2000, p. 97 ss..

[6] MICOSSI S., *op. cit.*

Apertamente o implicitamente, la variabile di riferimento è il livello delle aliquote effettive sui frutti del capitale; tuttavia, diversi altri aspetti del sistema di imposizione assumono la medesima rilevanza: la semplicità e la trasparenza della determinazione degli imponibili; l'onerosità delle procedure di accertamento e riscossione delle imposte e di soluzione del contenzioso[7].

Nell'ambito dell'Unione Europea, il dibattito sulla concorrenza fiscale nasce dalla pressione competitiva, sulle imprese e sui sistemi economici nazionali, derivante dal programma del Mercato interno e della Moneta unica.

Il problema riguarda, in special modo, il finanziamento delle spese di redistribuzione e di protezione dei cittadini dall'incertezza dell'attività economica; e gli effetti che ne derivano, in termini di crescita e di efficiente allocazione delle risorse.

Tali spese rappresentano, tipicamente, una quota crescente della spesa pubblica, al crescere del settore pubblico nell'economia e sono particolarmente elevate in Europa.[8]

L'analisi economica offre un sostegno modesto ai critici della concorrenza fiscale[9]; questi argomentano che la concorrenza fiscale determina effetti negativi sul benessere e distorsioni di varia natura nelle scelte pubbliche, con costi spropositati in termini di efficienza ed equità.

Essi ritengono, in particolare, che la concorrenza fiscale possa intendersi come una politica *beggar- my- neighbour,* la quale, in paesi a spesa pubblica elevata, si traduce in aliquote d'imposta di equilibrio, sui redditi di capitale, inferiori a quelle ottimali, con ampie ripercussioni, in termini di riduzione di capacità di finanziamento pubblico; e spostamento dell'onere fiscale sulle basi imponibili meno mobili.

In realtà, l'evidenza empirica ha dimostrato, negli ultimi anni, una riduzione dell'aliquota implicita sui frutti del capitale e un aumento di quella sui redditi da lavoro; il

---

[7] La dottrina italiana fornisce della "tutela della concorrenza" almeno tre principali definizioni. Le prime due sono, per così dire, tradizionali; la terza, invece, è riconducibile alle posizioni addente dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 14/2004. Per approfondimenti: CINTI P.A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la "tutela della concorrenza",* in Amministrazione in cammino, www.amministrazioneincammino.luiss.it.; BUFFONI L., *La "tutela della concorrenza" dopo la riforma del Titolo V:il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative,* in Le istituzioni del federalismo, 2003, p. 345 ss.; SAPPINO C., *Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione,* in www.clubdirigentipa.it; SACCO F:, *Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della "tutela della concorrenza") della Corte Costituzionale,* in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.

[8] Nell'ambito U.E., tali spese rappresentano, più della metà della spesa totale e di un quarto del prodotto nazionale, con punte del 35% in Svezia e Olanda e del 30% in Francia, Italia e Belgio. Cfr. TANZI V:, SCHKNECHT L., *Public Spending in the 20th Century. A global Perspective,* Cambridge University Press, 2000.

[9] Per tutti: BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation,* in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990; e MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition,* in *The case for international coordination of commodity and capital taxation,* ibidem.

che, si è accompagnato, nella gran parte dei casi, ad un'aumentata pressione fiscale, sia per i redditi da lavoro, sia per quelli da società.

Gli argomenti sopra esposti soffrono, pertanto, dei difetti dell'analisi di tipo parziale, poiché, in una prospettiva di benessere globale, la presenza di esternalità delle scelte fiscali non coordinate di autorità indipendenti non necessita di interventi correttivi, se la perdita di benessere di alcuni paesi è inferiore ai benefici risultanti per altri paesi[10].

La concorrenza fiscale, del resto, svolge un ruolo positivo anche nell'ambito della teoria economica del federalismo fiscale, nell'ambito della quale, per la prima volta, sono stati analizzati i problemi derivanti dalla attuazione di politiche fiscali indipendenti all'interno di aree integrate. In tale impostazione, si postula un'analogia tra effetti di efficienza del meccanismo concorrenziale sul mercato dei prodotti ed in quello delle istituzioni.

Si sostiene, particolarmente, che in un contesto nel quale gli operatori economici siano liberi di cercare le migliori opportunità, i paesi competono per attrarre risorse e basi imponibili attraverso l'offerta di istituzioni, tra le quali rientrano l'attività ed il costo del settore pubblico; il che dovrebbe determinare un assetto ottimale nel prelievo quanto nell'offerta di servizi pubblici.[11]

In siffatti modelli, le imprese effettuano le proprie scelte localizzative non solo, sui differenziali di pressione fiscale, ma, anche sul beneficio netto dell'azione pubblica, talvolta indicato come "*residuo fiscale*".

Una diversa difesa della concorrenza fiscale è proposta dalla scuola della *public choice*[12] , la quale ne sostiene il ruolo benefico di vincolo esterno ai comportamenti "di confisca" dei governi rispetto ai propri amministrati. Infatti, il tentativo di accrescere le imposte in maniera inefficiente, viene punito con una perdita di base imponibile e di gettito che limita la dimensione del settore pubblico e i comportamenti opportunistici dei governi.

La concorrenza fiscale può essere giustificata anche in virtù delle ricadute della politica fiscale sul tasso di crescita dell'economia; e, in effetti, è stato dimostrato che, nei paesi OCSE, la riduzione della spesa pubblica, in rapporto al PIL, produce, realmente, effetti positivi sui tassi di crescita.[13]

---

[10] In questo senso: KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata, Franco Angeli, 1999.
[11] Tale argomentazione, sostenuta da studiosi quali il Mc Lure, è stata ripresa, tra l'altro, nella Comunicazione europea al Consiglio sulla concorrenza fiscale dannosa (Commissione europea 1997).
[12] I cui più autorevoli esponenti sono Buchanan, Tullock e Niskanen.
[13] Cfr. CRAFTS N., *Globalization and Growth in the Twentieth Century,* IMF, Working Papers, 2000.

Le argomentazioni sopra riportate consentono di concludere, con ragionevole certezza, che possa essere attribuito un sostegno limitato alle tesi attribuibili ai fautori dell'armonizzazione dei regimi di tassazione delle imprese.

Resta, tuttavia, da considerare la questione relativa a come assicurare che la concorrenza tra regimi diversi risponda a requisiti di efficienza.

Il problema appare particolarmente rilevante in considerazione degli effetti negativi derivanti dalla globalizzazione, quale ad esempio, l'attitudine, di imprese ed individui, ad individuare nuovi strumenti per evitare le imposte, beneficiando, nel contempo, dei convenienze derivanti dal localizzare la propria attività in paesi in cui il livello dei servizi pubblici offerti è particolarmente elevato.

Tale tendenza ha la propria contropartita nell'attività di quei governi che cercano di trarre profitto da questa situazione, sviluppando politiche di imposizione volte ad attirare capitali finanziari, fornendo opportunità di evasione fiscale rispetto alla giurisdizione di residenza originaria.

Siffatte condotte, unite, talvolta, ad interazioni di sistemi di tassazione differenti, possono determinare distorsioni indesiderabili nei flussi commerciali e di investimento riducendo, contestualmente il livello di benessere globale.

Diventa, pertanto, rilevante distinguere tra quei comportamenti cooperativi tra governi, che attengono alla determinazione di una sorta di *fair play* e, quei comportamenti ed effetti distorsivi, posti in essere tanto dai governi, quanto dai contribuenti stessi.

Da tali osservazioni, è maturato il concetto di concorrenza fiscale dannosa, che il Codice di Condotta contenuto nel "Pacchetto Monti"[14] definisce come dato da quelle misure "*relative alla tassazione delle imprese che condizionano, ovvero sono suscettibili di condizionare, in modo rilevante, la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità".*

Deve, quindi, ritenersi che possa essere considerata potenzialmente dannosa ogni misura fiscale che determini un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore al livello generalmente applicato nel paese interessato, ivi compresa, la assenza di imposizione.

In ambito europeo, tale problematica acquista peculiare rilevanza per il buon funzionamento del mercato interno, nel senso che la concorrenza tra le imprese e le

[14] Il c.d. Pacchetto Monti è contenuto nella comunicazione della Commissione europea al Consiglio "Verso il coordinamento fiscale dell'Unione Europea" (Commissione Europea, 1997).

istituzioni dovrebbe avere luogo in un contesto trasparente e prevedibile; e, che gli interventi e le strutture fiscali non dovrebbero ostacolare o alterare la libera circolazione di beni, servizi e capitali.

Si deve convenire, dunque, che l'esistenza di diversi regimi di tassazione delle imprese e dei capitali è connaturata all'esistenza di poteri sovrani indipendenti e non comporta, ineluttabilmente un'involuzione dei livelli di benessere, sebbene taluni Stati possano subire un restringimento della propria libertà di azione. Tuttavia, la linea di demarcazione tra concorrenza fiscale legittima e illegittima è tutt'altro che scontata.

Il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, in un rapporto del 1998[15], traccia una soluzione convenzionale per l'identificazione dei casi di concorrenza fiscale illegittima che trae la sua forza dal consenso degli Stati membri.

Il rapporto focalizza la propria attenzione sulle attività finanziarie e sui servizi geograficamente mobili, e, dunque, non sulla *business taxation* genericamente; e, definisce i criteri per l'identificazione dei regimi preferenziali dannosi e le misure per contrastarne gli effetti.

La concorrenza fiscale dannosa viene descritta come caratterizzata dalla compresenza di fattori quali: la aliquota effettiva bassa o pari a zero; il diniego di fornire informazioni ad altre amministrazioni; la mancanza di trasparenza nelle procedure amministrative; la presenza di misure di limitazione dei benefici a categorie ristrette; la mancanza di attività effettiva nel paese e l'esistenza di incentivi per operazioni o accordi commerciali posti in essere esclusivamente per convenienza fiscale.

Misure di contrasto agli effetti dannosi vengono identificate in una serie di raccomandazioni attinenti alla formulazione di legislazioni nazionali e trattati internazionali; e nel miglioramento della cooperazione tra amministrazioni.

All'uopo, si propone di creare un *Forum* degli Stati membri per verificarne il rispetto, secondo "meccanismi di pressione tra pari".

Le conclusioni cui perviene il menzionato rapporto, sono, sostanzialmente riportate nella comunicazione della Commissione al Consiglio "*Verso il coordinamento fiscale dell'Unione Europea*" (Commissione Europea, 1997) che prevede un insieme coordinato di misure noto appunto come "Pacchetto Monti", di cui fa parte il Codice di condotta in materia di concorrenza fiscale dannosa, e, inoltre, misure di armonizzazione della tassazione del risparmio, l'eliminazione delle ritenute d'imposta su interessi e

[15] OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue,* Parigi, 1998.

royalties tra imprese; e la correzione di determinate distorsioni in materia di imposte dirette.

Tale codice non è giuridicamente vincolante, sebbene sia richiesto un impegno politico a rispettarne le prescrizioni. Esso impegna gli Stati membri a non introdurre nuove misure di concorrenza fiscale dannosa nell'area del reddito d'impresa e a rimuovere progressivamente le misure esistenti.

La distorsione può essere provocata sia dalla applicazione di una aliquota fiscale nominale, sia attraverso regole particolari per la determinazione della base imponibile. Tali misure, devono, comunque, essere, sempre, contestualizzate ed analizzate alla luce delle seguenti considerazioni ed analisi:

1. vengono riservate, nel Paese in questione, agevolazioni particolari solo ai non residenti, ovvero, sono previste agevolazioni solo per le transazioni effettuate con non residenti;
2. le agevolazioni concesse risultano, per il resto, completamente isolate dall'economia nazionale, di modo che non incidano sulla base imponibile nazionale;
3. sono attribuite agevolazioni senza che sia svolta alcuna effettiva attività economica;
4. le norme di determinazione dei profitti relativi ad attività svolte da un gruppo multinazionale di società si discostano da quelle riconosciute a livello internazionale, soprattutto in sede OCSE;
5. le misure difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le agevolazioni sono concesse in base all'applicazione meno rigorosa di norme giuridiche in sede amministrativa, secondo una procedura che non è resa pubblica.

Per quanto riguarda le misure di contrasto, esse sono previste dallo stesso codice e si identificano:

1. nel principio di *standstill* o dello *status quo,* secondo cui gli Stati membri si impegnano a non introdurre nuove misure fiscali dannose;
2. nel principio di *rollback*, secondo il quale gli Stati membri si impegnano a riesaminare la propria normativa in vigore eliminando quelle misure che, secondo le definizioni del Codice, siano ritenute dannose;
3. nel processo di esame delle misure.

Va, pertanto, rilevato che sia il Rapporto OCSE, sia il Codice di Condotta convengono, in special modo, sulla nozione di misura fiscale dannosa: la dannosità non deriva tanto da un livello di imposizione sensibilmente inferiore agli altri Paesi, quanto dal fatto che essa sia destinata solo ai non residenti o sia completamente isolata da contesto economico del paese[16].

In estrema sintesi, dunque, l'*harmful tax competiton* deve intervenire quando uno Stato emani norme fiscali speciali, finalizzate solamente ad erodere la base imponibile di altri paesi e, quando simili effetti, non appaiano incidentali, ma siano consapevolmente studiati.

Indici di concorrenza fiscale dannosa, quindi, sono dati: dalla specialità del regime; dal fatto che le aliquote d'imposta si discostino notevolmente dalla media di altri paesi economicamente affini; e dalla inadeguatezza di tali aliquote rispetto alla struttura dell'economia del paese considerato. Resta fermo che le singole Amministrazioni finanziarie sono, comunque, libere di fissare le aliquote fiscali applicabili ai soggetti fiscalmente residenti nel territorio, a condizione che le menzionate aliquote non mostrino i caratteri pregiudizievoli sopra indicati.

In altre parole, non è sufficiente che un'aliquota sia bassa perché possa parlarsi di concorrenza fiscale dannosa, ma è necessario che la stessa non sia generalizzata e sia funzionale ad agevolare particolari settori, particolari soggetti o determinate attività.

3. Le aliquote fiscali comunitarie e il coordinamento fiscale nell'Unione europea

L'evidenza empirica dimostra che, in Europa, si sta incrementando la tendenza ad una graduale riduzione delle aliquote fiscali sui redditi d'impresa.

Tale fenomeno è particolarmente marcato in seguito all'ingresso de nuovi paesi membri dell'U.E.; alla libera circolazione dei capitali; e alla conseguente competizione tra gli Stati per attrarre investimenti *cross- border*, oltre che per i processi di liberalizzazione economica in corso.

[16] Cfr. PERACIN G.-DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento distorsivo nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario,* il fisco, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553 ss.; nonché, in modo particolare, per quanto concerne il rapporto tra la normativa interna e comunitaria, anche alla luce del nuovo Titolo V della seconda parte della Costituzione italiana: TAFANI S., *Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza,* in Tributi, n. 6/2002, p. 428.

Di seguito, si riportano le aliquote fiscali medie sul reddito d'impresa dei paesi U.E.:

Cipro	10%
Irlanda	12,5%
Latvia	15%
Lituania	15%
Ungheria	16%
Polonia	19%
Lussemburgo	22%
Portogallo	25%
Slovenia	25%
Estonia	24%
Germania	26,38%
Repubblica Ceca	26%
Svezia	28%
Finlandia	26%
Slovacchia	19%
Danimarca	30%
UK	30%
Italia	33%
Francia	33,33%
Belgio	33,99%
Austria	25%
Olanda	31,5%
Grecia	32%

Malta	35%
Spagna	35%

FONTE: Il fisco, n. 26/2006, p. 9555.

L'aliquota media, come evidenziato, si attesta intorno al 24,5%, rendendo l'U.E. l'area economica con le aliquote sui redditi d'impresa più convenienti, rispetto all'aliquota media dei paesi dell'OCSE, pari al 28,31%, al 28,25% dei Paesi dell'America Latina; e al 30% dell'Asia Pacifico.

In questo contesto, la *corporate tax* irlandese risulta essere, ancora oggi, la più bassa dell'U.E. e una tra le più basse del mondo.

Sebbene, nella Comunità europea, la materia fiscale sia stata, tradizionalmente, considerata di competenza esclusiva degli Stati membri, l'esistenza di condizioni fiscali tanto divergenti tra i singoli paesi, ha imposto, già in sede di redazione del Trattato istitutivo della Comunità europea, la necessità di prevedere misure di *approximation* delle legislazioni fiscali, quantunque *"solo nella misura richiesta per garantire il funzionamento del mercato comune"* (art. 3, lett. h, TCE).

Si parla, quindi, di "*ravvicinamento*" e non di "*armonizzazione*"; e, ciò appare sintomatico dello scopo politico postosi dalla Comunità europea all'epoca della redazione del Trattato, che era quello di realizzare la pacifica convivenza tra gli Stati membri, tramite il regime del libero scambio e il suo corollario della divisione internazionale del lavoro.

È in questo contesto storico che è nata la Comunità europea e che deve essere esaminata e valutata la questione fiscale della Comunità stessa[17].

Il Trattato di Roma non le attribuisce, infatti, la competenza ad adottare atti normativi in materia fiscale, né la considera in grado di imporre e riscuotere tributi propri nel territorio degli Stati membri.

Il principio fondamentale cui esso si richiama è quello secondo il quale bisogna prevenire le alterazioni del libero gioco della concorrenza; tale concetto, comprende soltanto l'agevolazione o la discriminazione di determinati settori economici e non le

[17] Sull'argomento: FORTE, *Manuale di politica economica,* Torino, 1975, p. 393 ss; UCKMAR V., *Tendenze evolutive dei sistemi fiscali nel mondo,* in BRACCIONI (cur.), Sistemi fiscali a confronto, Milano, 1998, p. 26 ss..

differenze di imposizione, che si applicano in modo uniforme su tutto il territorio nazionale.[18]

È facile, pertanto, intuire il peso da attribuire alle problematiche inerenti la finanza pubblica: il prelievo delle imposte e la gestione della spesa pubblica creano, inevitabilmente, delle distorsioni in grado di alterare le regole della concorrenza.

Le imposte diventano, in tal modo, una causa di distorsione del commercio intracomunitario, quando sono usate come misura di politica economica, ad es. al fine di proteggere la produzione nazionale rispetto a quella proveniente da altri paesi.

Ne deriva che, anche in materia fiscale, il principio fondamentale non è tanto quello di creare un sistema fiscale autonomo rispetto a quello degli Stati membri, quanto quello di eliminare, dalla legislazione fiscale degli Stati membri, le norme o i trattamenti discriminatori, tali da indurre le imprese nazionali a localizzarsi all'estero, al fine di evitare la legislazione fiscale nazionale; o da scoraggiare le imprese straniere ad entrare nella medesima giurisdizione, ad esempio rinunciando ad importare determinati prodotti. [19]

Il fine di tali norme, come evidenziato, del resto, dalla stessa Corte di Giustizia delle Comunità europee, è di vietare le barriere fiscali al libero commercio tra Stati membri, piuttosto che quello di istituire un *tax order* europeo[20].

Con il trascorrere degli anni, e, già con il c.d. rapporto Neumark[21], del 1962, l'approccio comunitario verso la materia fiscale subisce una notevole inversione di tendenza; per la prima volta, infatti, si propone la *"costruzione di un impianto normativo comunitario che superi il livello nazionale e diventi, a tutti gli effetti, uno strumento di politica economica sovranazionale".*

L'obiettivo dichiarato diventa l'unificazione dei sistemi fiscali degli Stati membri, sia nel settore delle imposte dirette, sia in quello delle imposte indirette.

Tale tendenza si consolida nel corso dei decenni successivi e trova conferma nel Libro Bianco della Commissione sul completamento del mercato interno; nell'Atto Unico

---

[18] Cfr. LANG J., *I presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa,* in Trattato di diritto tributario, Annuario, Padova, 2001, p. 446.

[19] Cfr. REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri,* in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, n. 2/2004. In proposito, autorevole è la voce del COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderni Assonime, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss.

[20] In tal senso, tra le altre, Causa C-73/1979, Commissione- Italia, in Raccolta, 1980, p. 1533 ss.

[21] Cfr. *Rapporto del Comitato fiscale e finanziario,* 1962, Bruxelles. Per ulteriori approfondimenti: ROMOLI-VENTURI, Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee, in Tributi, n.1-2/1980, p. 5.

Europeo (AUE) del 1986[22]; nel Piano Cockfield varato nel 1987[23]; e, nel corso degli anni '90, nel rapporto Ruding[24] e nel menzionato Pacchetto Monti.

Il nuovo approccio, che si rivela essere più pragmatico e realistico di quello originariamente attribuibile al Trattato, prevede una più ampia collaborazione tra Stati membri, nel rispetto della loro sovranità fiscale e l'inserimento della politica fiscale nel contesto delle politiche comunitarie.

Il fine ultimo non è più quello di creare un sistema fiscale comune; quanto, piuttosto, in nome del principio di sussidiarietà[25], quello di coordinare le politiche fiscali nazionali.

Riaffermata la competenza esclusiva nazionale nel settore fiscale, la si vincola al rispetto delle esigenze degli altri Stati con lo scopo di eliminare gli effetti prodotti dalla concorrenza delle giurisdizioni a bassa fiscalità.

In quest'ottica internazionalistica, la potestà tributaria deve tenere conto sia degli effetti economici dei tributi sul mercato; sia delle politiche fiscali seguite dagli Stati e, non solo, di quelli membri dell'U.E.[26]

Ciò che ci si propone, dunque, è di stabilizzare il livello di tassazione a una quota uniforme a livello comunitario e comunque elevata; non è necessario, invece, che i sistemi fiscali degli Stati membri siano uguali.

Da ciò discende l'idea del coordinamento delle politiche fiscali. Esso richiede che la potestà tributaria dei singoli Paesi sia assoggettata ad una serie di vincoli, il cui scopo è quello di assicurare, al livello statale, e su un piano politico e non normativo, un *level playing field*, ossia un livello di prelievo fiscale che sia omogeneo in tutta la Comunità europea.[27]

L'armonizzazione fiscale, dopo trenta anni, ha assunto, quindi, un nuovo significato; non ci si propone più, infatti, di unificare i sistemi fiscali, quanto, di

---

[22] Cfr. Libro bianco sul completamento del mercato interno, COM (85), 310 def.; Per approfondimenti anche circa il valore ed il significato dell'AUE: MAMMARELLA- CACACE, Storia e Politica dell'Unione Europea, Bari, 1998, cap. IX; ORSELLO, Ordinamento comunitario e Unione Europea, IV, Milano, 1999, cap. VIII; CARMINI-MAINARDI, Elementi di diritto tributario comunitario, Padova, 1996, p. 48 ss.; BOSCO, Il mercato interno dell'Unione Economica Europea, Milano, 1990, cap. II.

[23] In proposito: GRAZIANO, *Politica fiscale della CEE,* p. 110, in Digesto disc. Pro. Sez. Comm., XI, Torino, 1995, p. 178.

[24] Sull'argomento: MAYR, *Il "Rapporto Ruding" sull'armonizzazione fiscale nella CEE,* in Corriere Tributario, n. 30/1992, p. 2111.

[25] Sull'incidenza della sussidiarietà sull'armonizzazione fiscale cfr. UCKMAR V., Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999, p. 697.

[26] È quanto avvenuto, ad esempio nella riforma fiscale italiana, attuata con decreto legislativo 344/2003, in cui ci si è posti esplicitamente l'obiettivo dell'armonizzazione con i sistemi fiscali degli altri Stati membri dell'U.E.: cfr. la relazione illustrativa del citato decreto legislativo, in www. Finanze.it

[27] Cfr. COM (96), 546, def. 22.10.1996, "*La fiscalità nell'Unione Europea"* (secondo Promemoria Monti, versione definitiva) cit., p. 10.

uniformare il livello di tassazione, nell'ambito degli Stati membri, ad un'altezza elevata. Il cerchio, forse, si sta chiudendo. O gli Stati modificano i propri criteri di gestione delle finanza pubblica o, per "salvarsi", saranno costretti, dopo l'agricoltura, a mettere in comune anche la fiscalità, sebbene le vicende recenti, (tra cui, non ultima, quella della costituzione europea) non lascino intuire nulla di buono.

4. Ostacoli allo sviluppo di una fiscalità europea e strumenti fiscali di armonizzazione delle politiche regionali dell'Unione europea

I motivi che precludono la creazione di una fiscalità europea sono, in special modo, di carattere politico ed istituzionale.

A mancare, come da più parti rilevato,[28]sono, soprattutto, norme analoghe agli artt. 23 e 53 della Costituzione italiana, che stabiliscono i principi fondamentali da osservare per imporre il pagamento di tasse e imposte, come i principi di legalità, di capacità contributiva, di partecipazione alla spesa pubblica e di progressività o proporzionalità; e sui quali si fondano tutti gli Stati europei contemporanei[29].

Un secondo ordine di ragioni, è dato, dallo squilibrio esistente, nella distribuzione di responsabilità politica, tra il Consiglio dell'U.E. e i Governi degli Stati membri.

Una democrazia moderna non può, veramente, operare in carenza di limitazioni di potere in capo a chi governa; e il potere tributario non può essere conferito ad un ente privo di legittimazione politica e di limiti costituzionali, quale oggi è la stessa Comunità europea.

Un sistema fiscale comunitario presuppone, pertanto, una trasformazione radicale dell'organizzazione istituzionale prevista nel Trattato di Roma, con il trasferimento contestuale della sovranità fiscale dagli Stati alle nuove istituzioni politiche comunitarie. In dottrina, si fa campo l'idea di individuare, in una forma di federalismo fiscale, un'alternativa all'armonizzazione e, in parte, anche, alla concorrenza fiscale[30].

---

[28] Cfr. REALE G., op. cit.,

[29] In proposito QUADRI S. , *op. cit.*; ed inoltre, LANG, *op. cit.*, p. 785; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva,* ivi, vol. I, tomo I; DE MITA E., *Fisco, la lezione viene da Karlsruhe*, in Il Sole 24 Ore, 31.08.1995; ROCCATAGLIATA F., *L'evoluzione della normativa fiscale comunitaria alla luce dell'introduzione dell'euro,* in Rassegna di fiscalità internazionale, n. 3/1999, all. alla rivista Il fisco, n. 26/1999; BORIO G.- F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea,* in Il fisco, n. 19/1999, p. 6467ss.; VISCO V., *Moneta unica e fiscalità. Le scelte per il futuro,* in Rivista della Guardia di Finanza, n. 271999, p. 495.

[30] In proposito, cfr. DE MITA E., *Dopo la moneta unica, un fisco unito,* in Il Sole 24 Ore, 1.05. 1999: "*La federazione europea sembra, tuttavia, ancora lontana e, così pure, un sistema tributario europeo. È possibile, invece, immaginare un'armonizzazione fiscale europea che non leda la sovranità degli Stati membri, bensì*

In un siffatto regime, infatti, sarebbe possibile creare una cornice normativa comune, ma non unica, agli Stati membri. In tal modo, pur non vincolando le scelte conseguite dai singoli ordinamenti su *tax rate, tax base* e *tax type*, si realizzerebbe un duplice risultato: gli Stati manterrebbero, infatti, la piena sovranità fiscale, pur assenza di barriere fiscali al commercio interstatale.

