ISSN 1825-9871

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Innovazione e Diritto

1
2008

Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)

COMITATO SCIENTIFICO
Prof. Andrea Amatucci
Prof. Carlo Amatucci
Prof. Carlo Amirante
Prof. Elisabetta De Franciscis (coord. area Diritto pubblico comparato)
Prof. Luciana Di Renzo (coord. Finanza interna e comunitaria)
Prof. Stefano Fiorentino (coord. area Diritto tributario)
Prof. Massimo Marrelli
Prof. Carlo Panico (coord. area Economia)
Prof. Marilena Rispoli (coord. area banche e mercati finanziari)
Prof. Luigi Sico (coord. area Diritto internazionale e comunitario)
Prof. Sandro Staiano
Prof. Mario Tedeschi
Prof. Talitha Vassalli

REDAZIONE
Roberta Alfano (coordinamento rivista)
Domenico Ardolino
Gino Buonauro
Debora Cioffi
Elena Cuomo
Anna Maria Di Lieto
Giordano Di Meglio
Gabriella Duranti
Olimpia Esposito De Falco
Chiara Fontana
Laura Letizia
Serena Maresca
Maria Pia Nastri
Raffaele Sabato
Leonardo Saviano
Giuseppina Simioli
Dea Squillante
Loredana Strianese (coordinamento newsletter)

EDITING e GRAFICA
Vittorio Mostacciuolo
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

DIRETTORE RESPONSABILE
Avv. Maurizio Migiarra

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 28 febbraio 2008

INDICE

Editoriale
di Raffaele Perrone Capano **1**

Il vento non sa leggere. L'insostenibile leggerezza del giurista
di Francesco Lucarelli **3**

Has the never-ending Italian transition come to a close or is there a need for more Institutional Reforms?
by Maria Elisabetta de Franciscis **21**

La compatibilità della *tonnage tax* italiana con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato
di Maria Debora Cioffi **33**

Incentivi fiscali e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alla ricerca nelle decisioni della Commissione e nelle sentenze della Corte di Giustizia europea
di Maurizio Migiarra **59**

La recente politica fiscale in tema di estero-vestizione. Un *reasonable and genuine link* "al limite", anche comunitario, ed un possibile corto circuito antielusivo
di Fabrizio Nieddu **95**

L'obbligo di motivazione in relazione alla valutazione di prove concorsuali: opzioni giurisprudenziali e legislative a confronto
di Alessandro Auletta **103**

GIURISPRUDENZA - CASI PRATICI - DOCUMENTAZIONE

Riflessioni in tema di cessione frazionata d'azienda: assoggettabilità dell'operazione alla sola imposta di registro
di Carlo Magri **127**

Effetti della mancata notifica della comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73
di Alessandro Saccone **141**

Editoriale

di Raffaele Perrone Capano

Dopo la proficua esperienza di questo primo triennio che ha visto crescere e consolidare la rivista attraverso il dialogo tra docenti, ricercatori e studiosi più giovani iscritti alla scuola di Dottorato in Scienze giuridiche ed economiche dell'Ateneo federiciano, abbiamo deciso di introdurre alcune innovazioni, con l'obiettivo di allargare il confronto sui temi del rapporto tra diritto economia ed istituzioni, dando continuità e spazio all'esperienza comparatistica, punto di snodo decisivo all'interno di un processo di mondializzazione che investe sia l'economia sia il diritto.

Da quest'anno, qunidi, la Rivista, arricchita della collaborazione delle prof.ssa Maria Elisabetta de Franciscis, Associato di Diritto pubblico comparato nell'Ateneo federiciano, ospiterà con continuità contributi di studiosi italiani e stranieri, con l'obiettivo di confrontare le diverse esperienze nel settore cruciale del rinnovamento delle istituzioni.

A tale scopo, di volta in volta, sono previsti saggi, cronache istituzionali straniere, finestre sull'Italia vista dall'estero, notizie sulle attività editoriali italiane e straniere e quant'altro verrà individuato come strumento idoneo a concorrere al dibattito scientifico con il metodo innovativo che caratterizza la Rivista.