Anche in tale eventualità, tuttavia, difettano strumenti e criteri per il coordinamento tra la finanza dell'U.E. e quella dei governi nazionali[31].

Evidenziata l'esigenza della coniazione di quelli che potremmo definire come *principi fondamentali di equità* fiscale unitari, che costituiscano il fondamento del diritto tributario applicabile nei territori dell'U.E., restano sul campo i grandi problemi relativi alle possibili modalità di attuazione di tale progetto unitario.

Recentemente, stanno prendendo piede diverse impostazioni teoriche, sorte nel mondo delle imprese e del lavoro, ma aspramente contestate dai sindacati, che, ipotizzano una razionalizzazione del sistema delle disuguaglianze attraverso l'istituzione di normative fondate sulla c.d. *eguaglianza positiva*.

Ciò trova ampio riscontro nella fiscalità della politica regionale dell'Unione europea che indica l'esigenza di trattamenti fiscali uniformi per zone che abbiano il medesimo grado di sviluppo e le stesse vocazioni, sebbene appartenenti a Stati diversi, e viceversa, suggeriscono trattamenti fiscali differenti a favore delle diverse zone dei singoli Stati.

Alla radice di tali costruzioni teoriche c'è, indubbiamente, l'evoluzione del concetto di *eguaglianza*.[32]

All'originario principio, sviluppatosi, in particolar modo, in Francia, che presupponeva una concezione assoluta, nell'ambito della quale, l'elemento oggettivo non può che risultare prevalente, si sostituisce, infatti, una positiva, secondo la quale, non solo, le stesse norme devono applicarsi solo a situazioni analoghe, mentre situazioni diverse devono essere disciplinate da regole differenti (c.d. *eguaglianza relativa*); ma, la regola giuridica può, addirittura, creare disuguaglianze di diritto per perseguire l'uguaglianza di fatto (c.d. *eguaglianza compensativa*).

---

persegua gli interessi degli stessi. I paesi che lo ritenessero opportuno, sostenuti da un adeguato consenso politico, potrebbero, intraprendere, infatti, l'obiettivo di una finanza pubblica comune".

[32] A proposito dell'evoluzione del concetto di eguaglianza, cfr. spec. BUISSON J., *Principe d'ègalitè et discriminations positives,* in *Revue francaise de finance publique*, n. 63/1998, p. 37 ss.

L'equa distribuzione del carico fiscale e il rispetto di principi costituzionali in tema di tassazione diventano, in tal modo, valori irrinunciabili, in quanto indici di un sistema tributario razionale e perequativo. Appare opportuno, cioè agire sulla redistribuzione più che sul gettito complessivo.[33]

Esempio principale di tale concezione è l'idea delle zone di c.d."*esenzione fiscale*" sviluppatasi in Francia, sulla base dell'esperienza inglese delle *zone d'impresa* degli anni '80.

Il principio cardine di tale teoria è quello secondo il quale la riduzione dell'imposizione su alcuni spazi induce le imprese a localizzarsi in dette zone. La discriminazione così attuata non sarebbe tuttavia incostituzionale, poiché, sarebbe giustificata dalla scopo di ripristinare gli equilibri globali in territori regionali caratterizzati da importanti problematiche sociali ed economiche.

La leva fiscale, in tal modo, non viene più utilizzata nella sola ottica del gettito, ma, diventa un valido strumento sociale.

Il problema fondamentale che si pone è quello delle legittimità relativamente alle singoli Costituzioni statali, nonché, quello della conformità al diritto comunitario.

L'esperienza costituzionale francese è stata caratterizzata dal favore dimostrato dal *Conseil constitutionnel* rispetto alle menzionate forme di intervento, poiché si è ritenuto che i vantaggi fiscali concessi rappresentassero misure di stimolo per lo sviluppo e il riordino di date parti del territorio.

In ambito comunitario, invece, la problematica si fa più complessa, poiché, a venire in rilievo, è l'esigenza di preservare il libero gioco della concorrenza tra le imprese, nell'ambito dell'Unione, cui, indirettamente, si correla il divieto di aiuti di Stato, contenuto nell'art. 87 del Trattato.

Si avrà modo, successivamente, di approfondire, adeguatamente, tale ultima problematica; ciò che preme evidenziare, in questa sede, tuttavia, è come l'applicazione delle menzionate teorie, attraverso l'utilizzo di forme di discriminazione c.d. positiva, abbia ottenuto il generale favore della Commissione e della Corte di Giustizia delle Comunità europee[34].

---

[33] In tal senso: CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale,* in Il fisco, n. 26/1999, p. 8633.
[34] Cfr. la sentenza Kalanke della Corte di Giustizia delle Comunità europee 17 ottobre 1995, in Causa C-450/93, nonché la sentenza Marschall, 11 novembre 1997, in Causa C- 409/95.

L'evidenza empirica ha, infatti, dimostrato che le suddette tecniche costituiscono un valido vòlano per il conseguimento di un'armonizzazione fiscale delle politiche regionali europee, in termini di "*uguaglianza positiva*"[35].

Sotto altro profilo, è, quindi, conforme allo spirito delle Comunità europee, che l'allocazione degli investimenti avvantaggi gli Stati che essendo caratterizzati da zone particolarmente "difficili" sotto il profilo socio-economico, o per la maggiore efficienza in termini di rapporto prelievo fiscale- servizi pubblici, riescono ad essere più virtuosi.[36]

5. Considerazioni critiche

Quanto finora riportato è sufficiente a concludere che, quando si parli di condizionamenti delle Comunità europee sui sistemi giuridici nazionali, inevitabilmente, entrano in gioco ottimismi europeistici di circostanza e scetticismi manifestati in privato.

Entrambi hanno il denominatore comune della genericità tipica delle varie occasioni conviviali collaterali all'Unione Europea, intrise di auspici e timori politici, che mettono in secondo piano la comprensione di alcuni punti fermi strutturali.[37]

È bene, pertanto, superare auspici, timori e resoconti per farsi portatori, nell'area del diritto tributario, di una visione quanto più possibile oggettiva di un contesto nel quale, i singoli Stati, intervengono per "prendere" e non per "dare"; posto che essi non regolano il gioco tra operatori del mercato, ma scendono in campo, in prima persona, per acquisire le risorse funzionali alla propria politica.

Al più, si può, quindi, aspirare ad una situazione nella quale gli Stati "prendano" senza provocare distorsioni del sul mercato, creare discriminazioni a danno di merci o operatori esteri, o alterare l'allocazione degli investimenti con regimi fiscali di favore.

Abbiamo già chiarito, in precedenza, che la sovranità finanziaria[38] attiene ai singoli Stati membri e che l'Europa è un'unione di Stati e non un *mega-Stato* che unisce politicamente tante collettività.

Ne discende che, la dialettica tra Stato e mercato, prelievo fiscale e servizi pubblici sia una valutazione del tutto attribuibile agli equilibri di diritto interno.

---

[35] Cfr. QUADRI S., *op. cit.,* p. 108.

[36] In tal senso: LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario,* in Rassegna Tributaria, n. 3/2004, p. 989 ss. Per ulteriori approfondimenti: CARPENTIERI L.- LUPI R.- STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali,* in Il Sole 24 Ore, Milano, 2003, p. 52 ss.

[37] LUPI R., *op. cit.*.

[38] Le cinque potestà che compongono la sovranità finanziaria sono costituite dalla potestà monetaria, da quella valutaria, da quella inerente all'intervento pubblico sull'economia, da quella relativa al controllo pubblico sull'intermediazione finanziaria privata e da quella impositiva.

L'U.E., dal canto suo, persegue le note libertà di circolazione e la creazione di un mercato unico, ma non impone agli Stati membri una particolare combinazione di spesa pubblica e spesa privata. Un volta rispettate le condizioni di equilibrio della finanza pubblica, richieste dalla politica monetaria comune, le istituzioni europee sono, infatti, poco interessate agli equilibri che i singoli paesi trovano tra spesa pubblica e imposizione fiscale.

Sono, pertanto, pienamente comprensibili le "asimmetrie impositive" che si verificano in un'area, quale quella dei paesi dell'Unione, in cui convivono tante fiscalità.

Il coordinamento tra le fiscalità basato sulla ricerca dei caratteri di omogeneità strutturale propri dei sistemi fiscali dei principali paesi europei; e su *principi fondamentali di equità* fiscale mutuati dalle singole Costituzioni nazionali diventa, pertanto, un'esigenza improcrastinabile.[39]

La ricerca di tale omogeneità, tuttavia, di per sé stessa non pienamente condivisibile, dovrebbe riguardare, solo, alcuni grandi snodi della fiscalità, sì da evitare, in modo particolare, la collocazione dei grandi gruppi multinazionali, a cavallo di più ordinamenti.

I tentativi finora condotti dall'Unione, in tal senso, sono stati invalidati dall'estremo tecnicismo di queste tematiche.

L'U.E. ha, infatti, prodotto, con le consuete metodologie basate su pletoriche ed ecumeniche *commissioni*, migliaia di pagine, più o meno incisive rispetto ai termini sostanziali della questione.[40]

Non appare, pertanto, tendenziosa, l'opinione di chi sostiene che tale condotta sia imputabile alla volontà di differire le complesse scelte tecnico-politiche necessarie per un coordinamento di tutti i profili in gioco.[41]

Ne consegue la riduttività di quelle interpretazioni che ascrivono ad egoismi nazionalistici ed al timore relativo a possibili perdite di gettito, la riluttanza con cui gli Stati membri cercano di trovare convergenze sui punti menzionati.[42]

Le riluttanze degli Stati verso forme di coordinamento comunitario delle problematiche fiscali, sono piuttosto imputabili al timore che l'intervento comunitario, con

---

[39] Per una più ampia trattazione di tale assunto, si rinvia a LUPI R:, *Le illusioni fiscali: risanare gli apparati per riformare il fisco,* Il Mulino, Bologna, 1996.
[40] Per ulteriori riferimenti, SACCHETTO C., *La tassazione elle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete,* in AMATUCCI A. (a cura di), Gli aspetti fiscali dell'impresa, Giappichelli, Torino, 2003, p. 140.
[41] In tal senso: LUPI R: Ordinamenti…, *op. cit.*, p. 1011.
[42] Alle preoccupazioni di gettito dei singoli Stati fa riferimento FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata?,* in Rivista di Diritto Tributario, XIII, 2003, 4, p. 99.

la necessità di coordinare esigenze provenienti da decine di paesi, finisca col complicare, ancora di più, una materia di per sé stessa caratterizzata da ampi profili di sfuggevolezza[43].

I vantaggi presentati dalla riduzione delle asimmetrie impositive connaturate ai diversi ordinamenti nazionali sono in buona misura, infatti, controbilanciati dal timore dei singoli Stati di perdere il controllo su situazioni sulle quali, già oggi, si palesano difficoltà di governo.

La Corte di Giustizia è intervenuta più volte, in tale settore, con posizioni di grande equilibrio, considerate le difficoltà di padroneggiare questi argomenti in tutti i loro risvolti[44].

Il suo operato, pur utile alla eliminazione di circoscritti comportamenti negativi ascrivibili ai singoli Stati, appare, però, del tutto inadeguato rispetto all'esigenza di effettuare scelte di più ampio respiro, che non sono passibili di essere giudicate singolarmente, ma richiedono, piuttosto, tutta una serie di simmetrie e contrappesi per evitare salti di imposta e doppie imposizioni.

Insomma, la creazione di una simmetria comunitaria è molto delicata, presupponendo complicate mediazioni concettuali e tecniche, prima ancora che politiche che implicano una grande padronanza specialistica e una sensibilità di sistema che non può essere dimostrata a colpi di sentenze.

Sarebbe conveniente, piuttosto, ricondurre la competizione tra Stati sulle aliquote, omogeneizzando i grandi snodi di fiscalità transnazionali.

La sfida è aperta. Resta da vedere come evolverà il dibattito europeo sulla fiscalità, ad oggi penalizzato da eccessive elucubrazioni dottrinarie e prolissi resoconti di ecumeniche commissioni che ben poche traccie di sé lasciano sulla reale comprensione reciproca dei termini del problema.

Il Consiglio europeo di Lisbona del 23 marzo 2000 si prefiggeva come obiettivo strategico di "*diventare l'economia basata sulla conoscenza più competitiva del mondo, in grado di realizzare una crescita economica sostenibile con nuovi e migliori posti di lavoro e una maggiore coesione sociale*". Tuttavia, l'impressione che se ne trae è che vi sia molta strada ancora da percorrere per superare le schizofrenie che trovano riscontro in vasti settori della normativa U.E..

---

[43] In tal senso: TREMONTI G., La fiscalità del terzo millennio, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 1/1998, p. 69 ss.

[44] Sull'argomento: VITALE F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 7-8/2004, III, p. 141.

In modo particolare, nei prossimi anni, bisognerà lavorare per eliminare le rigidità e le inefficienze amministrative che costituiscono l'ostacolo più importante alla competitività dell'Unione.

In estrema sintesi, possono risultare fiscalmente competitivi anche ordinamenti con aliquote elevate ma in cui i vincoli imposti dalla rigidità amministrativa sono meno pregnanti.

Non è la competitività fiscale assicurata *dall'amministrare per legge*[45] che ci assicurerà, infatti, la realizzazione degli ambiziosi obiettivi annunciati a Lisbona.

Non si possono imporre i medesimi vincoli ad una fabbrichetta padronale e ad una *public company*, né si possono "costringere" le scelte delle grandi multinazionali ad autorevoli pareri *pro veritate*, passibili di essere smentiti dall'interpretazione di "*burocrazie private*" che ragionano a lungo termine.

Occorre, quindi, in capo alle istituzioni dell'Unione, quanto ai singoli ordinamenti nazionali, in primo luogo, un mutamento di mentalità in cui la burocrazia più illuminata cooperi con la dottrina, la giurisprudenza e la politica.

Di certo, il fattore fiscale, difficilmente, sarà in grado di controbilanciare i motivi di scarsa competitività di alcuni dei singoli sistemi che partecipano all'Unione; tuttavia, sarebbe già un risultato se almeno non li aggravasse invano.

[45] In tal senso: LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali,* in Rassegna Tributaria, n. 1/2004, p. 153.

BIBLIOGRAFIA

A.A.V.V., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi U.E.,* Giuffrè, Milano, 2000.

ADONNINO P., *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, Atti del Convegno "*Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?*", Treviso, 7-8 giugno 1996, in Il fisco, n. 8/1999, p. 2762.

ALFANO R., *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi,* in Innovazione e Diritto, n. 3/2005, in www.innovazionediritto.unina.it.

AMATUCCI A., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributa*rie, in Rivista di diritto tributario internazionale, 1999, p. 59.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico-finanziario*, VI ed., Jovene, Napoli, 1999.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1998.

BARBERO M., *Materie trasversali e federalismo fiscale: il caso della tutela della concorrenza,* in Amministrazione in cammino, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

BASSANINI F.- TIBERI G. (a cura di), *Una Costituzione per l'Europa*, Bologna, 2003.

BORIO G.-F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea,* in Il fisco, n. 19/1999, p. 6467ss. .

BOSCO, Il mercato interno dell'Unione Economica Europea, Milano, 1990, cap. II.

BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation,* in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990.

BUFFONI L., *La "tutela della concorrenza" dopo la riforma del Titolo V:il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative,* in Le istituzioni del federalismo, 2003, p. 345 ss..

BUISSON J., *Principe d'ègalitè et discriminations positives,* in *Revue francaise de finance publique*, n. 63/1998, p. 37 ss.

CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale,* in Il fisco, n. 26/1999, p. 8633.

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente,* in Rassegna Tributaria, n. 2/2005, p. 543 ss.

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattatodell'Unione Europea*, in Rassegna Tributaria, n. 6/2004, p. 1201.

CARMINI-MAINARDI, Elementi di diritto tributario comunitario, Padova, 1996, p. 48 ss.;

CARPENTIERI L.- LUPI R.- STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali,* in Il Sole 24 Ore, Milano, 2003, p. 52 ss.

CASSETTI L., *La Corte e le scelte di politica economica:la discutibile dilatazione dell'intervento statale a tutela della concorrenza,* in Federalismi, n. 5/2004, in www.federalismi.it.

CINTI P.A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la "tutela della concorrenza,* in Amministrazione in cammino, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderni Assonime, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss.

CRAFTS N., *Globalization and Growth in the Twentieth Century,* IMF, Working Papers, 2000.

COMMMISSIONE EUROPEA (a), *Verso il coordimento fiscale dell'Union europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa,* Comunicazione della Commissione al Consiglio, COM (97)459 del 1 ottobre 1997.

DE GRAUWE P:, *Economia dell'unione monetaria*, Il Mulino, Bologna, 2001.

DE MITA E., *Dopo la moneta unica, un fisco unito,* in Il Sole 24 Ore, 1.05. 1999.

DE MITA E., *Fisco, la lezione viene da Karlsruhe*, in Il Sole 24 Ore, 31.08. 1995.

DI PIETRO A. (coordinato da), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione,* Roma, 2003.

DI RENZO L., *La disciplina economico/finanziaria nel Trattato di Maastricht,* in Innovazione e Diritto, n. 01/2005, www.innovazionediritto.unina.it

FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata?,* in Rivista di Diritto Tributario, XIII, 2003, 4, p. 99.

FANTOZZI A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati,* Relazione al Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa", in www.unibo.it.

FICHERA F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2003, I, p. 427.

FITOUSSI J.P:, Il dittatore benevolo, Il Mulino, Bologna, 2003.

FORTE, *Manuale di politica economica,* Torino, 1975, p. 393 ss.

GALLO F., Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione, in Rivista di Diritto Tributario, 2004, I, p.1069.

GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea,* in Rassegna Tributaria, n. 5/2003, p. 1473.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale,* in Rassegna Tributaria, n. 3/2000, p. 725.

GRAZIANO, *Politica fiscale della CEE,* p. 110, in Digesto disc. Pro. Sez. Comm., XI, Torino, 1995, p. 178.

KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata, Franco Angeli, 1999.

LA ROSA, *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo",* in Rivista di Diritto Tributario, 2003, IV, p. 112.

LANG J., *I presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa,* in Trattato di diritto tributario, Annuario, Padova, 2001, p. 446.

LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta "costituzione economica" europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana,* in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa: riflessioni sui mutamenti costituzionali nel processo di integrazione europea*, (a cura di)PANUZIO S.P., Milano 2002, p. 49 ss,

LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario,* in Rassegna Tributaria, n. 3/2004, p. 989 ss.

LUPI R:, *Le illusioni fiscali: risanare gli apparati per riformare il fisco,* Il Mulino, Bologna, 1996.

MAMMARELLA- CACACE, Storia e Politica dell'Unione Europea, Bari, 1998, cap. IX; ORSELLO, Ordinamento comunitario e Unione Europea, IV, Milano, 1999, cap. VIII.

MARCHESE S. ed altri (a cura di), *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE,* Giuffrè, Milano, 2000.

MARONGIU G., *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi,* in Rivista di Diritto Tributario, 2003, IV, p.114.

MAYR, *Il "Rapporto Ruding" sull'armonizzazione fiscale nella CEE,* in Corriere Tributario, n. 30/1992, p. 2111.

MICOSSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale; elementi di un sistema comune,* in Giurisprudenza delle imposte, n. 6 /2000, p, 1381 ss.

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva,* in Trattato di diritto tributario, Annuario, Padova, 2001, vol. I, tomo I.

MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition,* in *The case for international coordination of commodity and capital taxation* in Prud'homme R. (eds), Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance, 1990.

OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue,* Parigi, 1998.

ORLANDI M., *Concorrenza fiscale in ambito europeo,* in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n. 2/2006, in www.rivista.ssef.it.

PERACIN G.-DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento distorsivo nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario,* il fisco, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553 ss. .

PISTONE A., L'ordinamento tributario, vol. 3, in Diritto Tributario Internazionale, 1986, p. 340, CEDAM, Padova, 1978.

REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri,* in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, n. 2/2004.

ROCCATAGLIATA F., *L'evoluzione della normativa fiscale comunitaria alla luce dell'introduzione dell'euro,* in Rassegna di fiscalità internazionale, n. 3/1999, all. alla rivista Il fisco, n. 26/1999.

ROMOLI- VENTURI, Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee, in Tributi, n. 1-2/1980, p. 5.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale,* in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, n. 1/2004, p. 225 ss.

SACCHETTO C., La tassazione elle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete, in AMATUCCI A. (a cura di), Gli aspetti fiscali dell'impresa, Giappichelli, Torino, 2003, p. 140.

SACCO F:, Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della "tutela della concorrenza") della Corte Costituzionale, in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.

SAPPINO C., Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione, in www.clubdirigentipa.it;

SARTOR N., *I sistemi tributari de paesi industrializzati: tendenze, problemi e prospettive,* in Economia Italiana, n. 1/1999.

TAFANI S., Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza, in Tributi, n. 6/2002, p. 428.

TANZI V:, SCHKNECHT L., *Public Spending in the 20th Century. A global Perspective,* Cambridge University Press, 2000.

TREMONTI G., La fiscalità del terzo millennio, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 1/1998, p. 69 ss.

TOSATO G.L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea,* in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa…cit.*, p. 57 ss. .

UCKMAR V., Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999, p. 697.

UCKMAR V., *Tendenze evolutive dei sistemi fiscali nel mondo,* in BRACCIONI (cur.), Sistemi fiscali a confronto, Milano, 1998, p. 26 ss..

USSHER K., *The spectre of Tax Harmonisation,* Centre for European Reform, 1999.

VISCO V., *Moneta unica e fiscalità. Le scelte per il futuro*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 27/1999, p. 495.

VITALE F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 7-8/2004, III, p. 141.

La doppia imposizione nella sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 novembre 2006

di Gaia Rubba[1]

1.La sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 novembre 2006

Il caso prospettato alla Corte di Giustizia europea, nel procedimento C-513/04, che offre un interessante spunto di approfondimento relativamente al delicato tema della doppia imposizione all'interno della Comunità, verte essenzialmente sull'interpretazione dell' art. 73 B, n.1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n.1, CE[2]), postasi quale questione pregiudiziale.

La detta domanda veniva, infatti, proposta nell'ambito di una controversia, che vedeva attori i coniugi Kerckhaert-Morres, residenti in Belgio, i quali percepivano, nel corso degli anni 1995 e 1996 dividendi della società Eurofers SARL stabilita in Francia, subendo la ritenuta alla fonte del 15%.

In sede di dichiarazione dei redditi chiedevano all'Amministrazione fiscale belga di vedersi concesso il diritto di scomputare dall'imposta dovuta in Belgio quella già pagata in Francia, in applicazione dell'art. 19 A, n.1, secondo comma della "Convenzione franco-belga[3]", diretta, appunto, ad evitare fenomeni di doppia imposizione.

Ciò in quanto l'art. citato della medesima convenzione stabilisce che, quando i dividendi vengono pagati da una società stabilita in Francia ad un residente in Belgio che non sia una società soggetta all' imposte sulle società, e quando questi dividendi sono stati effettivamente assoggettati alla ritenuta alla fonte in Francia, l'imposta dovuta in Belgio sul loro ammontare, al netto della ritenuta francese, sia ridotta, da un lato, di qualsiasi ritenuta alla fonte riscossa al tasso normale e, dall'altro, della quota forfettaria di imposta straniera deducibile alle condizioni fissate dalla legge belga, e tale quota non deve essere inferiore al 15% di questo importo netto.

La domanda dei coniugi belgi veniva, invero, respinta, poiché intanto, a seguito di modifiche legislative nella normativa fiscale belga era venuto meno il beneficio cui gli

---

[1] Dottoranda in Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie presso la Scuola di dottorato in Scienze giuridiche ed economiche della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

[2] L'articolo 56 al punto 1) del Trattato CE dispone che: "*Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi*".

[3] Convenzione 10 marzo 1964 tra il Belgio e la Francia, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a stabilire norme di reciproca assistenza giuridica ed amministrativa in materia di imposte sul reddito, come modificata dal protocollo aggiuntivo firmato il 15 febbraio 1971.

stessi si riferivano ed era stato stabilito che le persone fisiche non potessero più pretendere il beneficio di tale credito d'imposta per imputazione qualora avessero percepito dividendi di imprese stabilite in un altro Stato, provenienti da redditi che sono già stati assoggettati ad imposta in tale Stato a titolo di imposta sul reddito, di modo che tali redditi venissero assoggettati all'imposta trattenuta alla fonte nel detto stato, nonché all'imposta all'aliquota del 25% prevista all'art. 171, n. 3, del codice delle imposte sul reddito.

Questi ultimi ritenevano, quindi, che dalla detta soppressione si giungesse a sottoporre i dividendi di origine francese ad una pressione fiscale maggiore di quella esercitata sui dividendi delle società stabilite in Belgio ed adivano, pertanto, l'autorità giudiziaria nazionale invocando, principalmente, la violazione dell'art. 73 B, n.1, del Trattato CE.

Di qui il problema si spostava alla Corte di Giustizia, cui veniva correttamente demandata l'interpretazione della norma comunitaria, e la decisione in ordine alla lamentata lesione dei principi comunitari di libertà ed uguaglianza ad opera della normativa interna, pregiudiziale alla risoluzione del caso.

La Corte è stata, dunque, chiamata a stabilire se l'attuale art. 56 del Trattato CE vieti una restrizione derivante dalla disposizione di uno Stato membro, nel caso affrontato il Belgio, relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche che assoggetta a tassazione con aliquota unica sia i dividendi di fonte domestica che quelli di fonte estera, senza riconoscere, in quest'ultimo caso, il diritto alla detrazione dell'imposta pagata all'estero.

Premesso che l'articolo in oggetto sancisce una delle quattro libertà fondamentali su cui si basa l'Unione europea ed è stato sempre inteso nel senso di riconoscere il divieto di restrizioni alla libera circolazione dei capitali tra gli Stati membri anche indirette o dissimulate, già nel 2000, nella causa Verkojen, la Corte perveniva ad importanti conclusioni.

In primo luogo, infatti, affermava che una misura che rifiuti una esenzione fiscale ai dividendi distribuiti da società estere con il palese intento di favorire gli investimenti di capitali in società nazionali, restringeva i movimenti di capitali e doveva ritenersi non consentita, a nulla rilevando l'esigenza di coerenza del regime fiscale fatta assurgere ad interesse generale.

Inoltre, stabiliva, più in generale, che se è vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono, tuttavia, esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario[4].

Ritenendo che il caso in esame richieda un approfondimento ulteriore, che coinvolge problematiche affini, che di qui a poco verranno affrontate, si salta immediatamente al ragionamento conclusivo offerto dalla Corte di Giustizia, per poi ritornarci, con maggiore consapevolezza, nelle conclusioni.

Quest'ultima osserva che il codice delle imposte belga non effettua discriminazione impositiva alcuna tra le fonti dei dividendi, in quanto applica un'aliquota uniforme così che la situazione del percettore non può configurarsi diversa soltanto per l'effetto che l'altro Stato membro, nell'esercizio della sua competenza, esercita la potestà impositiva con modalità proprie. E gli effetti indiretti di doppia imposizione che possono manifestarsi, dipendono dal mancato o imperfetto coordinamento tra potestà statuali concorrenti che, alla luce dello stato attuale del diritto comunitario, non soffrono in via generale di regolamentazioni o armonizzazioni vincolanti, tranne in casi specifici (come, appunto, avviene per la direttiva "madre-figlia"). Pertanto, per la Corte, spetta proprio agli Stati di prevenire situazioni come quella dei coniugi belgi, adoperando lo strumento delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, finalità, del resto, non estranea nemmeno a quella franco-belga, come si è detto.

Ma la Corte osserva che non costituisce oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale la citata Convenzione e perviene, pertanto, alla nota conclusione secondo cui l'art. 73 B n.1 del Trattato Ce, ora art. 56, n.1, CE, non osta alla normativa di uno Stato membro che assoggetti alla stessa aliquota d'imposta uniforme tanto i dividendi di azioni di società stabilite sul territorio di detto Stato, quanto i dividendi di azioni di società stabilite in altro Stato membro, quand'anche non preveda la possibilità di imputare l'imposta prelevata mediante ritenuta alla fonte in quest'ultimo Stato.

2. Il regime di tassazione dei dividendi percepiti in Italia

Un primo strumento importante per analizzare la sentenza della Corte, e del quale non si può non far menzione per completezza espositiva, è la sommaria conoscenza del funzionamento del regime di tassazione dei dividendi percepiti in Italia.

[4] Questo è quanto viene affermato al punto 32 della sentenza Verkoijen, ma cfr. sul tema anche sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, punto 16; 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, punto 19 e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, punto 19.

In seguito alla riforma del T.U.I.R., D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, è stato, invero, rivisitato completamente il regime di tassazione dei dividendi di fonte nazionale ed estera in capo alle persone fisiche.

L'obiettivo del legislatore delegante, in seno legge delega 7 aprile 2003, n. 80, all' art. 4, comma 1, lettera *d)*, era rappresentato:

- dall'eliminazione del sistema di riconoscimento del credito d'imposta[5];
- dalla previsione di un meccanismo di esenzione.

Le disposizioni contenute nel T.U.I.R. attualmente vigente prevedono la tassazione degli utili in capo alla società e l'esenzione (o parziale esenzione) dei dividendi da questa distribuiti, anche nelle ipotesi in cui l'impresa risulti residente all'estero (a meno che non sia domiciliata in un Paese a fiscalità privilegiata).

In particolare, l'art. 89 del T.U.I.R. prevede che i dividendi distribuiti ad imprese del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito per il 95 per cento del loro ammontare. Pertanto, concorre alla formazione del reddito d'impresa un importo pari al 5 per cento dei dividendi percepiti.

L'Agenzia delle Entrate, in seno alla circolare n. 26/E del 2004, ha chiarito che il regime di esenzione si applica anche qualora gli utili prodotti dalla società distributrice non siano stati tassati in capo a quest'ultima.

Inoltre, è stata confermata la deducibilità in capo alle imprese percipienti delle spese sostenute per la gestione delle partecipazioni, a norma dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., laddove è previsto che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, (…) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

In conclusione, per le imprese che percepiscono dividendi, a fronte della quasi totale esenzione prevista a loro vantaggio, è prevista la piena deducibilità dei costi connessi alla gestione della partecipazione. Come accennato, tale vantaggioso regime risulta applicabile anche ai dividendi distribuiti da società ed enti non residenti, a condizione che

[5]Il regime fiscale previgente prevedeva la tassazione degli utili in capo alla società ed il successivo riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta assolta da quest'ultima in capo ai percettori dei dividendi distribuiti.

il soggetto distributore non risulti domiciliato in uno dei Paesi fiscalità privilegiata indicati nel D.M. 21 novembre 2001[6].

Per i dividendi esteri percepiti da persone fisiche non operanti in regime d'impresa, va, poi, detto che, relativamente ai dividendi corrisposti alle persone fisiche non operanti in regime d'impresa, qualora detengano partecipazioni qualificate, è prevista la tassazione sul 40 per cento delle somme così percepite, che concorrono pertanto alla formazione del reddito imponibile attraverso l'applicazione delle aliquote di tassazione vigenti. In presenza di partecipazioni non qualificate, i dividendi percepiti da persone fisiche subiscono un'imposizione del 12,50 per cento a titolo d'imposta, senza concorrere alla formazione del reddito imponibile[7]. In ogni caso, è prevista la tassazione sul 40 per cento dei dividendi percepiti (per partecipazioni qualificate e non qualificate) per le persone fisiche operanti in regime d'impresa.

Per i dividendi distribuiti a persone fisiche (non esercenti attività imprenditoriali), da parte di imprese estere si applicano, tra l'altro, le disposizioni contenute nell'art. 18 del T.U.I.R. In particolare, ai dividendi percepiti in relazione a partecipazioni non qualificate, viene applicata la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50 per cento da parte dell'intermediario residente in territorio nazionale, ex art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973. Applicandosi la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, i dividendi non si considerano inclusi nell'imponibile complessivo dei percettori. Qualora la partecipazione sia detenuta attraverso un intermediario non residente, invece, il contribuente è obbligato a riportare l'utile in dichiarazione dei redditi e liquidare l'imposta sostitutiva applicando la medesima aliquota.

In presenza di partecipazioni qualificate in una società estere, detenute da persone fisiche residenti in Italia, i dividendi percepiti sono assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto del 12,50 per cento sul 40 per cento del loro ammontare, e concorrono a formare il reddito imponibile complessivo dei beneficiari limitatamente al 40 per cento del loro ammontare, soggetto a tassazione in Italia con aliquota progressiva.

---

[6] In questi casi, l'esclusione dei dividendi dalla formazione del reddito imponibile nella misura del 95 per cento può essere concessa alla società residente in seguito all'interpello ex art. 167 T.U.I.R (normativa CFC), qualora riesca a fornire la prova che dalla partecipazione in questione non sia stato conseguito, fin dall'inizio, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

[7] Si considerano partecipazioni qualificate i pacchetti di azioni (diverse dalle azioni di risparmio) e ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata che attribuiscono una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 20 o al 2 per cento, ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25 o al 5 per cento, a seconda che si tratti di partecipazioni in società non quotate oppure quotate in mercati regolamentati.

L'Agenzia delle Entrate, nella citata circolare n. 26/E del 2004, ha chiarito che la ritenuta, sia a titolo d'imposta (per le partecipazioni non qualificate) che a titolo d'acconto (per le partecipazioni qualificate), deve essere applicata sul cosiddetto "netto frontiera", ossia sull'importo dei dividendi al netto delle imposte applicate nello Stato estero di residenza.
Tuttavia, la distinzione fondamentale tra i dividendi percepiti in relazione alla detenzione di partecipazioni qualificate o non qualificate è rappresentata proprio dalla possibilità di fruire o meno del cosiddetto *foreign tax credit*, ossia del credito d'imposta per i tributi già versati nello Stato della fonte.
Infatti, essendo prevista per i dividendi da partecipazioni non qualificate l'applicazione dell'aliquota del 12,50 per cento a titolo d'imposta, il percettore non potrà fruire dei meccanismi per evitare le doppie imposizioni di cui all'art. 165 T.U.I.R., non confluendo i redditi così percepiti in dichiarazione dei redditi.
Di contro, invece, le persone fisiche residenti che detengono partecipazioni qualificate e che percepiscono dividendi ai quali si applica la "ritenuta d'ingresso" del 12,50 per cento a titolo di acconto (applicata al 40 per cento dei dividendi medesimi) in sede di dichiarazione dei redditi sono chiamate ad indicare gli importi percepiti al lordo di tutte le imposte estere eventualmente applicate, con la possibilità di scomputo della ritenuta subita all'estero secondo le regole contenute nell'art. 165 del T.U.I.R.
In questi casi, il credito d'imposta viene riconosciuto proporzionalmente, nella misura in cui il reddito estero concorre alla formazione del reddito complessivo. Pertanto, il credito d'imposta spettante viene determinato nella misura del 40 per cento delle imposte assolte nello Stato in cui è domiciliata la società che paga i dividendi, atteso che tali redditi di capitali concorrono in ugual misura alla formazione della base imponibile[8].
Da quanto detto, emerge che la tassazione in via definitiva dei dividendi percepiti da persone fisiche residenti in Italia che detengono partecipazioni non qualificate in imprese estere non permette il riconoscimento del credito d'imposta in relazione ai redditi di fonte estera già assoggettati a ritenuta nel Paese della fonte, con possibile violazione delle disposizioni contenute nell'art. 23b del Modello di Convenzione dell'OCSE (e, quindi, delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia secondo il medesimo

[8] Qualora le imposte assolte nello Stato della fonte siano superiori in percentuale a quanto previsto da eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con l'Italia, verrà ammesso lo scomputo (in via proporzionale) della sola aliquota convenzionale, mentre l'eventuale eccedenza non potrà che essere richiesta all'Amministrazione fiscale dello Stato estero. Sul punto si rimanda alla Circolare n. 26/E del 2004 dell'Agenzia delle Entrate, Par. 4.3. - Determinazione della base di calcolo delle ritenute. Per un approfondimento sul calcolo delle imposte relative a dividendi esteri, vds. C. Carlo, Il matching credit il nuovo regime di tassazione dei dividendi di fonte estera, in "il fisco" n. 48 del 27 dicembre 2004, pag. 1-8079.

Modello)[9], che prevede in ogni caso la detrazione per le imposte assolte nel Paese della fonte.

Approfondito, dunque, l'aspetto maggiormente tecnico connesso alla sentenza in oggetto, occorrerà, invece, valutare i principi di rilevanza comunitaria sui quali la sentenza stessa incide.

3.Considerazioni in merito alla sentenza: i principi comunitari coinvolti e i casi VerKooijen e Lenz

La sentenza della Corte di Giustizia affronta, invero, evidentemente una tematica delicata, che, in una prospettiva più ampia, coinvolge lo stesso problematico obiettivo di realizzare, in ambito europeo, un mercato unico e concorrenziale, privo di interferenze fiscali.

Difatti, il principio dal quale è partito il ragionamento della Corte, e non soltanto nel caso in oggetto, ma in tutte quelle sentenze che vertono sulla compatibilità del Trattato europeo con le disposizioni di diritto tributario nazionale in materia di imposizione diretta, è stato quello per cui "anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario."

A quest'ultimo si ricollegano, inoltre, il divieto di discriminazione e il rispetto delle libertà fondamentali.

---

[9] Si ritiene opportuno richiamare il contenuto integrale dell'art. 26B del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni:

Art. 23B.

Metodo del credito di imposta

1.Qualora un residente di uno Stato contraente ricavi redditi o possieda un patrimonio che, in conformità con le disposizioni della presente Convenzione, siano imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato concederà:

a) quale deduzione dell'imposta sul reddito di detto residente, un ammontare pari all'imposta sul reddito pagata in detto altro Stato;

b) quale deduzione dell'imposta sul patrimonio di detto residente, un ammontare pari all'imposta sul patrimonio pagata in detto altro Stato.

2.In entrambi i casi, tuttavia, tale deduzione non può eccedere la quota di imposta sul reddito o sul patrimonio, calcolata prima di effettuare la deduzione, che è attribuibile rispettivamente ai redditi o al patrimonio che possono essere tassati in detto altro Stato.

3.Qualora, in conformità a una qualunque disposizione della Convenzione, i redditi percepiti o il patrimonio posseduto da un residente di uno Stato contraente, siano esenti da imposta in detto Stato, quest'ultimo può, tuttavia, nel calcolare l'imposta sui restanti redditi o patrimonio di detto residente, tener in considerazione i redditi o il patrimonio esentati.

Il primo, da intendersi verso persone e soggetti non nazionali, è un principio fondamentale di diritto comunitario, codificato sin dal primo Trattato istitutivo della Comunità[10], che comporta, a partire dal riconoscimento della sua portata ad opera della sentenza *Schumacker*[11] del 1995, che non è compatibile con il Trattato ogni discriminazione fiscale tra residenti e non residenti, sia che si tratti di persone fisiche, sia che si tratti di società. L'applicazione del divieto di discriminazione nell'ambito della imposizione diretta comporta per gli ordinamenti nazionali l'obbligo di adottare regimi di tassazione lineari senza aggravi sui soggetti non nazionali.

Per le seconde, le istituzioni europee vigilano affinché gli Stati membri si astengano da misure discriminatorie che limitino in concreto l'esercizio dei diritti riconosciuti. L'Unione europea tutela, infatti, quali libertà fondamentali, la libertà di stabilimento ovvero il diritto per ciascun soggetto di stabilire la propria attività nei Paesi comunitari senza restrizioni provenienti dal proprio Stato di origine; il Paese di destinazione ha l'obbligo di applicare alla nuova attività insediata le stesse condizioni previste per i soggetti nazionali. E' garantito, inoltre, il libero trasferimento di capitali e beni all'interno del mercato comune, nel senso che se è consentito agli Stati membri di diversificare il trattamento fiscale dei redditi di capitali dei non residenti rispetto a quello dei residenti, e di diversificare il trattamento fiscale dei redditi di capitali investiti all'estero rispetto ai redditi degli investimenti domestici, ciò non deve, però, costituire " un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti"[12]. Sono previsti, infine, il diritto per ciascuna persona di svolgere un lavoro dipendente negli Stati europei alle stesse condizioni stabilite per i cittadini nazionali e la libertà di circolazione delle prestazioni di servizio, di carattere residuale rispetto agli altri citati principi.

La Corte di giustizia europea riconosce la responsabilità di uno Stato per la lesione delle libertà fondamentali sancite dal Trattato quando dall'esame della normativa nazionale emerge in concreto una discriminazione a danno dei soggetti non nazionali, priva di una giustificazione a carattere generale in linea con l'interesse comunitario. Ed escluse le

---

[10] L'art. 12 (ex art. 6) del Trattato Ce stabilisce che *« nel campo di applicazione del Trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari da esso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità »*.

[11] Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker,* in Dir. Prat. Trib., 1996, II, 3, con nota di J. Muguruza- F.Roccatagliata*, Discriminatorio il regime fiscale riservato ai lavoratori non residenti dalle legislazioni fiscali nazionali.*

[12] Trattato Ce, art. 58, comma 3.

deroghe al principio di non discriminazione, espressamente consentite da norme specifiche del Trattato, la Corte di Giustizia si rifà ad un criterio di "ragionevolezza", ovvero elaborando, di volta in volta, altre cause di giustificazione di comportamenti discriminatori, comunemente denominate "rules of reason".

Tra queste, ricordiamo l'esigenza di contrastare l'elusione fiscale; l'esigenza di preservare l'efficacia dei controlli fiscali; il principio di coerenza dell'ordinamento fiscale nazionale.

Ritornando, invece, alla sentenza della Corte di giustizia su cui si sta ragionando, interessante può essere il riferimento ad altre due pronunce ugualmente in tema di tassazione dei dividendi distribuiti dalle società non nazionali, che coinvolgono i medesimi principi comunitari: i casi VerKooijen e Lenz.

Nella sentenza del 6 giugno 2000, causa C - 35/98, caso Verkooijen, la Corte di giustizia esamina il regime di imposizione diretta sui dividendi distribuiti a persone fisiche, vigente nei Paesi Bassi; lo Stato concede un trattamento di esenzione per i dividendi distribuiti da società residenti, negato agli utili provenienti da società non residenti. Il trattamento fiscale meno oneroso dei dividendi nazionali rende non conveniente la partecipazione al capitale di rischio di società estere; queste ultime sono pertanto colpite da un provvedimento discriminatorio che costituisce un ostacolo alla raccolta di capitali. Le restrizioni alla libera circolazione di capitali sono vietate dal Trattato. Nel corso del procedimento giudiziale, il rappresentante dei Paesi Bassi sostiene che la disposizione agevolativa sui dividendi nazionali è necessaria allo scopo di eliminare la doppia imposizione economica dovuta alla tassazione delle società nazionali. Alcuna tassazione è imposta sulle società che non hanno sede sul territorio nazionale; pertanto è giustificata l'applicazione del regime ordinario sui dividendi esteri, che costituiscono una ricchezza altrimenti non tassata dal sistema. La Corte di giustizia non accoglie l'osservazione. Il diritto comunitario impone di applicare il medesimo trattamento fiscale a dividendi nazionali ed esteri, senza alcuna discriminazione, anche quando ciò comporta una rinuncia a imposizione dell'unico presupposto che nell'ambito del proprio territorio legittima la tassazione del reddito di fonte estera.

Nella sentenza del 15 luglio 2004, causa C - 315/02, caso Lenz, la Corte di giustizia analizza una circostanza analoga rispetto al caso Verkooijen. Anche in Austria vige l'imposizione sul reddito delle società e la contestuale tassazione dei dividendi distribuiti in capo alle persone fisiche. Il dividendo distribuito è assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o in alternativa compreso nel cumulo dei redditi del percipiente, con l'applicazione di una aliquota dimezzata rispetto a quella determinata sul reddito totale,

per limitare gli effetti della progressività. Sui dividendi esteri è invece prevista l'imposizione ordinaria. Lo Stato austriaco giustifica l'imposizione sui dividendi nazionali, più lieve rispetto a quelli esteri, come rimedio alla doppia imposizione. Il maggiore onere impositivo sui dividendi esteri compensa, inoltre, la minore pressione fiscale presente sulle società estere rispetto a quelle nazionali. La Corte di giustizia giudica le eccezioni non ragionevoli. Il divieto di doppia imposizione economica costituisce un principio generale a validità sovranazionale. La sua applicazione parziale, in un ambito nazionale, non può opporsi al riconoscimento del principio di libera circolazione dei capitali, avente valenza generale. La finalità dichiarata di volere eliminare la doppia imposizione a livello nazionale non è incompatibile con l'estensione del regime agevolativo ai dividendi esteri. Non può, inoltre, costituire motivo di giustificazione di un trattamento discriminatorio sui dividendi esteri la minore imposizione sul reddito da parte dello Stato in cui le società sono ubicate rispetto all'onere fiscale presente sulle società nazionali. Sono vietate nell'ambito comunitario le imposte compensative mirate a produrre una imposizione più elevata a danno dei non residenti come contromisura alla concorrenza fiscale.

Lo sviluppo del diritto comunitario è fortemente legato alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea. Nelle sentenze esaminate la soluzione nazionale alla doppia imposizione economica crea discriminazione ai danni dei non residenti, ostacolando la libera circolazione di capitali all'interno dell'Unione. I giustificativi proposti dagli Stati esulano dal contesto comunitario, inteso in termini di principi condivisi che costituiscono i presupposti di una crescita e di uno sviluppo comune. E' particolarmente significativa la posizione della Corte sul divieto di imposte compensative. In questa particolare fase del processo di armonizzazione comunitario, sebbene sussistano differenze a livello di pressione fiscale e qualificazione della base imponibile, è fatto obbligo agli Stati membri di astenersi da contromisure a regimi impositivi meno onerosi presenti all'interno dell'Unione. La Corte di giustizia europea sottolinea, quindi, ancora una volta, che è preciso compito delle istituzioni comunitarie definire i modi e i tempi per raggiungere il livello di armonizzazione necessario per limitare le interferenze della imposizione diretta nel mercato unico comunitario.

A tale riguardo, si precisa che sulla nozione di armonizzazione molto è stato scritto.

Secondo parte della dottrina[13], questo termine rappresenterebbe la specifica applicazione in campo fiscale della nozione più ampia di ravvicinamento.

[13] Cfr. sul punto, Waelbroeck, *L'harmonisation des regles techniques dans la CEE*, Bruxelles, 1988, 250 e ss.. Di opinione diversa Uckmar, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. Prat. Trib.*,

Normalmente, dal punto di vista giuridico- comunitario, esso viene considerato come un concetto a metà strada tra quelli di unificazione e ravvicinamento. Infatti, mentre il processo di unificazione delle legislazioni nazionali è sviluppato attraverso i regolamenti, atti legislativi comunitari, obbligatori e direttamente applicabili, che si sostituiscono alle leggi interne e ne hanno lo stesso valore, il ravvicinamento non presuppone l'unicità dei mezzi giuridici per ottenerlo, perché le direttive, che sono lo strumento principale per ravvicinare le legislazioni, vincolano gli Stati membri ad ottenere il risultato indicato dalla direttiva, da perseguirsi con i mezzi che ritengano più appropriati[14].

Tutto questo, in quanto mentre il Trattato CE contiene specifici articoli in tema di armonizzazione delle imposte indirette; per quelle dirette è agli organi comunitari che è demandato il compito, in base all'articolo 100 sul ravvicinamento delle legislazioni, di provvedere all'armonizzazione delle imposte dirette. L'impegno degli organi comunitari è, dunque, di fondamentale importanza, in quanto solo raggiungendo un'armonizzazione dei sistemi tributari che coinvolga anche le imposte dirette, si renderà realmente indifferente, per un'impresa quanto per ogni appartenente alla Comunità, la scelta di risiedere in uno Stato membro piuttosto che in un altro dato l'equiparabile trattamento fiscale dell'entità economica considerata, da parte di tutti gli Stati membri.

Diventa, pertanto, di primaria importanza anche e soprattutto il contributo della Corte di Giustizia nel perseguire questo intento, con soluzioni convincenti da un punto di vista argomentativo, attente ai possibili fenomeni di doppia imposizione e scevre di condizionamenti politici.

4.Un raffronto con la sentenza IRAP

A tale riguardo, occorrerà ritornare, con maggiore consapevolezza, alla sentenza della Corte, onde valutare se la soluzione proposta possa ritenersi soddisfacente sotto ogni profilo ed, in particolare nel perseguire gli scopi evidenziati.

Come metro di paragone si userà una precedente pronuncia della Corte su un tema ugualmente delicato e vicino alla problematica della doppia imposizione, ovvero la sentenza del 3/10/2006, causa C475/03, sulla compatibilità dell'IRAP con il divieto disposto dall'art. 33, n. 1, della VI Direttiva n. 77/388/CEE.

1995, 9 che vede nel termine armonizzazione un'espressione priva di concreto contenuto giuridico e più generica dell'espressione ravvicinamento.

[14] Sacchetto, *L'armonizzazione nella Comunità Europea*, in Dir. Prat. Trib., 1989, 4, che precisa che il coordinamento opera a livello delle politiche degli Stati membri e, pertanto, ha per oggetto non le legislazioni o singoli atti normativi nazionali, ma l'esercizio del potere governativo in un dato settore.

L'imposta regionale sulle attività produttive, la cui dinamica è strettamente connessa a quella delle imposte sul reddito (IRE, IRES) è stata contestata, specie dai giuristi con argomenti non sempre egualmente convincenti. Ciò che risultava, comunque, di fondo è che della legittimità della stessa si è sempre dubitato ed, in particolare, proprio in riferimento al divieto dell'art. 33 della VI Direttiva di istituire imposte sul valore aggiunto di altro tipo.

Il fatto che essa sia stata sotto esame della Corte Europea di Giustizia, prima perché ritenuta sostanzialmente un'imposta ad effetto equivalente rispetto all'IVA, in contrasto con la VI Direttiva in tema di imposta sul valore aggiunto, e dopo, a sorpresa, compatibile con la stessa, non è, quindi, che una conferma di un dibattito già fortemente sentito a livello nazionale[15].

D'altra parte, la sensazione, guardando le conclusioni degli avvocati, è che nella sentenza IRAP il movente politico abbia preso il sopravvento su quello tecnico-giuridico, sia nel metodo che nel merito.

Difatti, due aspetti meritavano in ogni caso un approfondimento maggiore. Il primo relativo agli aspetti in comune tra IVA ed IRAP. Infatti, l'oggetto dei due tributi, il valore aggiunto appunto, rappresenta un elemento comune molto forte, anche se le diversità dei modelli impositivi, tipo reddito nell'IRAP e tipo consumo nell'IVA, comportano differenze non trascurabili, che si riverberano anche nella maggiore resistenza all'evasione dell'IRAP rispetto all'IVA, e rendono, anche per questo profilo, obiettivamente debole la difesa dell'IRAP in sede comunitaria.

---

[15] Cfr. sul punto Raffaele Perrone Capano, *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista, n.2,* in *innovazionediritto.unina.it*, che afferma che il vero nodo dell'imposta regionale sulle attività produttive è rappresentato dalla indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito. "*Per molti economisti la questione è priva di rilievo, anzi la indeducibilità sarebbe preferibile perché consente a parità di gettito di adottare un'aliquota più bassa. Ma l'obiezione è riduttiva, sia perché l'indeducibilità introduce elementi di illusione finanziaria di dubbia legittimità, sia per l'inerenza dell'IRAP, per lo schema impositivo adottato, alla produzione del reddito, che la parifica ad un costo. Poiché, come è evidente non vi è un rapporto uniforme nelle diverse attività assoggettate al tributo, tra valore aggiunto e reddito, l'indeducibilità penalizza irragionevolmente le imprese ad alta intensità di lavoro ed in genere quelle caratterizzate da minore redditività rispetto al valore aggiunto prodotto.*
In buona sostanza un'imposta sul valore aggiunto ad aliquota uniforme sul modello dell'IRAP può rappresentare una scelta discutibile per gli effetti collaterali, nell'ambito delle scelte discrezionali del legislatore, ma non illegittima. Invece la sinergia tra i due elementi caratterizzanti l'IRAP, l'uniformità dell'aliquota e l'indeducibilità del tributo dalle imposte sul reddito, introduce un elemento di incoerenza nel sistema che alimenta disparità di trattamento irragionevoli, in contrasto con il principio di capacità contributiva. Conclusione questa rafforzata alla luce della più rigorosa lettura di tale principio introdotta da varie disposizioni dello Statuto del contribuente e confermata dalla più recente giurisprudenza di legittimità".

L'altro, inerente proprio alla ratio del divieto sancito dalla VI Direttiva di istituire tributi ad effetto equivalente rispetto all'IVA, che è quello di evitare che il valore aggiunto, a prescindere dal modello impositivo adottato per determinarlo (su base finanziaria nell'IVA, fisica nell'IRAP) venga tassato due volte.

E qui ritorniamo al tema della doppia imposizione, poiché il sistema anzidetto non importa riflessi solo sull'IVA, ma risulta difficilmente compatibile con il più generale divieto di doppia imposizione economica.

Di contro, le conclusioni cui è pervenuta la Corte da un lato escludono che l'Iva e l'Irap possano essere considerati un caso di doppia imposizione, dall'altro ritiene l'Irap compatibile con la VI Direttiva.

Sembra, quindi, che la Corte di Giustizia, a fronte di un forte pressing da parte del Governo italiano, abbia quasi fatto intendere che se l'Italia è così interessata a questo tributo del quale non è dato trovare alcun altro esempio in campo internazionale, che abbia le stesse caratteristiche strutturali e di gettito dell'IRAP, non sia proprio compito abolirglielo.

In questo caso, come in quello IRAP, la Corte sembra non aver ragionato in modo pienamente soddisfacente.

Tornando, infatti, alla sentenza relativa alla causa C-513/04, la Corte di Giustizia sembra per ora avallare i regimi di tassazione applicabili ai dividendi esteri percepiti da persone fisiche residenti in Stati membri diversi da quelli della fonte, che pure generano evidenti effetti di doppia imposizione. In realtà, hanno notevolmente inciso sul giudizio finale della Corte europea le conclusioni (relative alla medesima causa) dell'Avvocato generale[16] che, tuttavia, nel ritenere il regime di tassazione dei dividendi esteri in Belgio non in contrasto con le disposizioni del Trattato CE, aveva quantomeno rilevato che la valutazione della compatibilità della normativa belga con le norme pattizie contenute nella Convenzione Francia-Belgio costituiva esclusiva competenza del giudice nazionale (belga).