La collaborazione con la dott.ssa Elena Cuomo ricercatrice presso la Facoltà di Scienze Politiche del nostro Ateneo, spinge a creare uno spazio dedicato agli studi della simbolica politico-giuridica denominato "Prospettive simboliche".

Si è voluto estendere il dibattito sull'innovazione e sulle sue connessioni con il diritto ad un'area disciplinare di matrice filosofica che utilizza un approccio metodologico innovativo e che, spesso, si avvale di contributi a carattere interdisciplinare. la Simbolica politica studia quelle manifestazioni dell'essere e dell'agire che, espressioni del profondo, non possono avere adeguata spiegazione solo in chiave analitico razionale.

Strutture di senso che leggono in stretta connessione il mondo interiore con quelle delle relazioni esterne, nell'ambito della Comunità nelle quali convergono la razionalità e l'emozionalità.

Con l'apertura di uno spazio semestrale intitolato alle "Prospettive simboliche" intendiamo creare un luogo idoneo ad attrarre interesse intorno alla diffusione di un dibattito ormai maturo e ricco di confronti con il pensiero filosofico occidentale e non

solo, sia per quanto attiene alla sua tradizione sia per i suoi risvolti contemporanei più attuali che non possono non coinvolgere anche il pensiero giuridico.

Lo spirito che da sempre permea la rivista ha portato a dedicare un diverso e più ampio spazio alle fattispecie concrete. Pertanto dando una veste editoriale stabile a quanto già sperimentato nel numero 6/2007 si è deciso di trasformare la rubrica di "Giurisprudenza" in "Giurisprudenza, casi pratici, documentazione".

All'interno di tale rubrica saranno attivati una serie di osservatori divisi per aree: Diritto ambientale, Diritto amministrativo, Diritto internazionale interno e comparato, Diritto dell'Unione europea, Diritto civile e commerciale, Diritto finanziario e tributario, con lo scopo di allargare il confronto ai principali campi dell'innovazione giuridica.

Particolare attenzione verrà quindi dedicata al tema delle riforme politico-istituzionali, nella convinzione che le difficoltà del presente, di cui Napoli è solo l'espressione più concentrata e visibile dei problemi dell'Italia, debbano trovare nella Comunità Universitaria, le energie e le idee per costruire una svolta non effimera.

Il vento non sa leggere. L'insostenibile leggerezza del giurista

di Francesco Lucarelli[1]

I am legend. - Il giurista e la forma dell'acqua. - Il degrado delle Istituzioni e la solitudine del giurista. - Stop time. - L'educazione del giurista nel mondo contemporaneo. - Introduzione sconsigliata ai minori di anni sessanta. - Le pubbliche fortune dell'individuo proprietario. - "Un altro mondo é possibile?". - Le invasioni barbariche, la forma dell'acqua e la "società liquida". - *Problematiche attuali. Verso il terzo millennio. - Un meccanismo perfetto* (da "*La macchina dell'errore*" di Mario Lavagetto). - *La Costituzione e l'energia dell'enigma.*

I am legend

Il vento non sa leggere. Così come il vento il giurista per oltre un secolo ha traversato lieve, quasi inavvertito, le mutazioni sociali; non ha saputo, o meglio voluto, leggere le profonde modifiche istituzionali che la Costituzione del 1948 aveva dettato.

Gustavo Zagrebelsky, in un recente convegno, ha duramente attaccato aspetti della ricerca degli "ex-giovani costituzionalisti", pronti a cestinare i fondamenti sociali della Costituzione italiana, non soltanto gli aspetti organizzativi e procedurali. Il Presidente emerito della Corte costituzionale ha denunciato l'incoerenza di chi, dopo aver disatteso per sessant'anni il dettato costituzionale, ne prospetta, oggi, il superamento.