L'Avvocato generale ha rilevato, altresì, come in più occasioni sono state introdotte misure volte ad eliminare fenomeni di «quasi–restrizione» (simili a quello in esame), che si concretizzano sotto forma di distorsioni derivanti dalla coesistenza di sistemi fiscali separati, con inevitabili effetti di doppia imposizione.

[16] Si noti che anche nel caso della sentenza IRAP le conclusioni del Commissario italiano Tozzani già ne avevano anticipato diversi punti

Tuttavia, in questi casi si rende necessario l'intervento del legislatore comunitario, in assenza del quale si deve ritenere che tali fenomeni ricadano al di fuori dell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato CEE sulla libera circolazione dei capitali.
Appare, quindi, auspicabile l'introduzione di una normativa comunitaria che elimini, una volta per tutte, l'ennesima "quasi–restrizione", favorendo l'effettiva integrazione ed armonizzazione degli ordinamenti tributari nazionali e la libera circolazione dei capitali in ambito comunitario.
D'altra parte ciò risulterebbe anche maggiormente coerente con tutta una serie di direttive comunitarie, progressivamente recepite dagli Stati membri, il cui ultimo obiettivo era proprio la necessaria eliminazione di fenomeni di doppia tassazione, ottenuta evitando la tassazione dei medesimi redditi in due paesi membri differenti, al fine di favorire concretamente la libera circolazione dei capitali in ambito comunitario.
Tra queste, per fare degli esempi, possiamo ricordare:
- la Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, recentemente oggetto di modifiche ad opera della Direttiva 2003/123/CEE, recante il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi;
- la Direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/48/CE, che ha introdotto un regime di tassazione uniforme applicabile ai redditi da risparmio corrisposti sotto forma di interessi;
- Direttiva 2003/49/CEE, recante il regime fiscale comune applicabile ai redditi derivanti dalla corresponsione di "royalties"[17].
Come si è visto, invece, nella sentenza esaminata, la Corte di Giustizia europea si è pronunciata unicamente per la soluzione della questione pregiudiziale sollevata dal giudice belga in relazione alla possibile violazione delle norme comunitarie contenute nell'art. 56, n. 1, del Trattato CEE, al fine, appunto, di chiarire se la legislazione di uno Stato membro in materia di imposta sul reddito e tassazione dei dividendi non contrasti il principio generale di libera circolazione dei capitali previsto dal citato art. 56 del Trattato CEE.
Non si è spinta, invero, oltre in una soluzione che potesse avere una reale portata innovativa e che sollecitasse il legislatore comunitario a perseguire obiettivi di integrazione di più ampie dimensioni.

[17] In particolare, tali direttive escludono l'applicazione di ritenute nel paese in cui risiedono le società che, rispettivamente, distribuiscono dividendi, versano interessi o pagano royalties ad imprese residenti in altri Paesi membri.

La Corte di Giustizia ha, infatti, evidenziato che le conseguenze svantaggiose generate dal sistema tributario belga derivano dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale.

Ha, altresì, affermato che se è vero che le disposizioni comunitarie non stabiliscono criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità, comunque va ricordata la necessità di regolare i rapporti fra Stati membri stipulando convenzioni che prevengano la doppia imposizione, come indicato dall'art. 293 del Trattato CEE[18],[3] al fine di "eliminare o attenuare gli effetti negativi per il funzionamento del mercato interno che derivano dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali".

Inoltre, ha ribadito il compito degli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie per prevenire situazioni di doppia tassazione dei medesimi redditi, evidenziando come la convenzione franco-belga – che prevede una ripartizione della competenza fiscale tra la Repubblica francese e il Regno del Belgio – contenga già le regole necessarie per il superamento di effetti di doppia imposizione.

Tuttavia, si è, in conclusione, limitata ad affermare che la domanda di pronuncia pregiudiziale non ha ad oggetto il contenuto della convenzione franco-belga del 1964, che di fatto risulta violata dalla legislazione belga.

5. Conclusioni

La soluzione proposta dalla Corte europea non ha permesso, dunque, di risolvere in maniera definitiva la questione oggetto di contenzioso dinanzi al giudice belga.

Non si può negare che, almeno *prima facie*, la legislazione fiscale belga non genera alcuna discriminazione in capo ai contribuenti ivi residenti che percepiscono dividendi distribuiti da società stabilite in Belgio e coloro che incassano cedole da società stabilite in un altro Stato membro: per entrambi, infatti, la legge belga prevede l'applicazione di un'aliquota identica del 25% a titolo di imposta sul reddito.

---

[18] L'articolo 293 del Trattato CE prevede:

"Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:- la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini,
- l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità,
- il reciproco riconoscimento delle società a mente dell'articolo 48, comma secondo, il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese a un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse,
- la semplificazione delle formalità cui sono sottoposti il reciproco riconoscimento e la reciproca esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali".

Tuttavia, di fronte alla mancata previsione di disposizioni che consentano un trattamento diverso per situazioni non coincidenti - atteso l'assoggettamento dei dividendi esteri a ritenuta alla fonte del 15 per cento (nello stato di residenza della società comunitaria), non previsto per i dividendi distribuiti da società residenti in Belgio - è inevitabile che si crei un effetto di doppia imposizione che, probabilmente, avrebbe dovuto essere evidenziato e non sorvolato dalla Corte di Giustizia, specie se si considera l'orientamento unanimemente espresso dai giudici comunitari, che hanno sovente ribadito la necessità di favorire la libera circolazione dei capitali in ambito comunitario.

Ebbene, la legislazione belga, non prevedendo più l'attribuzione del credito d'imposta pari al tributo versato alla fonte nello Stato estero, certamente non favorisce la libera circolazione di capitali, perché le rendite derivanti dall'investimento diretto effettuato dalle persone fisiche in una società residente in un altro Stato membro subiscono una tassazione notevolmente maggiore (nel caso di specie, 15 per cento in Francia e 25 per cento in Belgio, applicato al dividendo netto) rispetto ai redditi derivanti dalla partecipazione in una società belga.

Pertanto, in questo caso, come per la sentenza IRAP, non si può non notare una sorta di "gap" tra i principi, in diverse sedi affermati dalla Corte, e le soluzioni in concreto applicate dalla stessa per talune questioni, tra l'altro di notevole risonanza.

La speranza è che la Corte di Giustizia europea lontana dal divenire un mero luogo di scontro politico, resti la sede principale di salvaguardia, armonizzazione ed innovazione dei principi alla base dell'Unione Europea.

Bibliografia essenziale:

- L. Belluzzo – E. Lo Presti Ventura, La tassazione di dividendi e plusvalenze da partecipazioni tra norme in vigore, recenti interpretazioni ministeriali e schema di "correttivo": società di capitali ed enti commerciali residenti, in "il fisco" n. 22 del 30 maggio 2005, pag. 1-3410;
- F. Dezzani - L. Dezzani, Nuovo Tuir: la tassazione dei dividendi esteri, in "il fisco" n. 23 del 7 giugno 2004, pag. 1-3475;
- E. Mignarri, Alcune annotazioni sul trattamento fiscale dei dividendi dopo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, in "il fisco" n. 43 del 22 novembre 2004, pag. 1-7276;

- R. Perrone Capano, La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista, n.2, in innovazionediritto.unina.it

Il dovere di informazione ambientale in campo nucleare al vaglio della Corte di Giustizia Europea: il «limitato» ambito applicativo della direttiva 89/618 Euratom

di Filomena Daniela Piccolo[1]

Sommario: 1. Il diritto di accesso all'informazione ambientale alla luce della direttiva 2003/4/CE e del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 195. 2. La «particolare» connotazione dell' informazione ambientale nel settore del nucleare. 3. Il «limitato» ambito applicativo della direttiva 89/619 Euratom nell'interpretazione della Corte di Giustizia Europea: non opera l'obbligo di informazione nel caso di impiego di energia nucleare a fini militari (Corte di Giustizia Ce, 9 marzo 2006, C – 65/04).

1. Il diritto di accesso all'informazione ambientale alla luce delle direttiva 2003/4/CE e del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 195.

Il diritto di accesso all'informazione ambientale, quale strumento prioritario per la protezione dell''ambiente, trova fondamento, innanzitutto, nell'articolo 130 R dell'Atto Unico Europeo. Con le integrazioni al Trattato di Roma, contenute nell'Atto Unico Europeo del febbraio del 1986, oltre a risolversi definitivamente i problemi di legittimazione formale delle politiche ambientali comunitarie attraverso l'inserimento, nel Trattato, di un titolo autonomo, il VII, dedicato all'ambiente, si selezionano i principi fondamentali in materia ambientale ovvero il principio di *precauzione* e di *azione preventiva*, *di correzione in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente*, *di responsabilità*[2]. L'«elevato livello di tutela», quale obiettivo cui deve tendere la Comunità[3], passa inevitabilmente attraverso un'azione preventiva di protezione dell'ambiente, volta a preservare la stabilità

[1] Dottore di ricerca in Istituzioni e Politiche Ambientali, Finanziarie e Tributarie, presso la facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.
[2] L'Atto Unico Europeo è stato ratificato dall'Italia con legge 23 dicembre 1986, n. 909
[3] L'art. 130 R, poi diventato art. 174 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, dispone che «…2. La politica della Comunità, in materia ambientale, mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie Regioni della Comunità Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria, alla fonte dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio di chi inquina paga».

ecosistemica piuttosto che a ripristinare equilibri compromessi, rispetto ai quali, non di rado, è assolutamente esclusa ogni possibilità riparatoria[4].

L'accesso in materia ambientale, nel corso degli anni, si arricchisce di contenuti, divenendo oggetto di una disciplina sempre più articolata e, chiaramente, ispirata alla valorizzazione ed al rafforzamento dell'istituto. Matura, infatti, la convinzione dell'utilità che tutti i soggetti dispongano, tempestivamente, di informazioni relative al bene ambientale. Una corretta definizione degli oggetti e delle modalità di tutela, nel settore ambientale[5] più che in qualsiasi altro, implica la previa acquisizione e la circolazione adeguata di informazioni, dati, notizie, conoscenze, anche tecniche, concernenti fattori ed elementi capaci di incidere sull'equilibrio ambientale. Il processo di sensibilizzazione dell'intera collettività verso una coscienza ambientale radicata può realizzarsi compiutamente solo attraverso la predisposizione di meccanismi e sistemi congeniati per orientare il cittadino ad un'educazione ambientale; la conoscenza di rischi e pericoli idonei a compromettere, in maniera anche definitiva, l'ambiente, attraverso l'acquisizione di informazioni certe e facilmente interpretabili, da un lato responsabilizza il cittadino, dall'altro lo pone in condizione di influenzare, sia pur indirettamente, i mercati economici e gli interventi politici in materia di protezione ambientale. Sull'onda di simili convinzioni viene emanata la direttiva 2003/4/CE del 28 gennaio 2003, recepita, nel nostro ordinamento, con d.lgs. 19 agosto 2005, n. 195, la quale, sostituendo la direttiva 90/313/CE, emanata il 7 giugno 1990 (in attuazione della quale entra in vigore, nel nostro ordinamento, il d.lgs. 24 febbraio 1997, n. 39), innova la normativa in materia di informazione ambientale. Il fulcro della disciplina relativa all'istituto *de quo* ruota intorno alle disposizioni contenute nella suddetta direttiva che, ricalcando in linea generale principi e norme elaborate e formalizzate già precedentemente[6], ne dilata l'ambito

---

[4] Sull'accesso all'informazione ambientale considerato quale espressione del principio di prevenzione, v.di E. Pelosi, *Rafforzamento dell'accesso all'informazione ambientale alla luce della direttiva 2003/4/CE*, in Riv. Giur. Amb., 1/2004, 24 e ss.

[5] Così E. Pelosi, *op. cit.*, 25. Sulla necessità di garantire la circolazione delle informazioni ambientali si è espresso, tra gli altri, S. Grassi, *Considerazioni introduttive su libertà di informazione e tutela dell'ambiente*, in AA.VV., *Nuove dimensioni nei diritti di libertà*. Scritti in onore di P. Barile, Padova, Cedam, 1990, 307 e ss. Sull'accesso in materia ambientale, cfr., anche, V. Vitello, *Il diritto di accesso agli atti in materia ambientale alla luce del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 195*, in Riv. Giur. Amb., 6/05, 1055 e ss.; F. Franzoso, *Il diritto di accesso alle informazioni ambientali*, in Riv. Giur. Amb., 5/04, 631 e ss.

[6] In proposito, si ricorda il IV Programma Azione CEE 1987 (!987-1992) che invita a «delineare modi di accesso più agevoli da parte del pubblico alle informazioni in possesso delle autorità ambientali»; il V Programma Azione (1993 -2000) che stabilisce, a favore di un'effettiva tutela dell'ambiente, che «è indispensabile che i cittadini possano sia partecipare alla fissazione delle

operativo, fornendo un più ampio ed onnicomprensivo significato della nozione di «informazione ambientale». *Ratio* sottesa all'intervento riformatore è, proprio, quella di fortificare il diritto all'informazione ambientale, da un lato facilitandone l'esercizio da parte della collettività e garantendo, contestualmente, l'indispensabile contributo delle autorità addette al servizio, dall'altro ampliandone il significato in relazione all'oggetto e assicurando, in tal modo, una visione più completa e globale dei dati e delle notizie concernenti l'ambiente.

La definizione di informazione ambientale, modellata su quella della Convenzione di Aarhus, datata giugno 1998, risulta, nella nuova direttiva, più ampia di quella contenuta nella direttiva 90/313/Ce del 7 giugno 1990. Sono compresi, infatti, oltre lo stato degli elementi dell'ambiente (aria, atmosfera, acqua, ecc.), fattori quali le *sostanze*, *l'energia*, *il rumore*, *le radiazioni* o i *rifiuti*, *compresi quelli radioattivi*, *le emissioni*, *gli scarichi e gli altri rilasci* che possono incidere sugli elementi dell'ambiente; *misure*, *disposizioni legislative*, *programmi*, *piani ed attività* che incidono o possono incidere sugli elementi o fattori dell'ambiente; *analisi costi – benefici ed ulteriori analisi economiche*, *lo stato della salute e della sicurezza umana*. Un'efficace politica di promozione (logica da cui è pervasa la direttiva 2003/4/CE), è, tra l'altro, condizionata dalla più o meno ampia legittimazione passiva prevista in relazione alle autorità pubbliche titolari del dovere di informazione ambientale. Secondo la direttiva, per autorità pubblica si intende *il governo, ogni altra pubblica amministrazione a livello nazionale, regionale o locale, ogni persona fisica o giuridica svolgente funzioni di pubblica amministrazione ai sensi della legislazione nazionale, compresi incarichi, attività o servizi specifici connessi all'ambiente; ogni persona fisica o giuridica avente responsabilità o funzioni pubbliche o che fornisca servizi pubblici connessi con l'ambiente*. L'ampia formulazione della disposizione costituisce un

---

condizioni per la concessione delle licenze di esercizio e per il controllo integrato dell'inquinamento, sia formarsi un giudizio sull'attività delle aziende pubbliche e private attraverso l'accesso alla documentazione relativa alle emissioni, agli scarichi e ai rifiuti, nonché ai controlli ambientali»; anche il VI Programma Azione (2001 – 2010), prevedendo come strumento essenziale di azione per il raggiungimento di precisi obiettivi nei settori prioritari del cambiamento climatico, della natura e della biodiversità, dell'ambiente e della salute, delle risorse naturali e della gestione dei rifiuti, quella dell'informazione ambientale, ne sollecita la sensibilizzazione. In proposito, oltre ai richiamati Programmi d'Azione, un necessario cenno va fatto alla Declaration on Environment and Development (Rio de Janeiro, 5 giugno 1992), che dedica il principio 10 all'informazione ambientale, disponendo che «al livello nazionale, ciascun individuo avrà adeguato accesso alle informazioni concernenti l'ambiente in possesso della pubblica amministrazione, comprese le informazioni relative alle sostanze ed alle attività pericolose»; segue, nel giugno del 1998, la Convenzione di Aarhus, in materia di accesso all'informazione, alla partecipazione del pubblico ed al ricorso alla giustizia in materia ambientale (Convenzione ratificata in Italia con legge 16 marzo 2001, n. 108).

evidente segnale dell'ambizioso obiettivo che la Comunità si propone di realizzare ovvero la larga diffusione dello strumento di tutela. Le stesse più agevoli modalità di accesso stabilite per i richiedenti ed il parallelo dovere per le autorità pubbliche di adoperarsi affinché l'informazione sia da esse detenuta in forma o formati facilmente riproducibili o consultabili tramite mezzi elettronici si inseriscono, pienamente, nel progetto elaborato in sede comunitaria e ad oggi, a seguito del recepimento della direttiva avvenuto con un decreto legislativo del 2005, destinato ad implementare la politica ambientale e le consequenziali strategie di protezione tracciate a livello nazionale. La particolare connotazione dell'accesso in materia ambientale, giustificata dalla natura del bene che ne è oggetto e manifestatasi nella legittimazione, riconosciuta in capo a qualsiasi persona fisica o giuridica, ad esercitare il diritto a prescindere dalla dimostrazione di un proprio interesse, esige una disciplina quanto più scevra da «vincoli» e «limiti», nei quali è insito il pericolo di una compressione totale dell'operatività dell'istituto. Che quella in materia ambientale incarni una fattispecie speciale di accesso, distinguendosi da quella generale contemplata dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 per due principali caratteristiche ovvero l'estensione del novero dei soggetti legittimati all'accesso ed il contenuto delle cognizioni accessibili, è, ormai, una convinzione ampiamente maturata nella più consolidata dottrina e giurisprudenza. L'articolo 3 del d.lgs 195/2005 chiarisce, infatti, che le informazioni ambientali spettano a chiunque le richieda, senza necessità, in deroga alla disciplina generale sull'accesso ai documenti amministrativi, di dimostrare un proprio particolare interesse. La medesima disposizione estende il contenuto delle notizie accessibili alle informazioni ambientali, assicurando una tutela più ampia di quella garantita dalla legge 241/1990, oggettivamente circoscritta ai soli documenti amministrativi già formati e posseduti dalla pubblica amministrazione[7].

L'attuale impianto normativo in materia, costruito sulla base della direttiva 4/2003/CE, si fonda sulla logica della diffusione, dell'agevolazione per la più ampia utilizzazione e della promozione dell'istituto, la cui strategica rilevanza ai fini della tutela dell'ambiente è

[7] T.A.R. Lazio, Roma, Sez. III ter, 28 giugno 2006, sentenza n. 5272, pronunciandosi su un diniego di accesso alle informazioni ambientali (il ricorso è stato accolto ed è stato consentito alla ricorrente di estrarre copia della documentazione richiesta), evidenziando la natura particolare del diritto di accesso in materia ambientale, sostiene che *non risulta necessaria, ai fini dell'accesso, la puntuale indicazione degli atti, essendo sufficiente una generica richiesta di informazioni sulle condizioni di un determinato contesto, che deve essere specificato, per costituire in capo all'amministrazione, l'obbligo di acquisire tutte le notizie relative allo stato della conservazione e della salubrità dei luoghi interessati dall'istanza, elaborarle e comunicarle al richiedente.*

conclamata ad ogni livello[8] e richiede, per ciò stesso, un impegno concreto da parte di ogni Stato membro, affinché assuma il rango di criterio-guida nella politica ambientale.
Sotto quest' aspetto, il tema offre interessanti spunti di riflessione, in quanto intercetta il problema della competenza legislativa in materia di accesso alle informazioni ambientali. Recentemente, con sentenza 1 dicembre 2006, n. 399, la Corte Costituzionale affronta la dibattuta questione della legittimità costituzionale di una legge statale (d. lgs. 195/2005) relativa all'accesso nel settore ambientale. Pur non trattandosi di materia rientrante nella «tutela dell'ambiente», di competenza esclusiva statale, ai sensi dell'articolo 117, comma 2, lett. s, della Costituzione, inserendosi, al contrario nel vasto ambito della tutela del diritto di accesso ai documenti amministrativi, non è, per ciò stesso, esclusa dalla competenza legislativa dello Stato. Infatti, l'accesso ai documenti amministrativi attiene ai «livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali», di cui all'articolo 117, comma 2, lett. m, della Costituzione (in questo senso si esprime anche la legge 241/1990, come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, che fa salva la *potestà della Regione e degli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, di garantire livelli ulteriori di tutela*). Ne emerge un sistema composito di tutela, che affida allo Stato la disciplina dei livelli essenziali e alla Regione e agli altri enti locali, eventualmente, la disciplina dei livelli ulteriori. Sulla base di queste considerazioni, la Corte Costituzionale dichiara la legittimità costituzionale del d.lgs. 195/2005, incombendo allo Stato il dovere di fissare i livelli essenziali di tutela, validi per l'intero territorio nazionale, anche in questo settore.

2. La «particolare» connotazione dell'informazione ambientale nel settore del nucleare.

Gli effetti pregiudizievoli che possono derivare dalle radiazioni ionizzanti prodotte dall'emergenza nucleare, la cui capacità di aggressione si manifesta anche, ben oltre, il

[8] La Corte di Giustizia Europea, intervenuta in diverse occasioni sulla portata della direttiva 90/313/CE e, poi, su quella del 2003, offre un'interpretazione delle disposizioni e dei principi, in esse contenute, quanto più aderenti allo spirito con cui le stesse sono state adottate, nell'ottica, cioè, di una fortificazione del diritto all'accesso in materia ambientale, cui è connessa la semplificazione di tempi e procedure. In particolare, con sentenza 21 aprile 2005 (causa C 186/04) si è pronunciata sulla perentorietà del termine previsto in capo alla pubblica amministrazione per mettere a disposizione la documentazione ambientale richiesta. La perentorietà del termine si ricava dalle ratio sottesa alle disciplina consistente nell'assicurare effettività e tutela all'avente diritto ad ottenere informazioni di carattere ambientale. Per un commento alla sentenza, v. di A. Gratani, *Accesso all'informazione ambientale e termini perentori per la pubblica amministrazione*, in Riv. Giur. Amb., 5/05, 800 e ss.

luogo di diramazione delle radiazioni stesse, pongono il problema del «nucleare» al centro di un nutrito dibattito sia nazionale che internazionale.

E' opportuno segnalare, a tal proposito, che il tema viene affrontato, con vivace interesse, anche in Italia, nonostante la decisione adottata dal nostro Paese, a seguito del referendum del 1987, di imboccare la via dell'abbandono di tale fonte di energia. Infatti, pur a fronte della rinuncia alla strategia nucleare, non si può affermare che l'Italia sia un paese «declunearizzato», se sol si pensa al delicato problema dello smaltimento dei prodotti e dei rifiuti radioattivi[9]. Tra l'altro, sembrano diffondersi, seppur timidamente, atteggiamenti favorevoli alla ripresa dei programmi nazionali per lo sviluppo delle tecnologie nucleari applicate al settore energetico, suffragati dalla convinzione che solo il nucleare sia in grado di risolvere i problemi e soddisfare le esigenze del mondo industrializzato[10]. La questione, quindi, è di grande attualità, non risultando affatto circoscritta ad ambiti geografici particolari extranazionali, bensì coinvolgendo anche il nostro Paese.

Il primo atto rilevante, adottato in sede internazionale, è il Trattato istitutivo della Comunità Europea dell'Energia Nucleare (Euratom), ratificato dall'Italia con legge 14 ottobre 1957, n. 1203 (Ratifica ed esecuzione dei seguenti Accordi internazionali, firmati a Roma, il 25 marzo 1957: a - Trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica ed atti allegati; b -Trattato che istituisce la Comunità economica europea ed atti allegati; c - Convenzione relativa ad alcune istituzioni comuni alla Comunità europea). In particolare, in base all'articolo 2 del Trattato, la Comunità deve, tra gli altri doveri compiti e funzioni, ….*stabilire norme di sicurezza uniformi per la protezione sanitaria della popolazione e dei lavoratori, vigilare sulla loro applicazione; garantire che le materie nucleari non vengano distolte dalle finalità cui sono destinate….* Se il Trattato traccia le linee programmatiche su cui deve fondarsi la politica ambientale con riferimento al particolare settore del nucleare, è la direttiva 27 novembre 1989, n. 618 Euratom, concernente «l'informazione della popolazione sui provvedimenti di protezione sanitaria applicabili e sul comportamento da adottare in caso di emergenza radioattiva» a costituire il principale riferimento normativo in materia, capace di orientare concretamente comportamenti e scelte, tanto delle pubbliche autorità, quanto dei

---

[9] Per il problema dei rifiuti radioattivi, c.fr, tra gli altri, M. A. Mazzola, *L'inesauribile energia nucleare (italiana) in merito all'ordinanza del Commissario delegato per la sicurezza dei materiali nucleari, del 10 novembre 2003, n. 13*, in Riv. Giur. Amb., 3-4/2004, 578 e ss.

[10] Così P. M. Putti, *L'informazione ambientale e la comunicazione di rischio: il "problema" del nucleare*, in Resp. Civ. e prev., 1/2004, 259 e ss.

cittadini (di ogni soggetto, cioè, interessato all'emergenza radioattiva, per il ruolo che riveste o per il pregiudizio che può ricevere). L'articolo 5 sancisce il dovere per gli Stati – membri di vigilare affinché la popolazione coinvolta dall'emergenza radioattiva o che, comunque, rischia di esserlo, sia adeguatamente informata sulle misure di protezione sanitaria ad essa applicabili e sul comportamento da adottare in caso di allarme.

Se, in generale, l'informazione in materia ambientale assume una strategica rilevanza, ai fini di una preventiva e, quindi, maggiormente efficace, tutela dell'ambiente, in campo nucleare sembra assumere una connotazione ancora più singolare, per la funzione, non solo e non tanto, divulgativa, quanto piuttosto «operativa» che essa stessa assolve e che vale a conferirle il ruolo di «informazione sanitaria», per la natura delle notizie, nozioni e conoscenze che ne sono oggetto[11].

Dall'articolato sistema normativo definito nella direttiva, si ricava una disciplina attenta alle diverse circostanze temporali in cui si manifesta l'allarme – nucleare; l'articolo 5 è dedicato all'informazione c.d. «preventiva» mentre l'articolo 6 a quella c.d. di «emergenza». La distinzione si fonda sull'attualità o meno del rischio e si riflette in una differenza di funzioni, che devono essere espletate dall'una o dall'altra tipologia di informazione[12]. L'informazione preventiva è volta ad educare la popolazione verso un determinato comportamento e consta di requisiti minimi, dovendosi indicare i seguenti elementi: natura e caratteristiche della radioattività ed effetti su persone e ambiente; casi di emergenza radiologica presi in considerazione e conseguenze per la popolazione e per l'ambiente; comportamenti da adottare in tali eventualità; autorità responsabili degli interventi e delle misure previste per informare, allestire, proteggere, soccorrere la popolazione. L'articolo 6 contempla un'ipotesi diversa ovvero quella in cui si realizza un'emergenza radioattiva, che impone l'obbligo di tempestiva comunicazione di ogni fatto relativo all'emergenza e di comportamenti da adottare nel caso concreto alle sole popolazioni effettivamente interessate e coinvolte[13].

Il fatto che un diritto – dovere di informazione sia contemplato in una direttiva adottata precedentemente a quella (90/313/CE) che, per la prima volta, introduce una generale nozione di «informazione ambientale», è dimostrativo della centralità assunta dall'informazione nell'ambito della gestione del rischio connesso a talune particolari

[11] Così, P. M. Putti, *op. cit.*
[12] Così, P. M. Putti, *op. cit.*
[13] La differenza è riproposta, anche, nel decreto legislativo che ha recepito la direttiva Euratom, ovvero il d. lgs. 230/1995, che, all'articolo 130 e all'articolo 131, disciplina, rispettivamente, l'informazione preventiva e l'informazione di urgenza.

attività, tra cui, a pieno titolo, rientrano quelle collegate all'utilizzazione di energia nucleare[14]. I rischi insiti in attività pericolose ma necessarie al progresso ed al funzionamento del sistema economico, sociale, tecnologico, per quanti risultati apprezzabili possano raggiungersi in relazione all'abbassamento del loro livello, non sono destinati (non almeno allo stato dei fatti) al completo azzeramento. In questa prospettiva appare decisivo ed anzi indispensabile il ricorso ad uno strumento di tutela, quale l'informazione ambientale, capace di arginare la diffusione incontrollata del rischio, rendendolo accettabile e fronteggiabile attraverso l'adozione di misure atte a ridurre l'entità dei danni e di ogni conseguenza derivante alle popolazioni esposte.

3. Il «limitato» ambito applicativo della direttiva 89/619 Euratom nell'interpretazione della Corte di Giustizia Europea: non opera l'obbligo di informazione nel caso di impiego di energia nucleare a fini militari (Corte di Giustizia Ce, 9 marzo 2006, C – 65/04).

L'informazione ambientale va intesa nel duplice significato di diritto dei cittadini di ottenere notizie e dati relativi ad ogni elemento e fattore capace di incidere sull'equilibrio ambientale e di dovere delle competenti autorità di diffondere e pubblicizzare attività e informazioni aventi ad oggetto il bene tutelato.
L'Agenda 21, testo fondamentale emerso dal summit di Rio del 1992 – Conferenza delle Nazioni Unite – affrontando il tema della partecipazione del pubblico al processo legislativo, amministrativo ed organizzativo in relazione a quello dello sviluppo sostenibile, sancisce il dovere di assicurare l'accesso da parte del pubblico alle «informazioni ambientali». La Convenzione di Aarhus[15], del giugno del 1998, riconoscendo espressamente i diritti delle presenti e future generazioni ad abitare un ambiente adeguato alla salute ed al benessere, chiarisce che l'estrinsecazione della libertà di accesso all'informazione è condizionata dall'atteggiamento *collaborativo* delle autorità competenti, le quali, non solo sono investite del dovere di rispondere a richieste inoltrate (c.d. fondamenti *reattivi* facenti seguito a richieste specifiche) ma anche dell'obbligo di rendersi spontaneamente promotrici dell'iniziativa di raccolta e disseminazione delle

[14] L'importanza dell'informazione ambientale in relazione ad attività di rischio è dimostrata dall'emanazione di altre direttive, quali la 82/501/CE, relativa alla prevenzione degli incidenti connessi con determinate sostanze pericolose, la 85/337/CE, la 97/11/CE, la 96/82/CE ecc.
[15] Tre sono gli obiettivi principali della Convenzione: libertà di accesso all'informazione, diritto del pubblico alla partecipazione, predisposizione di meccanismi giudiziari e di ogni altro necessario per far osservare questi diritti.

informazioni concernenti l'ambiente (c.d. fondamenti *attivi*)[16]. L'assolvimento dei doveri spettanti agli Stati, quindi, costituisce un presupposto necessario al fine di garantire, sostanzialmente e non solo formalmente, il diritto all'informazione ambientale, in quanto un flusso regolare, costantemente aggiornato e scrupolosamente monitorato, di informazioni assicura un'adeguata conoscenza dello «status» dell'ambiente.

Tale dovere di divulgazione assume una consistenza ancora maggiore in situazioni in cui risulti concreto ed attuale il pericolo di compromissione dell'ambiente e della salute umana, essendo, in tali casi, funzionale alla possibilità di prevenzione o di attenuazione del danno. L'impegno delle autorità competenti nella raccolta e nella diffusione di dati ed informazioni, nell'organizzazione e nella predisposizione di sistemi, dotati di un'elevata capacità di trasmissione e pubblicizzazione di notizie, costituiscono le fondamenta del diritto all'informazione ambientale. Nel settore nucleare, il principio di «necessaria collaborazione» delle autorità pubbliche viene enfatizzato, come palesemente dimostrato dalla relativa normativa, di cui gli articoli 30 EA e 31 EA (Trattato Euratom) esprimono spirito e ratio, fungendo da cornice normativa di ogni provvedimento adottato nel settore. Gli articoli 30 EA e 31 EA prevedono l'istituzione nella Comunità Europea di norme fondamentali relative alla protezione sanitaria della popolazione e dei lavoratori contro i pericoli derivanti dalle radiazioni ionizzanti[17]. Sulla base del Trattato ed in vista del perseguimento degli obiettivi in esso annunciati, sono state emanate ed ancora continuano ad esserlo direttive, decisioni, regolamenti che, pur interessando ambiti differenti, risultano accomunate da un unico denominatore: la protezione dei soggetti dagli effetti devastanti delle radiazioni ionizzanti[18].

Il 27 novembre 1989, il Consiglio, nel pieno rispetto del Trattato CEEA, adotta la direttiva 89/618, concernente *l'informazione della popolazione sui provvedimenti di protezione sanitaria applicabili e sul comportamento da adottare in caso di emergenza radioattiva*

---

[16] Sui concetti di fondamenti *attivi* e *reattivi* v.di, tra gli altri, J. Harrison, *Legislazione ambientale e libertà di informazione: la Convenzione di Aarhus*, in Ri. Giur. Amb., 1/2000, 27 e ss.

[17] Il Trattato Euratom è stato firmato a Roma nel 1957. In generale, il Trattato mira a contribuire alla formazione e allo sviluppo delle industrie nucleari europee, affinché possa trarsi beneficio dallo sviluppo dell'energia atomica, garantendo la sicurezza dell'approvigionamento.

[18] I provvedimenti si rivolgono agli Stati membri, ad esempio, affinché i lavoratori esposti ricevano un'informazione adeguata nel settore della radioprotezione – direttiva 80/836 Euratom - ; affinché siano adeguatamente presi in considerazione i rischi di incidenti rilevanti connessi con determinate attività industriali – direttiva 82/501 CEE e direttiva 86/610 CEE - ; affinché si garantisca uno scambio rapido di informazioni, in caso di emergenza radioattiva tra i vari Stati – decisione 87/600 Euratom e così via.

che, ancora oggi, nonostante nel settore si registrino interventi successivi ad essa[19], rappresenta il principale riferimento normativo in relazione alle situazioni di emergenza radioattiva ed al relativo dovere di informazione. Secondo l'articolo 5 della suddetta direttiva, gli Stati membri devono assicurare alle popolazioni *a rischio* informazioni circa l'entità del pericolo ed indicare, contestualmente, comportamenti e misure da adottare per la neutralizzazione o, quanto meno, per il contenimento degli effetti nocivi causati da un'emergenza radioattiva. Il comma 3 del medesimo articolo investe gli Stati del dovere di garantire che alle popolazioni siano comunicate le notizie, a prescindere da una specifica richiesta. Ne deriva, già ad un'iniziale interpretazione letterale, il dovere degli Stati membri, in persona delle autorità competenti, di diffusione e pubblicizzazione di informazioni ambientali.

Sulla portata delle disposizioni richiamate, al fine di circoscriverne l'ambito applicativo, interviene, con una certa frequenza, la Corte di Giustizia Europea, che, a seguito di un'attività ermeneutica svolta secondo criteri *restrittivi*, ricava una «limitata» operatività dell'obbligo sancito a livello comunitario e fondato sulla combinazione di principi (contenuti nel Trattato Euratom) e di dettagliate disposizioni (oltre che nel Trattato esse sono contenute nella direttiva 89/618). Con sentenza 1 marzo 2006, sez. I, causa C-65/04, la Corte, pronunciandosi in occasione di un'emergenza radioattiva causata dai lavori di riparazione del sottomarino a propulsione nucleare delle forze navali del Regno Unito, il *Tireless*, effettuati nel porto di Gibilterra, si allinea ad un orientamento consolidato (la Corte di Giustizia Europea, infatti, precedentemente aveva affrontato la questione; cfr. la sentenza del 12 aprile 2005, causa C-61/03; Commissione/Regno Unito) escludendo l'obbligo di informazione, di cui alla direttiva 89/618, nell'ipotesi di impiego militare dell'energia nucleare. L'applicazione delle disposizioni summenzionate alle installazioni, ai programmi di ricerca ed alle altre attività militari potrebbe essere, secondo quanto osservato dalla Corte, tale da compromettere interessi essenziali della difesa nazionale degli Stati membri.

---

[19] Dopo l'incidente di Chernobyl, nel 1986, l'U.E. ha cominciato ad occuparsi della sicurezza delle installazioni nucleari, in particolare nei paesi candidati, assumendo una serie di iniziative (anche modificative ed integrative di direttive comunitarie), volte a garantire la prevenzione degli incidenti e l'attenuazione delle conseguenze; l'attuazione di tutte le misure supplementari per la sicurezza degli impianti nucleari; la sicurezza a lunga scadenza di tutti i materiali compresi i residui radioattivi ed i combustibili esauriti.

Già precedentemente la Corte[20], a proposito dell'art. 37 EA, ha ritenuto non dovesse applicarsi allo smaltimento dei residui radioattivi provenienti da installazioni militari; il Trattato riguarda solo le utilizzazioni civili dell'energia nucleare e le disposizioni del capo di quest'ultimo relativo alla protezione sanitaria non possono avere un ambito di applicazione più esteso di quello delle disposizioni inserite in altri capi dello stesso Trattato. La posizione della Corte viene contrastata dalla Commissione, che fonda la sua opinione, favorevole all'applicazione dell'art. 37 EA anche alle attività militari, sul fatto che il Trattato non contiene alcuna disposizione espressa che le escluda, in via generale, dal suo ambito d'applicazione. Pur avallando la Corte le argomentazioni del Regno Unito e della Repubblica Francese e, quindi, sancendo l' inapplicabilità delle suddette disposizioni alle attività militari, per l'evidente rischio di compromissione del contrapposto interesse alla segretezza, intimamente connesso agli interessi essenziali della difesa nazionale degli Stati membri, ribadisce l'obbligo incombente su ogni Stato membro di predisporre, in forme diverse e con mezzi adeguati, un sistema appropriato di tutela dell'ambiente e della salute. L'interpretazione, fornita dalla Corte, del Trattato e di ogni norma relativa all'utilizzazione dell'energia nucleare non può e non deve consentire agli Stati membri un atteggiamento eccessivamente *rilassato* sotto il profilo della salvaguardia dell'ambiente e della salute dei cittadini, trattandosi di beni la cui tutela e protezione condiziona, in maniera considerevole, la crescita e lo sviluppo della società. La Corte, sia in occasione della pronuncia del 2005 che nella recente del 2006, sottolinea che nessuna attività ermeneutica può considerarsi legittima se va ad indebolire il sistema di tutela dell'ambiente e della salute delle popolazioni ed, anzi, esorta gli Stati membri ad adottare misure adeguate di protezione sulla base delle disposizioni pertinenti del Trattato Ce, ove il Trattato Euratom e le direttive emanate in sua applicazione non fornissero strumenti specifici per perseguire l'obiettivo.

Il doveroso bilanciamento di interessi da effettuarsi per la risoluzione del riscontrato conflitto tra due valori, entrambi meritevoli di tutela (l'ambiente e la difesa nazionale), si risolve, quindi, a favore della difesa nazionale degli Stati, che, nell'opinione della Corte, rischia di essere gravemente ed irrimediabilmente compromessa della pubblicizzazione di determinate notizie e informazioni. Dalla tesi propugnata, quindi, emerge che l'impiego dell'energia nucleare a fini militari esuli dalla sfera di applicazione di tutte le disposizioni

[20] Si tratta della sentenza del 12 aprile 2005, causa C-61/03: il Regno Unito e la repubblica Francese replicavano che l'articolo 37 EA non si applicava alle installazioni militari, non esistendo tra l'altro nessun obbligo del Regno Unito di fornire alla Commissione dati relativi allo smantellamento del reattore Jeason.

del Trattato CEEA e, di conseguenza, da quella di diritto secondario che, a pena di nullità, non può eccedere la sfera applicativa del rispettivo fondamento normativo. L'inapplicabilità dell'articolo 31EA alle attività militari comporta l'inapplicabilità della direttiva (emanata sulla base di principi e obiettivi sanciti nel Trattato) alle dette attività militari. Tuttavia, le conclusioni della Corte non diminuiscono l'importanza cruciale rivestita dalla finalità di proteggere la salute e l'ambiente contro rischi connessi all'impiego dell'energia nucleare, compreso quello a scopi militari, rientrando tra i poteri-doveri di ogni Stato l'adozione di appropriate misure di protezione e tutela.

L'orientamento formatosi in seno alla giurisprudenza comunitaria sembra privilegiare, a fronte di un pericolo non potenziale ma concreto ed attuale all'ambiente ed alla salute delle popolazioni esposte, l'interesse alla difesa nazionale di uno Stato, sulla base di una distinzione (quella tra impiego di energia nucleare a fini militari e impiego dell'energia nucleare per fini diversi da quelli militari) che non corrisponde ad un differente impatto sull'ambiente. Un regime giuridico diversamente articolato, che svincoli gli Stati dal dovere di informazione ambientale, è giustificato dall'attenuata capacità di aggressione ai beni tutelati e non da valutazioni che, aprioristicamente ed avallando forzature interpretative, escludono dall'ambito operativo della disciplina ispirata alla protezione dell'ambiente, fonti di pericolo per esso. Dal tenore della disposizione (articolo 5 della direttiva 89/618) non traspare l'intenzione di applicare un disciplina speciale all'ipotesi di utilizzazione di energia nucleare per fini militari e, quindi, di elevarla al rango di eccezione rispetto alla regola generale, che prescrive l'obbligo di divulgazione di notizie e informazioni al fine di evitare o di contenere gli effetti nocivi derivanti da un'emergenza radioattiva. Un trattamento giuridico differenziato avrebbe richiesto e, considerata l'attenzione rivolta dalle istituzioni comunitarie all'ambiente ed alle problematiche connesse, sicuramente ottenuto, un' esplicita previsione. Tra l'altro, la stessa convenzione di Aarhus, pietra miliare dell'informazione ambientale, sulla base dei cui principi dovrebbe essere scolpita la normativa riguardante la materia, a proposito delle esenzioni, dispone che le motivazioni per un rifiuto (a fornire le informazioni) debbano essere interpretate in maniera restrittiva, tenendo conto dell'interesse del pubblico. Il rifiuto a fornire informazioni deve essere dato per iscritto ed indicare le modalità per accedere alla revisione della decisione[21]. L'effettiva libertà di accesso alle informazioni e la realizzazione piena del diritto ruotano attorno a due elementi principali, ovvero quello della

[21] J. Harrison, *op. cit.*

collaborazione attiva e necessaria delle autorità competenti e quello delle esenzioni, la cui ampia previsione rischia di mortificare lo spirito di leggi e provvedimenti adottati per preservare l'equilibrio ecosistemico ed arginare i pericoli generati da emergenze radioattive.

Le conseguenze di una incontrollata e incontrollabile (non sussistendo un dovere di diffusione di informazioni, viene meno anche quello di approvvigionamento e raccolta delle stesse, a discapito di una generale e più completa visione dello status dell'ambiente e di ogni circostanza capace di alterarlo) utilizzazione di una delle più pericolose tecnologie di tutti i tempi si perpetuano negli anni, minando alla base l'interesse alla «sicurezza ambientale», con gravi ripercussioni sulla sopravvivenza stessa della società umana[22]. L'elevato rischio di compromissione definitiva e irreparabile dell'ambiente e della salute umana, collegata all'impiego di energia nucleare, non può consentire di modellare la disciplina in base alla destinazione ad essa riservata (fini militari e fini civili), creando differenziazioni non giustificate da più attenuate forme di pregiudizio. La catastrofe Chernobyl, datata 26 aprile 1986, conferma la necessità di prestare adeguata attenzione al settore nucleare, avendo il numero di persone morte per malattie da radiazioni e quello di soggetti colpiti da malattie letali, come tumori e leucemie, raggiunto cifre altissime. A prescindere dall'ingente danno economico, la catastrofe di Chernobyl ancora produce effetti pregiudizievoli sulla salute umana, in particolare dal punto di vista genetico per le future generazioni. A causa della scarsa informazione durante il periodo sovietico, non sembra essere compreso appieno, da parte di tutti, il significato della catastrofe[23].

A seguito dell'incidente avvenuto a Chernobyl, l'Unione Europea ispessisce la produzione normativa nel campo del nucleare, sollecitando gli Stati membri ad adottare misure appropriate non solo per evitare la riproposizione di un simile evento, ma anche per tentare di neutralizzare gli effetti collegati alla catastrofe (da ultimo, Regolamento del 6 novembre 2006, n. 1635, relativo alle condizioni di importazione dei prodotti agricoli

---

[22] Il concetto di sicurezza ambientale è connesso a quello di sicurezza nazionale in generale. Sul concetto, cfr. G. Bovaeva, *Il concetto di sicurezza ambientale nella federazione Russa e in particolare il problema della sicurezza nucleare*, in Riv. Giur. Amb., 5/2001, 723 e ss. che evidenzia la portata più ampia dell'attuale concetto di sicurezza ambientale, in particolar modo soffermando l'attenzione sulla Russia. In precedenza, esso si basava sull'idea della produzione ecologicamente sicura, con il tempo, si è arricchito di significati e di finalità, orientandosi alla conservazione della natura, concepita come indispensabile per la sopravvivenza della specie umana.

[23] G. Bovaeva, *op. cit.*

originari dei paesi terzi dopo l'incidente verificatosi nella centrale nucleare di Chernobyl, ecc).

L'orientamento giurisprudenziale, consolidatosi a livello comunitario, attraverso un'attività ermeneutica ispirata alla realizzazione piena del diritto all'informazione ambientale e di ogni altro diverso sistema di protezione dell'ambiente e, quindi, della tutela effettiva dell'ambiente, deve implementare il sistema elaborato dalle istituzioni comunitarie a difesa dell'ambiente e della salute umana. L'intervento della Corte (9 marzo 2006, C-65/04), pur escludendo l'applicabilità del Trattato e delle direttive in caso di utilizzazione di energia nucleare, non esonera gli Stati membri dal dovere di adottare misure adeguate ad arginare i danni che potrebbero, in caso di inerzia, colpire irrimediabilmente l'ambiente e la salute dei cittadini.

Bibliografia

Bovaeva G., *Il concetto di sicurezza ambientale nella federazione Russa e in particolare il problema della sicurezza nucleare*, in Riv. Giur. Amb., 5/2001;

Franoso F., *Il diritto di accesso alle informazioni ambientali*, in Riv. Giur. Amb., 5/04;

Grassi S., *Considerazioni introduttive su libertà di informazione e tutela dell'ambiente*, in AA.VV., *Nuove dimensioni nei diritti di libertà*. Scritti in onore di P. Barile, Padova, Cedam, 1990;

Gratani A., *Accesso all'informazione ambientale e termini perentori per la pubblica amministrazione*, in Riv. Giur. Amb., 5/05;

Harrison J., *Legislazione ambientale e libertà di informazione: la Convenzione di Aarhus*, in Ri. Giur. Amb., 1/2000;

Mazzola M.A., *L'inesauribile energia nucleare (italiana) in merito all'ordinanza del Commissario delegato per la sicurezza dei materiali nucleari, del 10 novembre 2003, n. 13,* in Riv. Giur. Amb., 3-4/2004;

Pelosi E., *Rafforzamento dell'accesso all'informazione ambientale alla luce della direttiva 2003/4/CE*, in Riv. Giur. Amb., 1/2004;

Putti P.M., L'informazione ambientale e la comunicazione di rischio: il "problema" del nucleare, in Resp. Civ. e prev., 1/2004;

Vitello V., *Il diritto di accesso agli atti in materia ambientale alla luce del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 195*, in Riv. Giur. Amb.

L'attuale disciplina dell'IVA negli scambi intra- comunitari

di Eugenio Romanelli Grimaldi

Spetta al Giudice nazionale valutare i caratteri delle attività svolte dalle Fondazioni bancarie

di Salvatore Lepre[1]

Corte di giustizia (seconda sezione). Sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04. Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA.

Domanda di pronuncia pregiudiziale: Corte Suprema di Cassazione – Italia.

«Aiuti concessi dagli Stati – Artt. 87 CE e 88 CE – Banche – Fondazioni bancarie – Nozione d'impresa – Riduzione dell'imposta diretta sui dividendi percepiti dalle fondazioni bancarie –

Qualificazione come aiuto di Stato – Compatibilità con il mercato comune – Decisione della Commissione 2003/146/CE – Giudizio di validità – Irricevibilità – Artt. 12 CE, 43 CE e 56 CE – Divieto di discriminazione – Libertà di stabilimento – Libera circolazione dei capitali»

(La sentenza è attualmente reperibile in curia.eu.int)

I QUESITI POSTI ALLA CORTE E LE NORME NAZIONALI RILEVANTI IN MATERIA

1.- La sentenza che qui si annota riguarda l'annosa questione relativa alla compatibilità con il diritto comunitario del regime tributario applicabile alle fondazioni di origine bancaria.

La questione è stata proposta in una ordinanza di rinvio pregiudiziale adottata dalla V Sezione della Corte di cassazione il 23 marzo 2004. Il giudice nazionale chiede alla Corte comunitaria di verificare se le fondazioni bancarie debbano considerarsi imprese ai sensi della normativa del Trattato CE in materia di concorrenza ed, in particolare, di aiuti

[1] Dottorando di ricerca in diritto della concorrenza e del mercato nell'Unione Europea nell'Università degli Studi Suor Orsola Benincasa di Napoli

di Stato (primo quesito); se, in conseguenza, tali enti siano sottoposti alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato - artt. 87 e 88 CE - (secondo quesito); ed, in caso di risposta affermativa al precedente quesito, se le agevolazioni fiscali in contestazione nella presente causa debbano considerarsi aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 CE (terzo quesito); inoltre se debba considerarsi legittima la decisione della Commissione del 22 agosto 2002 [2], con la quale è stata ritenuta inapplicabile la disciplina sugli aiuti di Stato alle fondazioni di origine bancaria (quarto quesito); ed infine, se il riconoscimento di un regime fiscale più favorevole sulla distribuzione degli utili delle imprese bancarie conferitarie, esclusivamente nazionali, controllate dalle fondazioni, costituisca una discriminazione ai danni di altre imprese operanti nello stesso mercato e, al tempo stesso, una violazione dei principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali, in relazione agli artt. 12, 43 ss. e 56 ss. CE (quinto quesito).

Per comprendere appieno le conclusioni a cui è giunto il giudice comunitario è indispensabile richiamare le disposizioni nazionali più rilevanti in materia di fondazioni bancarie. La legge 29 dicembre 1962, n. 1745 [3] prevede una ritenuta d'acconto sui dividendi distribuiti dalle società. L'art. 10 bis della predetta legge, però, esenta da tale misura le persone giuridiche pubbliche e le fondazioni esenti dall'imposta sulle società che hanno esclusivamente scopo di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica. Il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601[4] all'art. 6 prevede una riduzione della metà dell'imposta sulle società per gli enti attivi nei settori dell'assistenza sociale, della sanità, dell'educazione, della cultura e simili.

Il giudizio a quo riguarda l'estensione alle fondazioni bancarie delle agevolazioni fiscali ora menzionate. Si ricorda che l'istituzione delle c.d. fondazioni bancarie è da inserirsi nel più ampio quadro relativo alla privatizzazione delle Casse di Risparmio e degli Istituti di credito di diritto pubblico, avviata a partire dal 1990, dunque ben dopo l'entrata in vigore delle predette agevolazioni tributarie. I radicali mutamenti intervenuti a livello comunitario, nel senso della liberalizzazione e della concorrenza e, conseguentemente, della riduzione del potere pubblico di autorizzazione, indirizzo e controllo del mercato creditizio, spinsero l'Italia a predisporre una serie di interventi normativi per adeguarsi alle regole europee e dotare il sistema creditizio nazionale di più idonei strumenti per sostenere la prevista maggiore concorrenza.

---

[2] dec. n. 2003/146/CE in *G.U.U.E.,* n. L 55 del 1° marzo 2003, p. 56 a 64
[3] *G.U.R.I.,* 7 gennaio 1963, n. 5, p. 61
[4] *G.U.R.I.*, 16 ottobre 1973, n. 268, p. 3

La prima fase del processo di privatizzazione è iniziata con la legge 30 luglio 1990, n. 218 [5] e dal decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356[6], che hanno trasformato le banche pubbliche in società bancarie per azioni. L'art. 1 del D.lgs. n. 356/90 ha permesso agli enti pubblici creditizi di scorporare l'azienda bancaria e di conferirla ad un nuovo soggetto, costituitosi in forma di società per azioni, la proprietà del cui pacchetto azionario veniva attribuita ai c.d. enti conferenti, continuazione giuridica delle vecchie casse di risparmio. Nascevano in tal modo due soggetti distinti: da una parte la banca conferitaria svolgente l'attività bancaria, dall'altra l'ente conferente con il compito di amministrare la partecipazione bancaria e di perseguire fini di interesse pubblico e di utilità sociale, principalmente nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte e della sanità. Agli enti pubblici conferenti, ai quali venne attribuita nella prassi la denominazione di fondazioni, era riconosciuta dalla prevalente dottrina natura di enti non commerciali, sì da giustificare un regime fiscale di favore nei loro confronti. Fino al 1994 le fondazioni avevano l'obbligo del mantenimento della maggioranza del capitale sociale delle banche conferitarie. Con l'entrata in vigore della legge 30 luglio 1994, n. 474[7] e con la direttiva del Ministro del Tesoro del 18 novembre 1994[8] tale obbligo è stato eliminato e sono stati introdotti incentivi fiscali per la dismissione delle partecipazioni detenute dalle fondazioni.

Con l'intento di dare compiutezza al processo di privatizzazione delle banche iniziato con la legge "Amato", il legislatore interveniva nuovamente in materia con la legge 23 dicembre 1998, n. 461 con il relativo decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153[9]. L'art. 2 del D.lgs. 153/99 definisce le fondazioni bancarie persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia gestionale, che perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto dai rispettivi statuti.