"Se qualcuno è ancor vivo, mi contatti...Non sei solo" (Robert Neville da *I am legend* di Richard Materson). Nel corso universitario, quest'anno, mi sono autodenunciato agli studenti. Ho detto: *"Sono un conservatore"*, perché credo e difendo i principi fondamentali della nostra Carta costituzionale ed il suo modello di consenso sociale fondato su uguaglianza, solidarietà e sussidiarietà: principi e regole irrinunciabili e irretrattabili, ancorché parzialmente disattesi.

Sono *the last man in the world*? Un illuso, non credo.

[1] Ordinario di Diritto privato presso la Facoltà di Economia dell'Università di Napoli Federico II

Il giurista e la forma dell'acqua

Il 25-26 giugno 2006 gli Italiani, a larga maggioranza, hanno rigettato la riforma della Seconda Parte della Costituzione a larga maggioranza. In questa occasione hanno trovato conforto le posizioni di recente assunte dalla maggioranza dei nostri costituzionalisti: 10 contro 1 è l'attento calcolo fatto da Giovanni Sartori che cita, tra l'altro, 17 tra presidenti e vicepresidenti emeriti della Corte costituzionale, 178 professori di diritto costituzionale, pubblico ed amministrativo, 274 professori di altre discipline. Sembrerebbe, quindi, che i giuristi dopo lunga apatia, dimostrata anche durante il corso delle modifiche costituzionali (solo poche, sia pure autorevoli, le voci levatisi) si siano improvvisamente risvegliati, riassumendo un ruolo propulsivo nell'evoluzione istituzionale del nostro Paese.

Sorge, però, più di un dubbio, anche perché il modo in cui è stata riproposta la difesa della Costituzione, rischia di creare un profondo *vulnus* tra i giuristi c.d. di diritto pubblico ed i privatisti, in quanto non appare per nulla approfondito il rapporto armonico tra le due parti della Costituzione e l'incidenza che la devoluzione veniva ad assumere su diritti irretrattabili.

Sono oltre 30 anni che premetto allo studio delle Istituzioni di diritto privato la valutazione dei caratteri fondanti della nostra Costituzione in cui la ricerca del consenso sociale viene filtrata attraverso un armonico confronto tra tutela della persona e garanzie della personalità; tra solidarietà intersoggettiva e sussidiarietà pubblica; tra uguaglianza formale ed uguaglianza sostanziale: tutte norme irretrattabili e garanzie che segnano in ogni passo la trasformazione dei diritti soggettivi ottocenteschi e che non possono non influenzare la lettura, peraltro così esplicita, dei rapporti economici, dal lavoro all'iniziativa economica (leggasi i essa anche autonomia privata) e proprietà.

Nella revisione dei rapporti economici la Costituzione fissa principi e regole quali " i livelli di vita liberi e dignitosi; i limiti all'iniziativa economica dettati da garanzie di dignità; la funzione sociale e l'accesso alla proprietà (principio, quest'ultimo, che dà generico diviene garanzia per abitazione, piccola proprietà contadina e azionariato popolare).

Tuttavia ho avuto più volte la sensazione che, pur motivando l'aula, questa impostazione di ricerca, di studio e di trasmissione del pensiero fosse giudicata dalla dottrina dominante extravagante e, comunque, estranea all'insegnamento classico delle Istituzioni. Soltanto ora, fortunosamente, ci si è resi conto dell'armonia della Costituzione, non scindibile nelle sue parti e nell'influenza che certe modifiche federaliste avrebbero determinato su quella fragile sintonia su cui si regge il consenso sociale. Ma rispetto a

questo che potrebbe aprire un *new deal* della ricerca, soprattutto privatistica, sembra ancora protrarsi quella "Insostenibile leggerezza dell'essere giurista", soprattutto del giurista al tempo della globalizzazione, la cui ricerca sembra ispirarsi prevalentemente a regole di mercato o di profitto, in una parola a quel diritto dell'economia nel cui ambito la tutela della persona tende sempre più a sfumarsi ed a perdere contorni di garantismo che la nostra Costituzione aveva con tanta forza voluto porre alla base dei rapporti sociali ed economici.