Per quanto riguarda l'ambito tributario, l'art. 12 del D.lgs. 153/99 prevede che le fondazioni bancarie che hanno adeguato i propri statuti alle disposizioni del decreto stesso siano considerate enti non commerciali, anche se perseguono le proprie finalità statutarie attraverso le imprese strumentali. Il predetto articolo, al secondo comma, estende alle fondazioni bancarie che hanno adeguato i propri statuti alle disposizioni del

[5] in *G.U.R.I.,* 30 luglio 1990, n. 182, p. 8, legge "Amato"
[6] nel suppl. ord. alla *G.U.R.I.* del 3 dicembre 1990, n. 282, p. 5
[7] in *G.U.R.I.* del 30 luglio 1994, n. 177, p. 5
[8] direttiva "Dini" in *G.U.R.I.*, n. 273 del 22 novembre 1994
[9] rispettivamente in *G.U.R.I.*, n. 4 del 7 gennaio 1999, p. 4 e *G.U.R.I.*, n. 125 del 31 maggio 1999, p. 4, seconda fase del processo di privatizzazione che suole essere ricordato come riforma "Ciampi"

decreto e operanti nei "settori rilevanti" il regime previsto dall'art. 6 del D.P.R. n. 601/73. Lo stesso regime si applicava, fino all'adeguamento dei rispettivi statuti al D.lgs. n. 153/99, alle fondazioni bancarie non aventi natura di enti commerciali che avessero perseguito in prevalenza fini di interesse pubblico e di utilità sociale nei settori indicati nell'art. 12 del D.lgs. 356/90 e successive modificazioni. Infine al terzo comma dell'art. 12 è prevista la perdita dell'agevolazione fiscale in caso di possesso, successivamente al 31 dicembre 2005, di una partecipazione di controllo nella società bancaria conferitaria.

LA NOZIONE DI IMPRESA E L'ATTIVITÀ DELLE FONDAZIONI BANCARIE

2. – La controversia prende avvio dalla richiesta della Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, ai sensi dell'art. 10 bis della legge n. 1745/62, per il riconoscimento dell'esonero dalla ritenuta d'imposta per l'anno 1998 sugli utili percepiti a seguito della partecipazione in società bancarie (Cassa di Risparmio di San Miniato e Società Casse Toscane Spa, alla quale è subentrata la Cassa di Risparmio di Firenze), respinta dalla Direzione Regionale delle Entrate per la Toscana. La Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, insieme con la Cassa di Risparmio di San Miniato Spa e la Cassa di Risparmio di Firenze Spa hanno impugnato, con esito negativo, il provvedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze. Viceversa, in appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Firenze veniva accolto il ricorso. Avverso tale decisione il Ministero dell'Economia e delle Finanze proponeva ricorso dinanzi alla Corte di cassazione, la quale, a sua volta, rimetteva al giudizio della Corte di giustizia la soluzione della controversia formulando ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE le domande pregiudiziali già sopra menzionate.

Le prime due questioni sono state poste alla Corte UE per chiarire se le fondazioni bancarie, poiché possiedono e gestiscono partecipazioni di controllo nelle banche conferitarie ed in altre imprese, possano essere qualificate come "imprese" ai fini della normativa del Trattato CE in materia di concorrenza e se, conseguentemente, siano sottoposte alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato. La Corte, nell'intento di conferire totale chiarezza e precisione alla soluzione della problematica in esame, enuncia preliminarmente la nozione di impresa in ambito comunitario ed in particolare in materia di concorrenza, per poi passare all'esame dei compiti e delle attività delle fondazioni bancarie.

La Corte ha elaborato, per quanto riguarda la normativa comunitaria in materia di concorrenza, una nozione funzionale d'impresa. Nell'importante pronuncia che ha reso il 23 aprile 1991 nel caso *Höfner* si esprime in questi termini: "La nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento"[10].

L'opposizione della Corte all'utilizzo di un metodo formale per stabilire cosa si debba intendere per impresa, che così caratterizza la sentenza *Höfner*, trova conferma in altre sentenze della Corte[11]. La Corte evita di determinare a priori un concetto rigido di impresa, poiché ciò potrebbe andare a detrimento di esigenze di giustizia emergenti dal caso concreto. Secondo il giudice comunitario costituisce attività economica qualsiasi attività consistente nell'offerta di beni o servizi su un determinato mercato[12]. La Corte inoltre chiarisce che la mancanza di scopo di lucro è irrilevante ai fini della qualificazione di impresa[13].

Gli enti non lucrativi non sono automaticamente e in ragione di ciò sottratti alle regole sulla concorrenza, ma il fatto della loro soggezione, o meno, a tali norme dipende dalle caratteristiche oggettive del loro *modus operandi* e in particolare se la loro attività possa incidere sul mercato. Quindi le fondazioni bancarie pur essendo entità senza scopo di lucro, o meglio senza fine di lucro soggettivo, non possono essere per tale motivo sottratte alle regole in materia di aiuti di Stato. È agevole avvedersi della logica di quanto detto se si pensa che le stesse imprese pubbliche, benché sprovviste di un fine di lucro soggettivo, sono destinatarie delle regole sulla concorrenza. Mi sembra pertanto di poter dire che per negare l'esistenza di un'impresa occorre che l'attività esercitata non sia suscettibile, in linea di principio, di essere svolta per il conseguimento di un profitto.

Circa la natura dell'attività di amministrazione di partecipazioni in altre imprese la Corte afferma che "non è sufficiente a configurare un'attività economica del soggetto che detiene tali partecipazioni, quando tale possesso dà luogo soltanto all'esercizio di diritti connessi alla qualità di azionista o socio, nonché, eventualmente, alla percezione di dividendi, semplici frutti della proprietà di un bene". Pertanto l'attività di amministrazione delle partecipazioni effettuata nei termini di presenza alle assemblee e riscossione dei dividendi non conferisce natura commerciale all'attività svolta. In tal caso la Corte

---

[10] CE 23 aprile 1991, *K. Höfner* e *F. Elser* c. *Macrotron GmbH*, C-41/90 – in *Racc.,* I–1979

[11] in particolare 16 marzo 2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband* e *a., Racc.*, I–6451, p.to 75

[12] vedi in particolare, sent. 18 giugno 1998, causa C-35/96, *Commissione/Italia, Racc.*, I–3851, p.to 36, e 12 settembre 2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Paulov* e *a.*, *Racc.*, I–6451, p.to 75

[13] Vedi le sentenze 16 novembre 1995, causa C-244/94, *FFSA* e *a., Racc.*, I–4013, p.to 21, e *Paulov* sopra citata

richiama il concetto di attività economica sviluppato relativamente alla sesta direttiva IVA[14]. L'utilizzazione dei principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria in materia di IVA appare ragionevole e condivisibile, infatti ai fini dell'imposta comunitaria per eccellenza, soggetto passivo è chiunque svolga un'attività economica rivolta al mercato, concetto quest'ultimo coincidente con quello utilizzato ai fini della concorrenza. Ciò vuol dire che le fondazioni che si limitano a percepire i dividendi distribuiti dalle società partecipate e ad utilizzarli per le finalità di pubblico interesse indicate dalla legge e consacrate nei rispettivi statuti, non avranno alcun problema a beneficiare delle agevolazioni previste all'art. 10 bis della L. n. 1745/1962 e all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973. Il giudice comunitario quindi in modo non equivoco respinge la tesi dell'Amministrazione finanziaria secondo cui le fondazioni che detengono partecipazioni di controllo nelle s.p.a. bancarie svolgono un'attività commerciale che preclude loro di beneficiare delle agevolazioni fiscali qui discusse. Tuttavia la stessa Corte precisa che laddove l'ente titolare di partecipazioni di controllo in una società eserciti tale controllo partecipando in maniera diretta o indiretta alla gestione di essa deve essere considerato ente commerciale. Pertanto le fondazioni bancarie che intervengono direttamente o indirettamente nella gestione di altre imprese vanno considerate come enti svolgenti un'attività economica. Se non fosse così per eludere le norme comunitarie sugli aiuti di Stato basterebbe creare due enti distinti, uno con il compito di svolgere direttamente l'attività economica e l'altro con la funzione di controllo sul primo.

Il giudice comunitario si sofferma poi ad esaminare se sia possibile per una fondazione bancaria un coinvolgimento diretto o indiretto nella gestione delle imprese partecipate. Nell'ambito della disciplina prevista per il periodo che interessa, vale a dire per i periodi di imposta anteriori al 1998, la Corte ravvisa la possibilità di un'ingerenza della fondazione nella società bancaria partecipata. La L. 218/90 ed il D.lgs. n. 356/90 rendono concreta la possibilità per le fondazioni di esercitare una "influenza decisiva" sulle relative banche conferitarie. La Corte menziona alcune norme che dimostrano l'esistenza nel periodo rilevante di legami organici e funzionali tra le fondazioni e le società bancarie, come è ad esempio il caso delle disposizioni dell'art. 12 del predetto decreto che prevedevano, al fine di assicurare "la continuità operativa" tra la fondazione e la banca controllata, la nomina di alcuni membri del comitato di gestione della fondazione nel consiglio di amministrazione della banca, e, analogamente, i membri

[14] vedi in tal senso la sentenza 14 novembre 2000, causa C-142/99, *Floridienne* e *Berginvest, Racc.*, I–9567, p.ti 17-19 e giurisprudenza ivi citata

dell'organo di controllo della fondazione nel collegio sindacale della banca conferitaria. L'art. 4, terzo comma, del D.lgs. 153/99 ha vietato ai membri dell'organo di amministrazione della fondazione di assumere funzioni di consigliere di amministrazione nella società bancaria e la legge 24 dicembre 2003, n. 350[15] ha previsto che i soggetti che svolgono funzioni di amministrazione, direzione o controllo presso la fondazione non possono assumere funzioni di amministrazione, direzione o controllo presso la società bancaria o sue controllate o partecipate e che i soggetti che svolgono funzioni di indirizzo nella fondazione bancaria non possono assumere funzioni di amministrazione, direzione o controllo nella società bancaria.

Alla luce delle considerazioni svolte il giudice comunitario ritiene possibile in astratto che una fondazione bancaria possa essere qualificata come impresa ai sensi del diritto comunitario; la Corte ritiene peraltro che ogni pronuncia su tale questione spetti al giudice nazionale, il quale dovrà valutare caso per caso se la fondazione, oltre a detenere una partecipazione di controllo in una società bancaria, eserciti effettivamente tale controllo ingerendosi nella gestione di essa.

In questa prospettiva sembrano emergere dalle affermazioni della Corte i dubbi, peraltro già espressi dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni, sulla qualifica delle fondazioni bancarie nel periodo in esame. Si ritiene che il giudice comunitario, non escludendo in linea di principio la possibilità di qualificare come commerciale l'attività di amministrazione delle partecipazioni svolta dalle fondazioni e investendo il giudice nazionale del compito di valutare concretamente l'idoneità o meno della fondazione ad esercitare un'attività economica, abbia compiuto una scelta convincente. Il giudice nazionale deve verificare se l'attività svolta da colui che detiene le partecipazioni è attività commerciale o attività di mero godimento. Nel caso in cui la fondazione si limiti ad una gestione meramente conservativa del pacchetto azionario di controllo, esercitando solo i poteri ed i diritti connessi alla titolarità giuridica delle quote di partecipazione, senza concretamente ingerirsi nelle scelte operative dell'organo di gestione della partecipata, non assumerà la qualifica di impresa. È evidente, come si avrà modo di vedere anche più avanti, che la Corte si esprime in modo prudente sotto il profilo "politico", il giudice comunitario si mostra particolarmente cauto nell'interferire nelle politiche macroeconomiche di natura prevalentemente fiscale dei singoli Stati.

Per quanto riguarda il ruolo svolto dalle fondazioni nei settori di interesse pubblico e utilità sociale la Corte opera innanzi tutto un distinguo tra il versamento di

[15]suppl. ord. alla *G.U.R.I.* n. 299 del 27 dicembre 2003, p. 1

contributi ad enti senza scopo di lucro e l'attività svolta direttamente in tali settori. (Ad esempio nell'ambito della ricerca scientifica, dell'educazione, dell'arte o della sanità). Nel primo caso la fondazione agisce come un ente di beneficenza e pertanto la qualificazione di impresa è da escludersi. Nel secondo caso, invece, agendo essa stessa negli ambiti di interesse pubblico e di utilità sociale, offre beni o servizi su un mercato, ponendosi in concorrenza con altri operatori. In quest'ultimo caso, che deve essere valutato dal giudice nazionale, la fondazione bancaria deve essere considerata come un'impresa.

Il ragionamento della Corte nell'operare quest'ultima distinzione è condotto in modo persuasivo. Appare evidente che l'utilizzo da parte delle fondazioni dei redditi ottenuti dalla gestione dei patrimoni in vista del versamento ad enti non lucrativi ha una funzione sociale, e soprattutto per quanto qui ci interessa, è un'attività che non trova imprese interessate a gestirla. Non c'è un mercato per l'attività di erogazione di contributi a fondo perduto e dunque non sarà applicabile la disciplina in materia di concorrenza. Viceversa, quando una fondazione bancaria svolge direttamente un'attività in ambito sociale, può trovarsi ad offrire beni o servizi in concorrenza con operatori agenti per fini di lucro, in tal caso potrà essere sottoposta alle norme comunitarie sugli aiuti di Stato.

LE CONDIZIONI AL VERIFICARSI DELLE QUALI IL GIUDICE NAZIONALE SARÀ TENUTO A CONSIDERARE IL REGIME TRIBUTARIO DISCUSSO COME AIUTO DI STATO

3 - Se le fondazioni bancarie vengono ritenute imprese devono essere sottoposte alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato; conseguentemente occorre valutare se il sistema di agevolazioni ed esenzioni fiscali descritto nell'ordinanza di rinvio della Cassazione costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE (terza questione pregiudiziale).

La Corte di giustizia ha prima di tutto precisato che spetta al giudice nazionale valutare la portata delle norme nazionali ed il modo in cui devono essere applicate[16]. Il giudice comunitario non può pronunciarsi sull'interpretazione di norme di diritto interno: egli deve limitarsi ad interpretare il diritto comunitario[17]. Nel caso di specie spetta, quindi,

[16] sentenza 7 dicembre 1995, causa C-45/94, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta, Racc.*, I–4385, p.to 26

[17] sentenza 19 giugno 1973, causa 77/72, *Campolongo/Azienda agricola Maya, Racc.*, I–613 ss.; ordinanza 21 dicembre 1995, causa C–307/95, *Max Mara, Racc.*, I-5083, p.to 5

al giudice a quo determinare se l'esenzione prevista dall'art. 10 bis della legge n. 1745/62 riguardi una ritenuta d'acconto o una ritenuta a titolo d'imposta; egli deve altresì determinare se la fondazione bancaria resistente abbia diritto a tale esenzione per l'esercizio fiscale 1998, mediante un'applicazione congiunta delle disposizioni contenute nell'art. 6 del D.P.R. n. 601/73, oltreché, se necessario, attraverso un'applicazione retroattiva dell'art. 12, secondo comma, del decreto legislativo n.153/99. Viceversa, una volta che il giudice nazionale abbia deciso nel senso della concessione delle agevolazioni fiscali in esame, spetta al giudice comunitario pronunciarsi circa l'eventuale natura di aiuti di Stato delle stesse.

La Corte di giustizia ricorda che l'art. 87, n. 1 del Trattato CE subordina la qualificazione di una misura nazionale come aiuto di Stato alle seguenti condizioni: deve essere concesso da uno Stato o mediante risorse statali, deve avere carattere selettivo (cioè deve favorire solo "talune imprese o talune produzioni"), deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri ed essere idoneo a falsare la concorrenza. Procede poi ad un esame delle singole condizioni e se queste siano ravvisabili nella fattispecie concreta.

In merito alla prima condizione l'art. 87, n. 1, CE riguarda "gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma"; ciò sta a significare che è necessario che l'aiuto sia imputabile allo Stato. La Corte poi precisa, richiamando alcuni suoi precedenti, che il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione, "dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi, i quali in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti"[18]. Pertanto un'esenzione fiscale concessa a talune imprese, pur non implicando, a rigore, un trasferimento di risorse statali, può costituire un aiuto di Stato poiché "una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale"[19]. Venendo alla valutazione del caso di specie, il giudice comunitario afferma che è

[18] la giurisprudenza della Corte è su questo punto ben consolidata, sentenza 23 febbraio 1961, C–30/59, *De Geramenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autorità, Racc.,* I-3, p.to 4, anche se tale definizione è stata elaborata riferendosi all'art. 4, lett. c TCECA essa è applicabile anche al TCE; vedi inoltre sentenza 15 marzo 1994, causa C–387/92, *Banco Exterior de España, Racc.*, I-877; sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, *Piaggio*, *Racc.*, I-3735, p.to 34; sentenza 13 giugno 2000, cause T-204/97 e T-270/97, *EPAC c. Commissione*, *Racc.*, II-2267, p.ti 65 e 66; sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementewerke*, *Racc.*, I-8365, p.to 38; sentenza 15 luglio 2004, causa C-501/00, *Spagna/Commissione*, *Racc.*, I-6717, p.to 90 e giurisprudenza ivi citata, da ultimo sentenza 15 dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia/Commissione*, non ancora pubblicata nella raccolta, p.to 77

[19] vedi la comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato approvata l'11 novembre 1998, in *G.U.C.E.*, n. C–384 del 10 dicembre 1998, p. 2

irrilevante, ai fini della qualificazione di aiuto, sapere se l'agevolazione fiscale consiste nell'esenzione da una ritenuta alla fonte, come ritiene la Cassazione nell'ordinanza di rinvio, o da una ritenuta di acconto, come sostengono le parti in causa, in quanto in entrambi i casi il beneficiario dell'esenzione ottiene un vantaggio gratuito comportante un finanziamento statale, che si tratti di una riduzione d'imposta o di un rinvio del pagamento dovuto[20]. Sul punto mi sembra doveroso osservare, sebbene ai fini del rinvio pregiudiziale la questione non sia decisiva, che l'ordinanza della Cassazione qualifica erroneamente la ritenuta a titolo di imposta, mentre si tratta di ritenuta a titolo di acconto.

Per quanto riguarda il criterio della selettività l'art. 87, n. 1, CE vieta gli aiuti che favoriscono "determinate imprese o produzioni"[21]. In difetto di quest'ultimo criterio ci troveremmo di fronte ad una misura di carattere generale, non suscettibile, in quanto tale, di rientrare nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE. La distinzione tra aiuto e misura generale è peraltro, spesso, assai incerta, tuttavia nel caso in esame la Corte rileva che la misura discussa si applica solo a talune imprese individuate per la loro natura giuridica (fondazioni o enti di diritto pubblico), e per lo specifico settore in cui svolgono la propria attività (istruzione, sanità, cultura, ecc.); inoltre i provvedimenti in questione non possono essere giustificati dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale di cui fanno parte. Il legislatore con le agevolazioni concesse alle fondazioni bancarie ha voluto favorire enti ritenuti socialmente meritevoli e non rispondere ad una logica interna delle norme fiscali: pertanto l'agevolazione è selettiva.

L'ultima condizione esaminata dalla Corte è quella relativa all'incidenza sugli scambi tra Stati membri ed alla distorsione della concorrenza. In proposito il giudice comunitario rileva la potenziale idoneità dell'aiuto ad incidere sugli scambi intracomunitari, mentre non è necessario accertarne l'effettiva incidenza[22].

Quanto alla distorsione della concorrenza questa è stata interpretata in senso estensivo: essa si realizza qualora l'intervento dello Stato provochi una modifica artificiale

[20] Sentenza *Italia/Commissione*, cit., p.to 78

[21] sentenza 17 giugno 1999, C–75/97, *Belgio c. Commissione*, *Racc.*, I -3671, p.to 28 e sentenza 8 novembre 2001, C–143/99, *Adria–Wien Pipeline*, cit., p.to 41

[22] sentenza 19 sett. 2002, causa C–114/00, *Spagna c. Commissione*, *Racc.*, I–7657, p.to 68; sentenza 29 aprile 2004, causa C–372/97, *Italia/Commissione, Racc.*, I-3679, p.to 44 e citata sentenza 15 dicembre 2005, *Italia/Commissione*, p.to 111 e sentenza 15 dicembre 2005, causa C-148/04, *Unicredito Italiano*, non ancora pubblicata nella raccolta, p.to 54

dei costi di produzione dell'impresa beneficiaria e ne rinforzi la posizione nei confronti dei concorrenti[23].

La Corte anche in questo caso rimette la valutazione al giudice nazionale, il quale, alla luce degli elementi interpretativi illustrati nella sentenza, deve verificare di volta in volta se l'aiuto incida sugli scambi e falsi la concorrenza. Tuttavia il giudice comunitario lascia intendere un giudizio tutt'altro che favorevole verso le agevolazioni in esame. Infatti la Corte considera che l'agevolazione fiscale in questione può rafforzare finanziariamente la posizione dell'unità economica formata dalla fondazione bancaria e dalla società bancaria; inoltre può rafforzare la posizione della fondazione in un'attività svolta dalla stessa.

LA DECISIONE DELLA COMMISSIONE

4 - Un ulteriore problema sollevato dalla Corte di Cassazione riguarda la validità della decisione della Commissione del 22 agosto 2002[24]. Con tale decisione la Commissione, a conclusione della procedura di verifica avviata nei confronti dello Stato italiano per valutare la natura delle misure fiscali previste dall'Italia nel decreto legislativo n. 153/99, ha stabilito che non costituiscono aiuti di Stato le agevolazioni destinate alle fondazioni bancarie, poiché queste ultime non svolgendo attività economica non possono essere considerate imprese ai sensi dell'art. 87 del trattato CE. Più precisamente la pronuncia della Commissione, pur presentandosi come sostanzialmente positiva per le fondazioni bancarie, non si astiene dall'affermare che nel caso esse intervenissero direttamente in un'attività economica nella quale si realizzano scambi tra Stati membri, anche se nei settori nei quali la legge attribuisce ad esse questa facoltà, qualsiasi agevolazione fiscale in favore di tale attività sarebbe atta a costituire aiuto di Stato e dovrebbe, pertanto, essere notificata ai sensi dell'art. 88, n. 3 del Trattato CE. Allo stesso modo il controllo di imprese strumentali nei c.d. settori rilevanti, in mercati dove sono presenti operatori che esercitano la stessa attività per scopi di lucro, è potenzialmente in grado di falsare la concorrenza, per cui l'attività delle fondazioni non può essere sottratta dall'applicazione delle regole comunitarie in materia di concorrenza, benché ciò non

[23] sentenza 11 novembre 1987, C–259/85, *Francia c. Commissione, Racc.*, I–4393, p.to 24
[24] dec. CE 2003/146, in *G.U.U.E.*, L 55, dell'1-3-2003, p. 56 ss.

implichi che tutte le attività indicate siano da ritenersi di natura economica, dovendosi verificare questo requisito caso per caso.

Dall'esame dell'ordinanza della Cassazione emerge chiaramente la volontà del giudice nazionale di prendere una chiara posizione di disaccordo con la decisione della Commissione, che porta a chiedere alla Corte di giustizia di verificarne la validità.

Un tale rinvio solleva innanzi tutto il dubbio se sia ricevibile, avendo ad oggetto un atto della Commissione che non è stato impugnato dagli interessati ai sensi dell'art. 230 CE. Secondo la Cassazione la definitività di tale atto non esclude la possibilità di verificarne la validità nell'ambito della competenza pregiudiziale della Corte di giustizia. Sotto tale profilo la Corte, in linea con le conclusioni dell'Avvocato generale, ritiene il rinvio ricevibile. Sul punto il giudice comunitario, infatti, osserva che la questione della validità della decisione 2003/146 è stata sollevata d'ufficio dal giudice nazionale e non da un soggetto che avrebbe potuto impugnare la decisione ma non lo ha fatto nei termini previsti dall'art. 230 CE. Pertanto il rinvio non può essere dichiarato irricevibile richiamando la giurisprudenza derivata dalla sentenza *TWD Textilwerke Deggendorf*[25], poiché in quel caso ricorrente era lo stesso soggetto che avrebbe potuto impugnare l'atto. Traendo le conseguenze implicite del caso si può dire che il giudice comunitario ritiene che il giudice nazionale possa sollevare d'ufficio la questione di legittimità di un atto comunitario di cui era destinatario uno Stato che non ha proposto il ricorso di annullamento entro i termini previsti dall'art. 230. Questa impostazione sembra senza dubbio condivisibile, poiché mette nelle condizioni di far accedere il più possibile liberamente il giudice nazionale alla Corte di giustizia, tutto ciò a vantaggio del rispetto e dell'uniforme applicazione del diritto comunitario. Tuttavia le argomentazioni utilizzate dalla Corte sembrano piuttosto scarne, non avendo esaminato diffusamente tutti i profili della questione. In particolare la Corte, ad avviso di chi scrive, avrebbe potuto sottolineare più efficacemente che la procedura prevista dall'art. 234 è uno strumento di collaborazione tra giudice nazionale e giudice comunitario e non un procedimento delle parti, e soprattutto, avrebbe potuto dedicare più ampio spazio al tema dei rapporti che intercorrono tra l'uso dell'azione di annullamento e del rinvio pregiudiziale.

L'esame della Corte sulla ricevibilità del quesito pregiudiziale in esame va oltre quanto detto finora ed investe anche l'aspetto della rilevanza della decisione della Commissione al fine della soluzione della controversia di fronte al giudice nazionale. Secondo giurisprudenza consolidata, la Corte può decidere di non pronunciarsi sulle

[25] sentenza 9 marzo 1994, causa C–188/92, *Racc.*, I–833

questioni poste qualora risulti che queste siano manifestamente irrilevanti rispetto ai fatti ed all'oggetto della causa principale[26]. Discostandosi dalle conclusioni dell'Avvocato generale, la Corte ritiene che la questione della validità della decisione 2003/146 "non ha alcuna relazione con l'oggetto della causa principale e non è quindi rilevante per la decisione di quest'ultima". La conclusione della Commissione, secondo la quale la misura di cui all'art. 12, secondo comma, del decreto legislativo n. 153/99 non costituisce aiuto di Stato, è stata adottata sulla base della nuova disciplina delle fondazioni bancarie prevista dalla legge 461/98, dal decreto legislativo sopra menzionato e dalla legge n. 448/01, disciplina che è entrata in vigore successivamente ai fatti oggetto della causa principale risalenti all'esercizio fiscale 1998.

La nuova disciplina pur presentando significative differenze rispetto a quella precedente non è, ad avviso di chi scrive, irrilevante rispetto ai fatti e all'oggetto della causa principale; inoltre l'esame della decisione della Commissione avrebbe fornito l'occasione al giudice comunitario di dare un utile contributo chiarificatore anche nell'ambito dell'attuale disciplina. Invece l'irricevibilità dichiarata nei confronti di questo quarto quesito, consente alla Corte di non dover prendere in esame il presente assetto normativo delle fondazioni bancarie e soprattutto di evitare un'eventuale posizione di contrasto con la decisione della Commissione. Sotto quest'ultimo profilo è lo stesso Avvocato generale nelle sue conclusioni ad evidenziare che "la giurisprudenza comunitaria non è totalmente univoca circa la reale portata del sindacato della Corte".

Da quanto detto dal giudice comunitario infine si può senz'altro desumere che la decisione della Commissione è valida ed applicabile alle fondazioni bancarie soltanto per i periodi di imposta successivi all'entrata in vigore della c.d. legge Ciampi e che non è in condizione di svolgere alcun tipo di influenza nell'ambito delle valutazioni che la Cassazione deve compiere nel caso in esame.

[26] in tal senso si veda la sentenza 21 marzo 2002, causa C–451/99, *Cura Anlagen, Racc.*, I–3193, p.to 16 e la sentenza 5 febbraio 2004, causa C–380/01, *Schnieder, Racc.*, I–1389 p.to 22

NON VI È ALCUNA DIFFERENZA DI TRATTAMENTO RILEVANTE AI FINI DEGLI ARTT. 12, 43 E 56 CE

5.- Per quanto riguarda il quinto quesito l'Avvocato generale riteneva che la questione dovesse essere risolta nel senso della legittimità delle agevolazioni fiscali, oggetto della causa principale, rispetto al principio di non discriminazione (art. 12 CE), alla libertà di stabilimento (art. 43 CE e ss.) ed alla libera circolazione di capitali (art. 56 CE e ss.). La Corte, invece, non ha ritenuto necessario esaminare il quesito.

Il giudice comunitario, anzitutto, ricorda che l'art. 12 CE ha una propria sfera di applicazione autonoma solo nelle ipotesi in cui non vi siano norme che in modo specifico vietino trattamenti discriminatori[27]. Quindi osserva che nel nostro caso gli artt. 43 CE e 56 CE sanciscono il divieto di discriminazione rispettivamente nell'ambito del diritto di stabilimento e della libera circolazione dei capitali; pertanto, la quinta questione va letta come riguardante solo queste due ultime disposizioni. Comunque venga qualificata l'agevolazione fiscale non vi sarebbe alcuna differenza di trattamento rilevante ai fini dei due predetti ultimi articoli, in quanto se l'agevolazione venisse considerata aiuto di Stato sarebbe eliminata, se, al contrario, tale qualificazione fosse esclusa si eliminerebbe il problema della violazione dei succitati articoli; infatti, se l'attività delle fondazioni non fosse ritenuta "attività d'impresa" ai fini degli aiuti di Stato, allo stesso modo tale attività sarebbe irrilevante ai fini dell'esistenza di violazioni dei principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali.

[27] si veda in tal senso la sentenza 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft* e *a., Racc.,* I-1727, p.to 38

LE CONCLUSIONI

6.- La sentenza della Corte di giustizia che qui si annota era molto attesa dalle fondazioni bancarie e dal Governo italiano, sia per i notevoli interessi economici in gioco nel contenzioso tra tali enti e l'Amministrazione finanziaria, che per le possibili ripercussioni sull'assetto della normativa di settore.

La pronuncia potrebbe lasciare spazio a qualche perplessità e spunto critico per la volontà dei giudici di Lussemburgo di non prendere una posizione netta per ciò che riguarda la qualificazione delle fondazioni bancarie come "imprese", assoggettate alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. La sensazione che emerge dalla lettura della sentenza è che la Corte abbia ecceduto in prudenza nel prendere posizione in rapporto al riconoscimento delle agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie. Il permanere di alcune incertezze è del resto testimoniato dai diversi orientamenti espressi dalla dottrina all'indomani della decisione della Corte di giustizia.

A parere di chi scrive la complessità delle problematiche in esame giustifica il cautelativo approccio utilizzato dal giudice comunitario. Appare ragionevole la decisione della Corte, del resto conforme a quanto già affermato dall'Avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni, di rimettere al giudice nazionale la valutazione ai fini della qualificazione di impresa delle attività delle fondazioni bancarie. Il giudice comunitario, inoltre, non lascia comunque sprovvisto il giudice interno di diversi parametri interpretativi che agevolano la valutazione di quest'ultimo. Oltre a ciò vi è da dire che la scelta di investire il giudice nazionale dell'onere di valutare caso per caso se l'attività della fondazione bancaria concretizzi o meno un'attività economica trova un'ulteriore giustificazione nella realtà delle cose: le fondazioni bancarie sono un insieme piuttosto eterogeneo, con modalità organizzative e di azione non uniformi. La Corte di cassazione pone un problema di principio per tutte le fondazioni, invece la Corte di giustizia, dando maggiore importanza alle situazioni di fatto, ritiene necessario l'accertamento in concreto dell'idoneità o meno della singola fondazione a svolgere un'attività economica.

Per la Corte l'obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale sussiste anche in relazione alle decisioni-quadro ex art. 34, par. 2, UE .

di Sonia Campailla[1]

Corte di Giustizia delle Comunità europee. Sentenza 16 giugno 2005, causa C-105/03, *Maria Pupino*.

Cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale - Artt. 34 UE e 35 UE - Decisione quadro 2001/220/GAI – Posizione della vittima nel procedimento penale - Tutela delle persone vulnerabili - Audizione di minori in qualità di testimoni - Effetti di una decisione quadro - Gli artt. 2, 3 e 8, par. 4, della decisione quadro del Consiglio 15 marzo 2001, 2001/220/GAI, relativa alla posizione della vittima nel procedimento penale, devono essere interpretati nel senso che il giudice nazionale deve avere la possibilità di autorizzare bambini in età infantile che, come nella causa principale, sostengano di essere stati vittime di maltrattamenti a rendere la loro deposizione secondo modalità che permettano di garantire a tali bambini un livello di tutela adeguato, ad esempio al di fuori dell'udienza e prima della tenuta di quest'ultima. Il giudice nazionale è tenuto a prendere in considerazione le norme dell'ordinamento nazionale nel loro complesso e ad interpretarle, per quanto possibile, alla luce della lettera e dello scopo della detta decisione quadro. (la sentenza è attualmente reperibile in http://www.europa.eu.int)

1.- Con la sentenza in commento la Corte, per la prima volta, si è pronunciata sull'efficacia di una decisione-quadro adottata sulla scorta degli artt. 31 e 34, par. 2, lett. b), UE [2]. Nel caso di specie la decisione-quadro è la 2001/220/GAI [3] , approvata dal

[1] Assegnista di ricerca in Diritto Internazionale presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Suor Orsola Benincasa di Napoli

[2] Sulla cooperazione giudiziaria in materia penale v. G. Corstens, J. Pradel, *Droit pénal européen*, Parigi, Dalloz, 2002 ; S. Garcia-Jourdan *L'émergence d'un espace européen de liberté, de sécurité et de justice*, Bruxelles, Bruylant, 2005 ; L. Moreillon, A. Willi-Jayet, *Coopération judiciaire en matière pénale dans l'Union européenne*, Parigi, L.G.D.J., 2005 ; N. Parisi, D. Rinoldi (a cura di), *Giustizia e affari interni nell'Unione europea. Il "terzo pilastro" del Trattato di Maastricht,* Torino, Giappichelli, 1998; R. Sicurella, *Il Titolo VI del Trattato di Maastricht e il diritto penale*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1997, 1307 ss.; A. Tizzano, *Brevi note sul "terzo pilastro"del Trattato di*

Consiglio dell'U.E. il 15 marzo 2001 e relativa alla posizione della vittima nel procedimento penale.

Per completezza espositiva, è necessario preliminarmente accennare alla causa principale, cioè ai fatti relativi al procedimento penale avviato dinanzi al Tribunale di Firenze e intentato nei confronti di una maestra di asilo, la sig.ra Maria Pupino, cui, ai sensi dell'art 571 del codice penale italiano, veniva contestato il reato di "abuso di mezzi di disciplina" a danno di suoi alunni che, all'epoca dei fatti, svoltisi tra gennaio e febbraio 2001, avevano un'età inferiore ai cinque anni.

Nello specifico la Sig.ra Pupino era accusata di avere inflitto percosse ai bambini, di aver loro proibito di usufruire dei bagni nonché di averli minacciati di obbligarli ad assumere tranquillanti e di "incerottare" le loro bocche. Inoltre veniva contestato alla Sig.ra Pupino il reato di "lesioni gravi" per aver colpito una sua alunna, nel febbraio 2001, causandole una tumefazione .

Nell'agosto del 2001, il pubblico ministero chiedeva al giudice per le indagini preliminari di raccogliere anticipatamente le testimonianze di otto bambini, vittime dei reati ascritti alla Sig.ra Pupino, per mezzo dell'incidente probatorio e sulla base dell'art. 392, par. 1 bis, CPP, rilevando che il differimento dell'assunzione della prova fino al momento dell'udienza dibattimentale era da evitarsi, in considerazione della giovanissima età dei testimoni, degli ovvi cambiamenti del loro stato psicologico e di una loro possibile "rimozione "degli eventi in questione .

Inoltre, il pubblico ministero chiedeva che l'assunzione della prova avesse luogo, nel rispetto di modalità particolari contemplate all'art. 398, par. 5 bis, CPP, in una struttura specializzata con una speciale attenzione per la dignità, la privacy e l'equilibrio dei minori coinvolti e, data la gravità dei fatti e la giovane età delle vittime, con il possibile sostegno di uno psicologo.

A tale richiesta, la sig.ra Pupino si opponeva rilevando che il caso *de quo* non era riconducibile a nessuna delle ipotesi contemplate dall'art. 392, parr. 1 e 1 bis, CPP.

A questo punto, il giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Firenze- evidenziando la sussistenza dell'obbligo del giudice nazionale di«interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della normativa comunitaria» e ciò indipendentemente dalla «sussistenza di un "effetto diretto" della normativa

---

Maastricht, in *Dir. Un. eur.* 1996, 391 ss.; M.L. Tufano, *La cooperazione giudiziaria penale e gli sviluppi del "terzo pilastro" del Trattato sull'Unione europea*, in *DPCE*, 2001, 1029 ss;).

[3] Decisione- quadro 2001/220/GAI, n. *G.U.C.E.* L 82 del 22-3-2001, 1

comunitaria»[4] (v. punto 18 della sentenza)-, metteva in discussione la compatibilità degli artt. 392, par. 1 bis, e 398, par. 5 bis, CPP con gli artt. 2, 3 e 8 della decisione-quadro del Consiglio 15 marzo 2001, 2001/220/GAI, relativa alla posizione della vittima nel procedimento penale, poiché le citate norme nazionali circoscrivono ai reali sessuali o a sfondo sessuale la possibilità per il giudice delle indagini preliminari di avvalersi dell'assunzione anticipata della prova e delle modalità particolari di assunzione della stessa.

A fronte delle incertezze emerse, il Tribunale di Firenze riteneva di sospendere il giudizio e domandava alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione degli artt. 2, 3 e 8 della suddetta decisione-quadro.

2.- Per inquadrare correttamente il problema affrontato dalla Corte nella sentenza in epigrafe e prima di soffermarsi sulla pertinente normativa dell'Unione europea, è necessario fare alcune precisazioni in merito alle disposizioni nazionali rilevanti nel caso *de quo*.

Nell'ordinamento italiano, come è noto, il procedimento penale prevede che nella fase delle indagini preliminari il pubblico ministero reperisca gli elementi di prova la cui valutazione consente di decidere il rinvio a giudizio del soggetto interessato davanti al giudice penale o l'archiviazione del caso.

Nell'ipotesi in cui si reputi necessario procedere, si dà avvio alla fase dibattimentale durante la quale avviene l'assunzione delle prove su iniziativa delle parti e nel rispetto del principio del contraddittorio. Pertanto, affinché possano acquisire effettivo valore di prova, gli elementi raccolti dal pubblico ministero, nel corso delle indagini preliminari, devono essere assunti nella fase dibattimentale del processo, nel pieno rispetto del contraddittorio.

---

[4] Secondo la definizione data da Tesauro l'effetto diretto "risiede nell'idoneità della norma comunitaria a creare diritti ed obblighi direttamente ed utilmente in capo ai singoli , non importa se persone fisiche o giuridiche, senza cioè che lo Stato eserciti quella funzione di diaframma che consiste nel porre in essere una qualche procedura formale per riversare sui singoli gli obblighi o i diritti prefigurati da norme «esterne» al sistema giuridico nazionale". L'Autore inoltre precisa che "l'effetto diretto si risolve nella possibilità di far valere direttamente dinanzi al giudice nazionale la posizione giuridica soggettiva vantata in forza della norma comunitaria;". Così G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, Padova, CEDAM, 2005, 164 ss.
Sull'effetto diretto delle direttive cfr..tra l'altro : Corte Giust., sent. 5.2.1963, causa 26/1962, *Van Gend en Loos*, in *Racc.* p. 1;Corte Giust., sent. 5.4.1979, causa C-148/78, *Ratti*, in *Racc.* p. 1629; Corte Giust., sent. 26.2.1986, causa C-152/84, *Marshall,* in *Racc.* p. 723; Corte Giust., sent. 22.6.1989, causa C-103/88, *F.lli Costanzo* , in *Racc.* p. 1839; Corte giust. sent. 19.11.1991 , cause C-6 e 9/90 *Francovich e a. ,* in *Racc.* p. I-5357; ; Corte Giust., sent. 5.3.1996, cause C-46 e C-48/93 *Brasserie du pêcheur e Factortame III*, in *Racc.* p. I-1029; Corte Giust., sent. 9.9.2003, causa C-198/01, *Consorzio Italiano Fiammiferi*, in *Racc.* p. I- 8055.

Tuttavia l'art. 392 CPP prevede delle eccezioni alle predette regole sicché il giudice per le indagini preliminari può procedere all'assunzione della prova anticipatamente, durante le indagini preliminari. Il ricorso a questo istituto, detto incidente probatorio, consente di attribuire agli elementi così raccolti il medesimo valore normalmente riservato alle prove assunte nella fase dibattimentale.

In particolare l'art. 392, par. 1 bis, CPP permette di avvalersi dell'incidente probatorio qualora si tratti della testimonianza di vittime, minori di sedici anni, che abbiano subito reati tassativamente elencati - ovvero reati sessuali o a sfondo sessuale- anche al di fuori delle ipotesi previste al par. 1 di tale articolo.

Infine va detto che l'art. 398, par. 5 bis, CPP lascia al giudice la possibilità di disporre l'assunzione della prova con modalità speciali dirette a tutelare i minori coinvolti nell'ipotesi di indagini aventi ad oggetto i reati di cui all'art. 392, par. 1 bis, CPP [5].

Siffatte eccezioni risultano finalizzate a difendere il pudore, la dignità e la personalità della vittima minorenne che debba rendere testimonianza e, nello stesso tempo, costituiscono un mezzo volto a preservare la genuinità della prova.

Passando ora al diritto dell'Unione europea, conviene ricordare che l'art. 34, par.2, del Trattato sull'Unione europea - che fa parte del Titolo VI del Trattato medesimo il quale contiene «Disposizioni sulla cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale»-, stabilisce che, al fine di promuovere la cooperazione diretta al perseguimento degli obiettivi dell'Unione e deliberando all'unanimità, su iniziativa di uno Stato membro o della Commissione, il Consiglio può adottare decisioni-quadro per il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri. Inoltre, la stessa norma, alla lett. b), dispone che le decisioni-quadro non sono dotate di efficacia diretta e che sono vincolanti per gli Stati membri relativamente al risultato da raggiungere, fatta salva la competenza delle autorità nazionali riguardo alla forma e ai mezzi.

Per parte sua, l'art. 35 UE stabilisce, tra l'altro, la competenza della Corte di giustizia delle Comunità a pronunciarsi in via pregiudiziale sulla validità o l'interpretazione delle decisioni-quadro e delle decisioni. Inoltre, il par. 2 dell'articolo in questione precisa che ogni Stato membro, a mezzo di dichiarazione resa all'atto della firma del Trattato di Amsterdam o, successivamente, in qualunque momento, può accettare la competenza della Corte di giustizia a pronunciarsi in via pregiudiziale, ai sensi del par. 1.

[5] Cfr. A. Giarda, G. Spangher, *Codice di procedura penale commentato*, Ipsoa, Vol II, 2001, (art. 292, p. 371 ss.) (art. 398 p. 411 ss.).

A tale proposito va detto che la Repubblica italiana ha reso una dichiarazione *ex* art. 35, par. 2, UE, con la quale essa ha accettato la competenza della Corte di giustizia a pronunciarsi secondo le modalità previste all'art. 35, par. 3, lett. b), UE[6].

Per ciò che concerne, infine, la decisione quadro in questione, è opportuno evidenziare che il suo art. 2 , intitolato «Rispetto e riconoscimento», stabilisce che ogni Stato Membro, nel proprio sistema giudiziario, debba conferire un ruolo effettivo ed adeguato alle vittime e richiede altresì che vengano adottate tutte le misure necessarie per assicurare loro il rispetto della dignità personale nel corso del processo.

Inoltre, il secondo paragrafo di detto articolo prevede che ogni Stato membro garantisca alle vittime particolarmente vulnerabili un trattamento speciale che risulti adeguato alle loro peculiari esigenze.

In merito alla questione dell'audizione e della produzione delle prove, l'art. 3 della decisione-quadro dispone che ciascuno Stato membro assicuri che la vittima possa essere sentita nel corso del procedimento e che possa fornire elementi di prova. Ma la norma specifica anche la necessità che gli Stati membri si adoperino affinché la vittima sia interrogata solo nella misura necessaria ai fini del procedimento .

Infine, qualora si ravvisi l'opportunità di proteggere le vittime, e in modo speciale quelle maggiormente vulnerabili, dai possibili effetti di una deposizione durante un' udienza pubblica, l'art. 8, par. 4, della decisione-quadro impone agli Stati membri di garantire alla vittima, sulla scorta di una decisione del giudice, la possibilità di testimoniare in condizioni che siano adeguate a tale scopo e che risultino conformi ai principi fondamentali dell'ordinamento nazionale.

3.- Prima di esprimersi sulla questione pregiudiziale sottopostale - che verteva, ricordiamolo, sull'interpretazione dei citati artt. 2, 3 e 8 della decisione-quadro del Consiglio 15 marzo 2001, 2001/220/GAI -, nella sentenza in epigrafe la Corte ha affrontato il quesito se se sia possibile o meno un'interpretazione del diritto nazionale in conformità con una decisione-quadro.

Come è noto, la stessa Corte, a più riprese ha affermato che- in caso di ritardato o inesatto recepimento di una direttiva comunitaria nel proprio ordinamento- il giudice

[6] Tale dichiarazione ha preso effetto il 1° maggio 1999, data di entrata in vigore del Trattato di Amsterdam; v. G.U.C.E., L 114 del 1-5- 1999 , 56.

nazionale deve interpretare « il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde conseguire il risultato perseguito da quest'ultima ».[7]

Proprio muovendo dall'assunto che il criterio dell'interpretazione conforme, enunciato dalla prassi giurisprudenziale prima evocata, ed ipotizzando una altrimenti possibile incompatibilità degli artt. 392, par 1 bis, e 398 par. 5 bis, CPP con gli artt. 2,3 e 8 della decisione- quadro de *qua,* il giudice del rinvio aveva adito la Corte di giustizia in merito alla portata delle disposizioni menzionate per ultime. Prima di interpretare tali norme, quindi, la Corte si è espressa sulla utilizzabilità del criterio dell'interpretazione conforme anche per le decisioni- quadro.

Come meglio si desume dalle conclusioni dell'Avvocato Generale, la questione è stata dibattuta nel procedimento. In particolare i governi svedesi e britannico, analogamente al governo italiano, hanno sostenuto che per la decisione-quadro non sussista un obbligo di interpretazione conforme per l'autorità giudiziaria nazionale (cfr. punti 29 e 38) .

Il governo svedese ha posto l'accento sulla circostanza che il titolo VI del Trattato sull'Unione porrebbe in essere una cooperazione interstatale e che , pertanto, gli atti giuridici previsti dall' art. 34 TUE sarebbero di natura internazionale e non potrebbero costituire il fondamento di un obbligo di interpretazione conforme da parte dei giudici nazionali.

La sentenza in commento – recependo in larga misura la tesi prospettata al riguardo dall'Avvocato generale (punti 33 ss.) - ha affermato, invece, in maniera decisa la sussistenza di un obbligo di interpretazione conforme del diritto interno alla decisioni-quadro *ex* art. 34 TUE.

Secondo la pronuncia *de qua*, siffatto orientamento non risulterebbe intaccato né dal fatto che, nella sfera del titolo VI del Trattato sull'Unione europea, la Corte, ai sensi dell'art. 35 , abbia competenze più limitate rispetto a quelle previste dal Trattato CE, né dalla mancanza di un compiuto apparato procedurale diretto a garantire la legittimità degli atti adottati dalle istituzioni nell'ambito del suddetto titolo .

A fronte dell'obiezione che il Trattato sull'Unione europea non prevede un obbligo assimilabile a quello sancito dall'art. 10 CE - che ha costituito in larga misura il fondamento da cui è stato desunto dalla giurisprudenza il criterio dell'interpretazione

[7] Sul punto cfr. tra l'altro : Corte Giust., sent. 7.11.1989, causa C-125/88, *Nijman,* in *Racc.* p. 3533.; Corte Giust., sent. 13.11.1990, causa C-106/89, *Marleasing*, in *Racc.* p. I-4135, punti 4 ss. Corte Giust., sent. 27.06.2000, causa C-244/98, *Océano Grupo Editorial*, in *Racc.* p.I-4491.

conforme - la Corte ha rilevato che il conseguimento da parte dell'Unione degli obiettivi di cui all'art. 1, secondo e terzo comma, del suo Trattato istitutivo sarebbe seriamente ostacolato dall'esclusione dell'applicazione del principio di leale collaborazione anche nel contesto della cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale (cfr. punto 42 della sentenza).

La necessità che gli Stati membri adottino tutti i provvedimenti idonei a garantire l'attuazione degli obblighi stabiliti dal diritto comunitario si imporrebbe, secondo la sentenza in commento, anche nel suddetto ambito, con la conseguenza che il giudice nazionale dovrebbe interpretare il diritto interno alla luce della lettera e dello scopo della decisione- quadro onde realizzare quanto da essa prescritto.

Tuttavia, la Corte ha puntualizzato che «il principio di interpretazione conforme non può servire da fondamento ad un'interpretazione *contra legem* del diritto nazionale» e ha altresì specificato che detto principio «richiede tuttavia che il giudice nazionale prenda in considerazione, se del caso, il diritto nazionale nel suo complesso per valutare in che misura quest'ultimo può ricevere un'applicazione tale da non sfociare in un risultato contrario a quello perseguito dalla decisione-quadro.» (punto 47).

Infine, dalla pronuncia *de qua* - la quale così riprende una giurisprudenza consolidata concernente le direttive comunitarie [8] - emerge che l'obbligo di interpretazione conforme non deve avere come effetto di rendere più grave la situazione dell'imputato nel processo penale e, comunque, non può andare a confliggere con i principi di certezza del diritto e di irretroattività

Ciò nondimeno, secondo la Corte, la questione sottopostale riguarda l'assunzione della prova e le modalità del procedimento, lasciando inalterata la posizione della Sig.ra Pupino e i profili attinenti alla sua responsabilità penale.

4.-Dopo aver risolto questo importante problema preliminare, la Corte ha affrontato la questione se gli artt. 2, 3 e 8, par. 4, della decisione-quadro *de qua* siano interpretabili nel senso che un giudice nazionale deve poter consentire a bambini di giovanissima età, che dichiarino di aver subito maltrattamenti, di rendere la loro testimonianza in condizioni che garantiscano una tutela appropriata alle circostanze e anticipatamente rispetto all'udienza pubblica.

---

[8] Corte giust., sent. 8-10-1987, causa C- 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen,* in *Racc.* 3969, punto 13; Corte giust. sent. 7-1-2004, causa C-60/02, *X,* non ancora pubbl. in *Racc.*, punto 61; Corte giust. sent. 3-5-2005, cause riunite C-387/02, C-391/02 e C-403/02, *Berlusconi e a.*, non ancora pubbl. in *Racc.*, punto 74.

A questo fine nella sentenza (punti 51 ss.) si esamina la nozione di « vulnerabilità della vittima», di cui, però, gli artt. 2, par. 2, e 8, par. 4, della decisione-quadro non si occupano.

Pur nel silenzio della decisione-quadro sullo specifico argomento, nondimeno – ad avviso della Corte – le peculiari circostanze di fatto che caratterizzano la fattispecie concreta (giovanissima età delle vittime, tipologia di reato subito) devono indurre a ritenere « particolarmente vulnerabili» i bambini presunte vittime dei maltrattamenti (punto 53). Pertanto, come si legge nella sentenza, nelle condizioni date nella causa principale la « realizzazione degli obiettivi perseguiti dalle disposizioni della decisione-quadro impone che un giudice nazionale abbia la possibilità, per le vittime particolarmente vulnerabili (quali quelle di cui al caso di specie n.d.r.), di utilizzare una procedura speciale » (punto 56). Anche se il diritto nazionale non disponesse esplicitamente l'applicabilità della predetta procedura nella fattispecie concreta.

Nel caso in questione, il riscorso all'incidente probatorio nel procedimento penale intentato contro la Sig.ra Pupino,quindi, viene considerato un mezzo idoneo al perseguimento degli obiettivi stabiliti dalla decisione-quadro.

Richiamando l'art. 6, par. 2, TUE, - in virtù del quale l'Unione Europea rispetta i diritti fondamentali previsti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali del 1950 risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati - la sentenza in commento, tuttavia, non manca di sottolineare che le modalità di svolgimento della deposizione della vittima non devono porsi in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento dello Stato membro coinvolto [9].

Alla luce di quanto sopra , la Corte rileva la necessità che venga rispettato in particolare il diritto ad un equo processo, così come previsto dall'art. 6 della succitata Convenzione[10] e, a tale riguardo, precisa altresì che, nel caso *de quo*, è rimesso al giudice nazionale di valutare se l'incidente probatorio finalizzato ad assumere la prova anticipatamente e secondo modalità particolari non contrasti con la succitata norma, rendendo "iniquo" il processo penale intentato nei confronti della Sig.ra Pupino .

In merito alla questione pregiudiziale la Corte conclude, quindi, che il giudice nazionale deve operare una valutazione complessiva delle proprie norme, interpretandole

---

[9] Sui rapporti tra tutela dei diritti fondamentali e cooperazione giudiziaria tra gli Stati in materia penale v. C. Maraviglia, *Dall'estradizione al mandato d'arresto europeo. Profili della cooperazione giudiziaria in materia penale,* reperibile su www.diritto.it/articoli/penale/maraviglia.pdf.

[10] Corte europea, sent. 2-7- 2002, *S.N. c. Svezia*, in *Recueil des arrêts et décisions* 2002-V

alla luce della lettera e dello scopo della decisione-quadro in questione. Pertanto alla stessa autorità giudiziaria deve essere conferita la facoltà di consentire a bambini che affermino di aver subito maltrattamenti, di testimoniare in condizioni che assicurino loro una tutela appropriata come, nel caso di specie, l'audizione delle giovani vittime al di fuori dell'udienza pubblica e in un momento ad essa anteriore.

5.- A prescindere dalla misura in cui si ritiene di condividerne i contenuti, va riconosciuto che la sentenza in commento è sicuramente dotata di una certa carica innovativa, sia per il tema affrontato che per i risultati cui essa giunge.

Infatti, come è stato rilevato all'inizio, nel caso *de quo*, la Corte ha avuto per la prima volta l'opportunità di interpretare una decisione-quadro adottata sulla scorta degli artt. 31 e 34, par. 2, lett. b), TUE. E, nell'elaborare tale interpretazione, essa arriva certamente a formulare delle conclusioni pregne di conseguenze ma che, nondimeno, pure possono suscitare qualche ragionevole perplessità.

Come si è detto, la Corte ha ritenuto di dover preliminarmente determinare se l'obbligo per i giudici di ciascuno Stato membro di interpretare il diritto nazionale, per quanto possibile, alla luce della lettera e dello scopo del diritto comunitario, possa valere anche per una decisione-quadro adottata sulla scorta del titolo VI del Trattato sull'Unione europea.