L'inavvertenza, se non addirittura, il rifiuto preconcetto, di prendere atto dell'incidenza della Costituzione sulle categorie giuridiche e nei rapporti pubblico-privato, in relazione alla necessaria *governance* tra pubblici poteri e cittadini; *inavvertenza* protrattasi nella dottrina civilistica per circa sessant'anni, mi ha indotto a riflettere sul ruolo dell'Accademia nel diritto moderno nei due secoli segnati dalla nascita del Codice Napoleonico. Ebbene, ho sempre rilevato nella dottrina, anche in quella più celebrata per raffinatezza sistematica, l'assenza di protagonismo, un vuoto creativo, un conformismo costante, vuoi al Codice napoleonico, vuoi in seguito alla Pandettistica tedesca: è come se il nostro giurista conformasse il proprio pensiero alla "*forma dell'acqua*", assumendo forme consone soltanto al contenitore del mondo socio-economico in cui operava, limitandosi a tradurne in precetti gli obiettivi. Il che trova riscontro in tutti i processi storici che la politica del diritto attraversa: dalla codificazione borghese post-unitaria, alla rivoluzione industriale dei primi del Novecento, al ventennio totalitario (vissuto in apparente astenia, vedasi la codificazione del sistema laburistico); fino al secondo dopoguerra, al neocapitalismo, alla globalizzazione della società, alle nuove categorie giuridiche frutto della *lex mercatoria* e della società dell'informazione. Sono i sessant'anni (brevemente interrotti negli anni '70), in cui il giurista viene educato a non dar conto di valori che non siano meramente economici. Di non turbare un preteso (ma irrealistico consenso sociale), ancor più di identificare nel conformismo *"la forma dell'acqua*", cioè il contenitore che da lui si pretende.

Ma di ciò, poco a poco, la società ha rilevato la sua inconsistenza, emarginandolo in un novello Medioevo di ritorno, dominato, questa volta, da una sorta di temibile ed aggressivo integralismo liberista. Privato di qualsivoglia contenitore il giurista ha visto svanire tra le sue mani in rivoli inconsistenti quell'*acqua,* privata definitivamente di *forma*. Il suo ruolo è sempre più divenuto di facciata rivelandone "*l'insostenibile leggerezza dell'essere giurista".*

Il degrado delle Istituzioni e la solitudine del giurista

L'ultimo antidoto al degrado istituzionale, all'avvitarsi del processo legislativo, all'incomprensibilità delle norme è l'ironia. "La Gazzetta Ufficiale fa divenire ansiogeni. Trasmette un senso di nevrosi". Provoca disagio, genera inquietudine. Allora, in presenza di una malattia dai sintomi inesplicabili, di una sindrome vasta ed indefinibile, che cosa si può fare? Necessita per il giurista un corso di sopravvivenza per individuare l'irrazionalità delle leggi, l'accumulo insensato di riforme contraddittorie, gli *shock* normativi continui; per cercare qualche modalità terapeutica.

Il punto focale consiste nel diagnosticare il collasso del processo legislativo, nel vederne i meccanismi bloccati (o accelerati in modo preoccupante): "Si è affermato, nel nostro Paese, un modo particolare per elaborare le riforme. Un modo un po' curioso, in un certo senso, *intimo*. *Confidenziale.* Le riforme nascono lontano dal fastidioso rumore del dibattito pubblico. Non partono dal confronto con destinatari e interlocutori, ma nel calore accogliente di luoghi appartati: a cena, ad esempio, o in gita. Nei casi di maggiore complessità, si può anche dedicare una breve vacanza. In montagna ad esempio, in una baita, come si è visto, in un contesto delizioso".

Si è in una psicopatologia delle riforme: legislazione ciclochimica, autistica, schizofrenica, ossessiva e nevrotica.

Osserva Paolo Grossi: «..non si può disconoscere che il giurista è stato sempre più relegato in un cantuccio assai poco partecipe della complessiva circolazione culturale". Di chi la responsabilità di questa "insostenibile leggerezza di essere giurista?»

Stop time

E' tempo di fermarci a riflettere: *stop time.*

La globalizzazione ci ha imposto ritmi infernali: ogni "conquista" umana è divenuta relativa e variabile, il "*virtuale*" ha tolto ogni parvenza di certezza e sicurezza.

In questa dimensione psicotica e di nevrosi ogni valore, storico, sociale, economico ha perso credibilità.

Stop time. E' tempo di fermarsi a riflettere con serenità e pacatezza. Questo è un compito privilegiato dei giuristi e della loro funzione di "mediazione sociale"; giuristi abituati dal Codice napoleonico alla comoda culla dello "Stato do diritto" dove pochi fondamentali

dogmi, più imposti dalla logica formale che reali, hanno marcato nel codice la certezza delle situazioni giuridiche e socio economiche: dal diritto soggettivo, alla proprietà, ai contratti e alla famiglia.

Anche l'età della Costituzione è stata vissuta dalla dottrina privatistica con un senso di estraneità, in modo da non coinvolgere i dogmi fondamentali dello stato di diritto; e pochi soltanto hanno vissuto in maniera traumatica gli anni sessanta, nella ricerca di un difficile equilibrio tra la tutela della persona e le garanzie di tutela della personalità.

Il che ha indotto la stessa dottrina a ritenersi attualmente portatrice di valori nuovi che, non a caso, emarginano nella micro-economia le antiche situazioni giuridiche. Diritto dell'economia, globalizzazione, nuovi diritti che, se prima obbedivano alla logica formale della società borghese, oggi si adeguano supinamente alle nuove regole di mercato dettate dal neocapitalismo.

Al centro sempre i valori economici, allora la proprietà ed il contratto, oggi il consumatore, ovvero tutele generalizzanti quali l'informazione e l'ambiente. Tutele di carattere generico ed anonimo che sfumano, a volte garantiscono ad un minimo livello, le regole del consenso sociale.

E' la società degli invisibili, la società dell'incomunicabilità che, rigettando fondamenti costituzionali in ossequio alla globalizzazione, rinunzia ad ogni senso del sociale, nella ricerca di regole sempre più sfumate di consenso generalizzato. Perso di vista quale valore fondante, il consenso sociale e le garanzie alla formazione della personalità, puntando tutto sul "grado zero" della democrazia, l'uguaglianza formale, si è emarginato il ruolo dello Stato ritornato ad essere mero arbitro della regolarità formale (a volte nemmeno di quella, si veda il falso in bilancio) dei nuovi riti economici del libero mercato.

Stop time. Alla ricerca del tempo perduto in questi anni disperati e vaneggianti, in cui si sono perse le direttrici da offrire alle nuove generazioni. Non è sottovalutabile il danno, forse irreparabile, che si è creato alla nuova generazione dei giuristi, abituati a riti formali, ad anglofilie a volte intraducibili, privati del bagaglio critico e culturale degli anni Sessanta (*lettura sconsigliata ai minori di anni Sessanta)*. Mentre il giurista vaga alla ricerca della credibilità perduta e di un ruolo nel sociale che la civiltà dei consumi gli nega, in quanto rifugge dalle regole predeterminate o le riscrive sulla realtà accaduta; l'economista del presente, teoricamente uomo del sistema, si chiude nell'astrattezza di formule matematiche prive dell'empirismo della sperimentazione. In questa dimensione è il sociologo, sembra incredibile, a divenire l'unico ricercatore, a mantenere contatti con la

realtà, anche se privo di quelle capacità sistematiche indispensabili a trasmettere le conoscenze.

L'educazione del giurista nel mondo contemporaneo

Richiami alla verità, alla giustizia, all'etica, sono spesso presenti nei discorsi dei giuristi e lo sono stati anche nei momenti in cui i sentimenti inclinavano di più verso il normativismo giuridico ed il formalismo statualistico. Tali richiami testimoniano il fatto che il giurista è in qualche modo consapevole di non essere un puro classificatore di tipologie degli atti e dei rapporti giuridici, ma che egli sa di svolgere un rilevante ruolo sociale.

Il nostro interrogativo è se l'Accademia italiana abbia svolto tale compito, se no, quali sono le colpe ascrivibili e quali i rimedi da apportare?

Per Giuliano Amato, protagonista degli anni Settanta ed artefice in qualità di vice presidente della Commissione Giscard d'Estaing della modifica dell'art. 3 del Trattato Costituzionale, "*un altro mondo è possibile"*. Utopia?

Paul Claudel scrive"quando l'uomo tenta di immaginare un paradiso in terra il risultato è un *molto responsabile* inferno"

Mutuando Kundera intendo riproporre due secoli di pratica del diritto in Italia per sottolineare "*l'insostenibile leggerezza di essere giurista"*, laddove *insostenibile* sta per l'incongruenza del ruolo attuale con le esigenze di una fase sociale che impone un "regolatore" o comunque un "intermediario" tra società civile politica e legislazione e dove per *leggerezza* sta per "l'ininfluenza" attuale (ma come vedremo anche storica) del giurista ad esercitare un ruolo incisivo nella società. Disattenzione culturale? Conflitto d'interessi? Superbo isolamento dogmatico?

Introduzione sconsigliata ai minori di anni sessanta

Sconsigliata a quei giuristi, giovani o meno giovani, che non hanno vissuto le "sconvolgenti" vicende socio-economiche degli anni Sessanta-Settanta, che hanno visto noi, allora trentenni, profondamente scossi dalle proprie radici di formazione (la tranquilla e protettiva "culla" codicistica, la rassicurante cognizione del diritto soggettivo). Sono gli anni successivi al '68 che hanno assistito al formarsi di una nuova, non numerosa, classe di giuristi (in parte semplicemente riciclata), sensibile alla necessità di

rimeditare l'attualità di antichi schemi dogmatici alla luce dei valori costituzionali di formazione della personalità, di solidarietà e sussidiarietà, nel dichiarato obiettivo del costituente di una *effettiva* coesione sociale. Giuristi forse eterodossi, confortati nella loro "atea convinzione" dalla legislazione speciale degli anni '70, allorché la classe politica, nel nome della "solidarietà nazionale", frammentariamente traduceva i diritti sociali in norme dello Stato: microsistemi che scomponevano la codificazione, talora sovrapponendosi ad essa, altre volte distaccandosene nettamente.

Trovavano così sede nelle aule universitarie temi fino allora preclusi al privatista: i principi costituzionali (art. 2 e 3 Cost.), la solidarietà e sussidiarietà nell'attuazione dei diritti sociali e dei diritti soggettivi pubblici (artt. 36, 42, 44, 47 Cost.), in cui venivano identificati principi di uguaglianza sostanziale, giudizi di valore di garanzia ed effettività di formazione della personalità. Si insegnava, così, la responsabilità del legislatore e del giurista rispetto al *grado due* dello Stato socialdemocratico (formazione della personalità) rispetto al *grado zero* (uguaglianza formale) dello Stato liberale. Unitamente ai poteri direttamente attribuiti allo Stato, proprietà pubblica, riserva dei beni, programmazione sociale (art. 43 Cost.), il tutto nel quadro più generale del *Welfare State*, salute, istruzione, cultura e beni artistico-culturali (artt. 9 e 32 Cost.).

Tornando ai "microsistemi" degli anni '70, i nuovi diritti, tra cui *il diritto all'abitazione,* l'edilizia popolare, l'equo canone, il controllo pubblico dei valori fondiari (l'esproprio); l'accesso alla proprietà del coltivatore diretto, lo Statuto dei lavoratori, lo scioglimento del matrimonio, il nuovo diritto di famiglia, tutto un sistema che, pur nella sua frammentazione, trovava unità negli obiettivi della formazione della personalità e della coesione sociale, perseguita attraverso la sussidiarietà dello Stato e la solidarietà intersoggettiva.

Tuttavia il pur sparuto gruppo di giuristi riformisti non si rendeva conto di aver contribuito a realizzare una costruzione normativa sulla sabbia di un fragile *giardino di fiori di cristallo* esposto al riflusso degli interessi forti che si sentivano colpiti dalla mutazione, pronti a riciclarsi quando se ne presentasse l'occasione politica.

Di ciò ne vennero sottovalutati i primi segnali degli anni Ottanta (Corte Cost. 25 gennaio 1980, n. 5 che dichiarava incostituzionali i criteri di esproprio che rapportavano l'indennizzo al valore agricolo medio) ritenendosi fisiologica una fase di assestamento del sistema; il che ha fatto trovare la dottrina impreparata al violento destabilizzante riflusso liberista degli anni Novanta, all'affermarsi dell'economia di mercato, al fiorire di nuove tecniche e rinnovati equilibri economici il cui *totem* era rappresentato dall'attrazione

fatale del "giardino di frutti tentatori" rappresentato dal successo finanziario proprio o dall'attraente successo altrui. E' il prodromo dell'età del cinismo degli anni Duemila.

Ecco la crisi del *Welfare State* che vede lo Stato ritirarsi, dismettendo beni e funzioni; sull'altra sponda l'irrompere dell'economia di mercato della globalizzazione, con regole ferree di profitti e sostenibilità economica; tutto ciò travolgendo quei fragili *fiori di cristallo* degli anni Settanta.

Il riflusso liberista e la legge di mercato degli anni Duemila segnano nuovamente ed in maniera netta il ritorno della *linea d'ombra* tra l'uguaglianza formale e quella sostanziale, tra il *grado zero* di una democrazia liberale ed i diritti sociali della socialdemocrazia.

Sono questi gli anni in cui si attua la transizione del diritto privato, dalle classiche regole del diritto soggettivo al diritto dell'economia che prospetta per il privato un vasto scenario di nuove potenzialità economiche e gestorie, offerto dalle tecniche del mercato e dalla sua globalizzazione. Si attenua il ruolo della rendita di posizione (salvo quella fondiaria) per aumentare a dismisura il profitto, sottoposto a regole ambigue e precarie di sostenibilità economica. In questa prospettiva, mentre viene emarginata la presenza dello Stato (anche per il carattere transnazionale) si amplia il ruolo del privato nelle tecniche di gestione dei beni. Il soggetto non appare più confinato nelle categorie formali dei diritti reali e delle fattispecie tipiche, offrendosi potenzialità prima sconosciute che sono frutto soprattutto di meccanismi finanziari, ovvero di nuove "relazioni reali" sui beni, non necessariamente legate alla proprietà ma comunque gestorie: *leasing, franchising, lease-back, merchandising, outsourcing,* le nuove tipologie contrattuali, frutto della globalizzazione.

Tali contratti sono caratterizzati dalla relatività e variabilità delle vicende economiche in ambito di situazioni soggettive che nascono dal *basso verso l'alto,* cioè situazioni giuridiche la cui protezioni da parte dell'ordinamento avviene *ex post* non per statuizione ma per acquisizione. Tutti i contratti del "diritto dell'economia" rientrano a pieno titolo nello IUS/01 e come tali vanno studiati ed insegnati.

Infine, l'aumento delle contrattazioni dei mercati finanziari nazionali, ha comportato la nascita di una pluralità di strumenti destinati ad accrescere le forme di trasferimento delle risorse finanziarie. Il riferimento è ai contratti derivati: i contratti di *swap*, i contratti *future* le *options put and call* e i recenti derivati di credito. Il mercato di questi strumenti finanziari ha raggiunto dimensioni pari a quello dei titoli tradizionali (azioni e obbligazioni).

L'espansione dei mercati finanziari internazionali verificatasi nell'ultimo decennio