A tale quesito la sentenza in commento dà una risposta positiva, adducendo a suo sostegno argomenti che non sempre paiono condivisibili. In particolare, nella pronuncia non risultano del tutto esaustive le motivazioni con cui sono state respinte tesi serie e fondate che alcune delle parti intervenute nella causa hanno prospettato. Si allude, soprattutto, a quanto addotto da Svezia, Regno Unito e Francia, oltre che dall'Italia, per sostenere che il criterio della interpretazione conforme, delineato dalla Corte avendo riguardo alle direttive di cui all'art. 249, co. 3, del TCE, non dovesse valere pure per le decisioni- quadro di cui all'art. 34, par. 2, lett b) del TUE [11]. Tali Stati, nella circostanza, hanno sottolineato le notevoli differenze che, ancora adesso, intercorrono tra il c.d. primo (diritto comunitario) e c.d. terzo pilastro ("cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale") dell'UE per più profili di sicuro rilievo fra cui la non univoca

[11] Sulla portata di tale norma v. il commento all'art. 34 di M. Condinanzi in *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, a cura di A. Tizzano, Giuffrè, 2004, 130 ss..

tipologia dei rispettivi atti di diritto derivato, le procedure per la loro adozione tutt'altro che omogenee.

Ad essi si dovrebbe aggiungere – elemento non di poco conto nel caso di specie- il diverso ruolo attribuito alla stessa Corte dall'art. 233 TCE e dall'art. 35 TUE. Infatti, non sembra casuale il fatto che il Trattato di Maastricht – che istituiva l'UE e per la prima volta disciplinava, sia pure con altro nome, la materia della cooperazione giudiziaria in materia penale, attribuendola alla competenza dell'Unione- escludesse del tutto un ruolo della Corte in questo campo[12]. Così come, allo stesso modo, non appare imputabile al caso che il Trattato di Amsterdam – pur attribuendo per la prima volta qualche limitata competenza alla Corte nel campo in questione – per più aspetti l'abbia disciplinata in materia sensibilmente differente da quella dettata dal TCE.

Proprio riflettendo maggiormente sulla differenza del ruolo che le riservano TCE e TUE, la Corte avrebbe forse potuto esaminare con più cura gli argomenti addotti dagli Stati intervenuti nella causa.

Così facendo, senz'altro, la Corte avrebbe ben potuto affermare – come implicitamente ha fatto- il "primato" anche degli atti di diritto derivato dell'UE rispetto al diritto nazionale. Per giungere a tale conclusione, sarebbe stato probabilmente più opportuno evitare il ricorso a una forzata equipollenza tra l'art. 1, co. 2, TUE e l'art. 10 del TCE, letteralmente – e non solo da questo punto di vista – così lontani fra loro. Del resto, la Corte avrebbe potuto senz'altro, pervenire alla medesima conclusione attribuendo il giusto peso alla natura pattizia del TUE e alla "procedura internazionale" che esso, sostanzialmente, prevede per l'adozione degli atti di diritto derivato. D'altronde , a tal fine, si poteva anche prendere in adeguata considerazione il fatto che il primato sul diritto interno non è un'esclusiva del diritto comunitario ma che appartiene pure al diritto internazionale [13].

---

[12] Sull'art 35 TUE v. tra gli altri : L. Daniele, Commento all'Art. 35 in *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, cit., 143 ss..

[13] Nel senso anzidetto cfr. R. Quadri, Diritto internazionale pubblico, Napoli, 1989, p 46 ss.; v. inoltre Tesauro, op. cit., p. 164, nota 226. A conforto di questa tesi l'Autore ricorda che il principio del primato del diritto internazionale sul diritto interno ha trovato accoglimento nella giurisprudenza internazionale. In tal senso egli cita, in particolare il parere consultivo reso dalla Corte Permanente di Giustizia Internazionale, (Parere consultivo del 31 luglio 1930 riguardante il caso delle comunità greco-bulgare - Avis consultatif du 31 juillet 1930, CPJI, Affaire des communautés gréco-bulagres , Rec. sér B, n. 17 , p.32) e quello reso dalla Corte Internazionale di Giustizia (Parere consultivo del 20 aprile 1988 riguardante l'applicabilità dell'obbligo di arbitrato in virtù della sezione 21 dell'accordo 26.6.1947 - Avis consultatif du 26 avril 1988, Applicabilité de l'obligation d'arbitrage en vertu de la section 21 de l'accord du 26 juin 1947 relatif au siège de l'organisation des Nations Unies, Rec. 1988, p.34).
In quest'ultimo caso la Corte Internazionale di Giustizia ha ripetutamente sostenuto il principio del primato del diritto internazionale sul diritto interno e nelle conclusioni ha, a tal proposito, dichiarato: "II suffisait de rappeler

Così facendo la Corte non avrebbe potuto omettere – come invece ha fatto - di valutare, ai fini della sentenza che doveva rendere, quanto con chiarezza è scritto nell'art. 34, co. 2, lett b), alla fine, TUE. E infatti qui le parti contraenti – dopo aver prescritto che le «decisioni-quadro sono vincolanti per gli Stati membri quanto al risultato da ottenere, salva restando la competenza delle autorità nazionali in merito alla forma e ai mezzi » - hanno pure precisato in maniera inequivocabile che le stesse decisioni- quadro «non hanno efficacia diretta».

Quella ora ricordata è una disposizione che, essendo assolutamente chiara e precisa, non solleva alcun dubbio interpretativo. Quindi, sarebbe stato necessario che la Corte non omettesse di prenderla in considerazione , ma, anzi, che si soffermasse adeguatamente su di essa, sulla sua *ratio,* sull'eventuale nesso tra una norma così netta ed una certa elaborazione giurisprudenziale del giudice comunitario proprio in tema di direttive. In ogni caso, è da presumere che- qualora avesse esaminato anche tale norma - l'esplicitazione delle sue conclusioni sarebbe stata sicuramente utile per il futuro. Certo, se così avesse proceduto, avrebbe pure potuto – anche richiamando sue precedenti pronunce in tema di direttive[14] – sostenere che il principio dell'interpretazione conforme non sia correlato all'eventuale effetto diretto dell'atto *de quo* ma , piuttosto, al primato, rispetto a un atto di diritto derivato che ne è privo, qual è la decisione quadro.

Peraltro, una simile precisazione sarebbe stata sicuramente opportuna alla luce di una lettura più attenta degli artt. 2, 3 e 8 della decisione-quadro in questione. Tali disposizioni, infatti, sono redatte in maniera tale da richiedere, da parte degli Stati membri dell'Unione, l'adozione di propri atti che traducessero gli obiettivi da perseguire in norme puntuali e complete, applicabili nei propri ordinamenti giuridici. E infine, così procedendo, la Corte avrebbe potuto concludere che, nel caso di specie, l'Italia non ha adeguato compiutamente la propria normativa alle precisazioni summenzionate sicché tale obbligo incombe tuttora agli organi nazionali competenti a provvedervi.

---

le principe fondamental en droit international de la préminence de ce droit sur le droit interne, préminence consacrée depuis longtemps par la jurisprudence".
E invero, anche nel summenzionato caso riguardante le comunità greco-bulgare , sempre nel senso della preminenza del diritto internazionale si era pronunciata la Corte Permanente di Giustizia Internazionale riguardo all' ipotesi di contrasto tra la Convenzione di Neully e una disposizione di diritto interno di uno degli Stati firmatari della Convenzione stessa. (p. 32) .

[14] v. Corte Giust., sent. 13.11.1990, causa C-106/89, *Marleasing*, in *Racc.* p. I-4135, punti 4 ss.

L'indetraibilità dell'IVA sui mezzi di trasporto aziendali è contraria alla normativa comunitaria (nota alla decisione della Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, C-228/05)

di Giordano Di Meglio

Sommario: 1. Introduzione; 2. La consultazione del Comitato IVA; 3. Merito della controversia; 4. Adeguamento alla sentenza e valutazioni critiche.

1. La Corte di Giustizia CE, su rinvio della Commissione tributaria di primo grado di Trento, è stata chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 17, n. 7, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme). Tale direttiva, alla citata disposizione, lascia un certo margine di operatività alle politiche fiscali dei governi dei singoli Stati membri nel senso che, per motivi congiunturali, essi possono escludere, totalmente o parzialmente, dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni, previa consultazione del Comitato IVA, composto da rappresentanti degli Stati membri e della Commissione, di cui al successivo art. 29.

La questione era stata portata all'attenzione del Giudice nazionale dalla Stradasfalti S.r.l., società operante nel settore delle costruzioni stradali, la quale contestava la limitazione della detraibilità dell'imposta assolta a monte su autoveicoli -di tipo privato anziché aziendale- e relativo carburante, ad uso del personale per il tragitto tra gli uffici e i cantieri, per visitare varie amministrazioni e per goderne come "fringe benefit".

Per quanto riguarda il nostro paese, infatti, le limitazioni del diritto di detrazione sulle spese dei veicoli non essenziali per l'attività d'impresa (dall'acquisto del bene alle spese di uso e manutenzione), già previste dall'art. 19 bis-1 del DPR n. 633/1972, sono state di volta in volta prorogate per mezzo di successivi provvedimenti normativi (L. n. 488/1999; l. 388/2000; L. 448/2001; L. 289/2002; L. 350/2003; L. 311/2004), i quali, tuttavia, avevano ridotto l'indetraibilità al 90% a partire dal 2001, ovvero all'85% dal 2006.

La Corte europea, sottolineando come l'art. 17 della cd. "sesta direttiva" ammetta esclusivamente deroghe di carattere temporaneo e dettate da necessità contingenti, non

ha ritenuto conforme alla normativa comunitaria la legislazione nazionale che, introdotta nel 1979 per esigenze di contrasto a pratiche elusive ed evasive, sistematicamente, per oltre 25 anni, ha limitato il diritto dei soggetti passivi a detrarre l'imposta in ordine alle menzionate voci di spesa.

2. Il primo aspetto della controversia sul quale è stata posta la questione di pregiudizialità ha riguardato il corretto assolvimento dell'iter procedimentale richiesto dalla Sesta Direttiva agli Stati membri che intendono adottare una misura interna di deroga al regime generale delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto, vale a dire la consultazione dell'apposito Comitato. A tale proposito, i giudici comunitari, dopo aver ricordato che «la consultazione prevista dall'articolo 29 … permette alla Commissione e agli altri Stati membri di controllare l'uso da parte di uno Stato membro della possibilità di derogare al regime generale delle detrazioni dell'IVA, verificando, in particolare, se la misura nazionale di cui trattasi soddisfi la condizione di essere stata adottata per motivi congiunturali», sono stati piuttosto benevoli nella valutazione del caso di specie poiché hanno considerato adempiuto detto obbligo sulla base della sola comunicazione della misura all'organo a ciò deputato e conseguente presa d'atto da parte di questo senza che intervenisse una effettiva concertazione; ciò anche in considerazione del fatto che la dovuta comunicazione era stata corredata delle informazioni minime relative alla natura e alla portata della misura e che «per contro, l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva non prevede alcun obbligo quanto al risultato della consultazione del comitato IVA, e in particolare non impone a tale comitato di pronunciarsi favorevolmente o sfavorevolmente sulla misura nazionale derogatoria. Nulla impedisce quindi al comitato IVA di limitarsi a prendere atto della misura nazionale derogatoria che gli viene comunicata».

Del resto, laddove tale procedura non fosse stata seguita, quantomeno formalmente, ne sarebbe derivata una assoluta impossibilità per le autorità tributarie nazionali di opporre ad un soggetto passivo la disposizione che deroga al principio del diritto alla detrazione dell'imposta, enunciato dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva IVA.

È noto, infatti, che, secondo costante giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia, la clausola "*stand still*" da un lato consente agli Stati di migliorare la situazione dei soggetti passivi estendendo il loro diritto di detrazione -in quanto operando in tal modo si rispettano i principi fondamentali della direttiva-, dall'altro lato implica il divieto di peggiorare la normativa esistente attraverso l'introduzione di nuovi divieti o l'aggravio di quelli esistenti senza la procedura consultiva suddetta.

3. Per quanto, invece, riguarda il punto centrale del controvertere, cioè la adozione e successiva proroga *sine die* di provvedimenti derogatori della normativa comunitaria, il Giudice comunitario sostanzialmente osserva che essi possono essere concessi all'unico scopo di ovviare alle conseguenze di una situazione congiunturale in cui si trova l'economia di una nazione in un determinato momento[1]. Dunque, l'applicazione delle misure a cui si riferisce tale disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, le medesime non possono essere di natura strutturale. Ne deriva che uno Stato membro non può adottare provvedimenti che escludano beni dal regime delle detrazioni IVA privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale o, comunque, attuare un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio[2].

La Corte europea, infine, allo scopo di privilegiare l'obiettività del diritto e di non "compromettere la sua applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato", decide di non accordare la limitazione nel tempo degli effetti della sentenza, richiesta dal Governo italiano. Conseguentemente dichiara che: "Il soggetto passivo cui sia stata applicata tale misura derogatoria deve poter ricalcolare il suo debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'art. 17, n. 2, della direttiva 77/388, nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta".

4. Nell'intento di provvedere alla immediata attuazione della sentenza del Giudice comunitario, il Governo ha adottato il DL n. 258, del 15 settembre 2006, con il quale ha "bloccato", in via di urgenza, la detrazione dell'IVA per gli acquisti di beni e servizi relativi ad autoveicoli, motocicli e ciclomotori effettuati fino al 13 settembre 2006, subordinandola alla presentazione di apposita istanza, secondo uno specifico modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, così da impedire indiscriminate compensazioni. Nessun vincolo è stato posto, però, alla detrazione per gli acquisti degli stessi beni e servizi effettuati successivamente a tale data, a patto che,

---

[1] Cfr. sul punto le conclusioni dell'Avvocato generale Geelhoed nella causa C-409/99, Metropol e Stadler, in cui si afferma che "non vi è alcun dubbio che una regolamentazione a durata indeterminata, la quale miri inoltre a ridurre il disavanzo di bilancio ed eliminare il debito pubblico, non ha un'origine congiunturale. L'esigenza di motivi congiunturali significa che il provvedimento fiscale deve mirare ad attenuare fluttuazioni congiunturali. Esso deve far parte della politica congiunturale di uno Stato membro. Per politica congiunturale deve intendersi al riguardo il fatto che le autorità di bilancio mirino ad influenzare a breve termine dati macroeconomici quali la produzione, il consumo, il volume delle importazioni e delle esportazioni. Tali politiche riguardano spesso un periodo di uno-due anni".

[2] La pronuncia in esame trova un precedente fondamentale, più volte richiamato, nella citata sentenza Metropol e Stadler, la quale si occupa di una statuizione pressoché analoga.

come è evidente, sussistano i necessari requisiti dell'inerenza[3] all'esercizio dell'impresa ovvero dell'arte o professione, nonché dell'afferenza[4] ad operazioni imponibili, restando conseguentemente escluse quelle esenti o non soggette ad imposta. Quando, pertanto, i beni e servizi vengono utilizzati promiscuamente sia per operazioni imponibili sia per quelle escluse dal campo IVA -come nel caso di utilizzazione di un'automobile per bisogni personali del titolare o dei dipendenti dell'attività-, la detrazione sarà ammessa esclusivamente per la quota imputabile alle prime, secondo criteri oggettivi e coerenti, determinati dai singoli contribuenti, che, nel caso delle autovetture, potrebbero essere rappresentati da pedaggi autostradali, addebito ai clienti dei rimborsi chilometrici, possesso di altri mezzi di trasporto.

Nonostante la pronuncia in esame non comporti modificazioni dei principi fondamentali in tema di detrazione IVA, risultano, comunque, significativi gli effetti della stessa sui conti pubblici sia per ciò che attiene il diritto al rimborso delle maggiori imposte versate e sia, più ad ampio raggio, per quanto riguarda gli effetti di segno opposto che la maggiore detraibilità comporta in ordine alla determinazione delle basi imponibili delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in termini di minori ammortamenti e minori spese di funzionamento e manutenzione deducibili; di conseguenza, il DL 258/06 ha richiesto, al fine di impedire ingiustificati arricchimenti, la indicazione nell'istanza di rimborso dei dati relativi agli "altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti"; pertanto, lo svantaggio per le casse dello Stato derivante dal riconoscimento della maggiore detraibilità dovrà trovare, nelle intenzioni del Governo, una contropartita nella ridefinizione delle suddette basi imponibili.

Così facendo, però, le Autorità nazionali hanno dimostrato la volontà di sottrarsi, almeno parzialmente, alle ripercussioni economiche che la sentenza in esame sicuramente spiegherà sulle casse dello Stato, attraverso il recupero di gettito proprio a carico di coloro che di tale pronuncia avrebbero dovuto essere i beneficiari.

È pur vero che la salvaguardia dei conti pubblici è un valore capitale nell'attuale momento storico, tuttavia, ciò che appare criticabile è la strada scelta per ottenere il

[3] L'inerenza deve essere valutata in concreto con riguardo alle dimensioni o al tipo di attività esercitata. Deve, inoltre, essere generica nel senso che è sufficiente che i beni acquistati o importati siano destinati all'attività, senza alcuna prova della loro effettiva utilizzazione o necessarietà.

[4] In base a tale principio, gli acquisti di beni e servizi devono essere afferenti alle operazioni attive imponibili o, comunque, comprese nell'ambito del tributo. Pertanto, l'imposta assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi è detraibile solo se riferibile a successive operazioni attive imponibili o assimilate; al contrario, la detrazione è esclusa o limitata se i beni e servizi riguardano operazioni attive esenti o non soggette a imposta. Ne consegue che, a differenza dell'inerenza la quale attiene alla relazione con l'attività esercitata, l'afferenza riguarda il collegamento oggettivo dell'acquisto di beni e servizi: direttamente con successive operazioni imponibili; oppure indirettamente, ma funzionalmente, con l'ordinaria attività diretta a porre in essere dette operazioni.

risultato sperato, la quale sembra mettere a repentaglio principi altrettanto basilari dell'ordinamento tributario, ovvero la non assoggettabilità ad imposizione di situazioni che non rivelano una capacità contributiva caratterizzata dell'indispensabile requisito della attualità, nonché la stessa neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Altro aspetto da non sottovalutare è anche che le "contromisure" alla pronuncia di incompatibilità con l'ordinamento comunitario vengono messe in pratica con palese violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove stabilisce, all'art. 3 comma 1, che "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che lo prevedono"; senza dire che le norme portate dallo Statuto, costituendo principi generali dell'ordinamento tributario, possono essere derogate e/o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali, come sancito all'art. 1, co. 1.

Data la prevedibile complessità delle operazioni necessarie alla quantificazione del rimborso della quota d'imposta indebitamente versata, inevitabilmente vincolata alla individuazione di un criterio univoco che consenta la determinazione, con ragionevole approssimazione, della misura in cui ogni singolo veicolo viene impiegato per usi aziendali oppure personali, si è indotti, pertanto, a considerare con particolare favore le soluzioni esemplificative successivamente adottate con la legge di conversione del decreto n. 258.

Invero, pur senza dimenticare la menzionata indispensabilità del vaglio positivo da parte degli organi comunitari rispetto ad ogni provvedimento che incida sulla percentuale di detraibilità dell'imposta assolta, potrebbe rivelarsi particolarmente vantaggioso consentire all'Amministrazione finanziaria la determinazione, riguardo a beni destinati ad uso promiscuo, di una percentuale forfetaria di detraibilità dell'IVA in capo al contribuente, pur lasciandogli sempre la possibilità di addurre fatti concreti che giustifichino la modifica della percentuale predeterminata per legge e il conseguente obbligo di versamento.

Ciò è quanto accaduto nel caso concreto con la previsione di una percentuale prestabilita di detraibilità, limitata probabilmente al 50% dell'imposta assolta sugli acquisti di auto utilizzate nell'esercizio di impresa, arte o professione.

In effetti, lo Stato italiano aveva ipotizzato una indetraibilità al 60% -riducendo così al 40% l'IVA recuperabile-, ma la UE sembra propendere per la soluzione mediana, in quanto già ammessa in alcuni paesi come, ad esempio, il Belgio o la Spagna e inferiore rispetto ad altri come la Germania, dove a partire dal 1° gennaio 2004 non esistono restrizioni alla detrazione, purché l'utilizzo professionale raggiunga almeno il 10 per

cento. Rimangono, comunque, in ambito comunitario altri Stati, come l'Ungheria, la Polonia, l'Olanda e la Svezia che utilizzano un sistema analitico, in cui, cioè, viene accordato il diritto alla detrazione integrale con l'esclusione delle spese non aventi carattere professionale.

Tuttavia, per coloro che alla data del 13 settembre 2006 avevano acquistato e/o importato autoveicoli, motocicli e ciclomotori, nonché relativi servizi e carburanti, la legge di conversione del DL n. 258 ha introdotto due modalità alternative per richiedere il rimborso dell'imposta non recuperata per effetto dell'indetraibilità oggettiva stabilita dall'art. 19 bis1, lett. c) e d), DPR 633/72: la modalità ordinaria consistente nel presentare entro il 15 aprile 2007 istanza di rimborso, conforme a un modello da approvarsi con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, volta al conseguimento della percentuale forfetaria predeterminata dal Fisco; la modalità alternativa, prevista in ogni caso a favore di chi non abbia rispettato il detto termine, consistente nella presentazione, senza indicazione di ulteriore limite temporale, di un'istanza di rimborso ex art. 21, DLgs. 546/92, volta al conseguimento, in contraddittorio con l'Ufficio, di una percentuale di detrazione maggiore rispetto alla misura forfetaria.

La soluzione adottata desta, però, alcune incertezze interpretative.

Innanzitutto, posto che entrambe le opzioni possono portare ad un rigetto totale dell'istanza, non è chiaro se la modalità ordinaria consenta un rigetto parziale, da ritenere, invece, sicuramente ammissibile per quella alternativa.

In secondo luogo, bisogna accertare se le due soluzioni presentino differenze in ordine ai periodi per i quali è possibile ottenere rimborsi, atteso che al 13 settembre 2006 era consentito detrarre l'IVA relativa agli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 -cioè nel triennio precedente-, mentre la procedura ex art. 21 potrebbe comportare l'applicabilità del termine di due anni dal versamento indebito, ivi previsto.

Una tale discrepanza comporterebbe, tuttavia, che per ottenere il rimborso in misura superiore a quella forfetaria, occorrerebbe rinunciare all'IVA relativa agli acquisti effettuati nel 2003 e in buona parte del 2004, con una violazione sicura dei principi comunitari, venendo il recupero IVA assoggettato a restrizioni, e una eventuale del principio costituzionale di riserva di legge, stante la determinazione della misura della detrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate anziché del Legislatore.

Ad ogni buon conto, ragionando in termini più generali, una soluzione come quella prescelta avrebbe potuto rappresentare già in passato una valida alternativa alla

indetraibilità assoluta dell'imposta assolta a monte sui veicoli aziendali, introdotta nel 1979, rispetto alla quale le impalpabili attenuazioni introdotte a partire dal 2001, per di più sotto la pressione della Comunità europea che aveva avvertito l'Italia circa le sue "presunte" irregolarità, fino al punto di indurla ad intervenire con la Finanziaria di quell'anno, hanno quasi manifestato incuranza, se non dispregio, per le norme e gli ammonimenti da quest'ultima provenienti, tanto più se si pensa che l'obiettivo originariamente dichiarato dall'Esecutivo era proprio quello di portare la percentuale di detrazione, nel breve volgere di qualche anno, fino alla quota del 50%, considerata con favore dagli stessi organi comunitari.

Consentire agli esercenti attività d'impresa, artigiani e professionisti una sia pur predeterminata detraibilità dell'IVA assolta sui beni in questione, se da un lato avrebbe comportato la rinuncia a una parte del gettito proveniente da tale tributo, dall'altro avrebbe generato, oltre alle menzionate ricadute positive sulla determinazione della base imponibile di imposte sui redditi e IRAP, anche un valido strumento di accertamento a favore del Fisco, utile a portare alla luce, mediante il raffronto tra i guadagni dichiarati e le spese sostenute, l'esistenza di una capacità contributiva che altrimenti sarebbe rimasta nell'ombra; risulterebbe, infatti, particolarmente difficile conciliare con redditi appena al di sopra della no tax area l'acquisto, o comunque il possesso di beni di lusso, anche con le formule alternative della locazione finanziaria e del noleggio a lungo termine.

Tali considerazioni, tuttavia, scaturiscono dell'idea di fondo che nel nostro paese, per ottenere effetti positivi nel lungo periodo, è necessario mettere in moto un circolo virtuoso che induca alla comune convinzione della indispensabilità di contribuire alla spesa pubblica, ciascuno secondo la propria capacità contributiva e nei limiti di essa, anziché intervenire con provvedimenti che, dettati dalla necessità di fare cassa, potrebbero non durare oltre il periodo d'imposta al quale si applicano, ledendo profondamente il fondamentale principio costituzionale appena richiamato. Il riferimento è, naturalmente, alla introduzione, avvenuta con L. 286/06, della integrale indeducibilità dei costi sostenuti per le auto date in benefit ai dipendenti -sostituita con la deduzione al 50% di quanto costituisce reddito di lavoro-, nonché all'abbattimento, dal 50% al 25%, della quota di deduzione delle spese relative al veicolo utilizzato direttamente dal professionista; penalizzazioni queste, che, come avverte la stessa legge, potranno essere riviste con decreto ministeriale qualora la UE autorizzi l'Italia a introdurre un regime di detrazione limitata dell'IVA sugli automezzi.

Un'ultima annotazione deve essere riservata alla mancata regolamentazione delle controversie pendenti, atteso che il DL 258/06, come convertito in legge, nulla dispone in ordine alle istanze di rimborso già presentate e ai giudizi già pendenti, nonostante la nuova disciplina normativa sia stata emanata a seguito di una pronuncia della Corte di Giustizia emessa proprio su richiesta di una Commissione Tributaria.

Allo stato, le soluzioni ipotizzabili sembrano essere due: la estensione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, delle modalità previste dal decreto anche ai periodi anteriori al 2003 -in virtù di quanto esposto in precedenza-, sussistendo, è ovvio, almeno una adeguata istanza di rimborso anche se non seguita da azione in giudizio; l'adozione di scelte processuali quali l'acquiescenza, nei giudizi relativi a periodi successivi al 1° gennaio 2003, alle richieste di cessazione della materia del contendere da parte dei contribuenti che preferiscano aderire alle modalità di rimborso fissate dal decreto, ovvero la conciliazione giudiziale ex art. 48, DLgs. 546/92, per i giudizi relativi a periodi precedenti tale data, sempre secondo i suddetti criteri di rimborso, forfetario o analitico.

È appena il caso di segnalare che, operando in tal guisa, non solo si eviterebbe l'azionamento e/o il protrarsi di contenziosi che potrebbero concludersi con la condanna dell'Amministrazione alla refusione delle spese di giudizio -*ergo* ulteriore aggravio per le casse erariali-, ma si tratterebbero anche in maniera eguale tutte le posizioni soggettive, a prescindere dall'epoca in cui sono sorte e dalle attività svolte, con evidenti benefici in termini di equità e razionalità del sistema tributario.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA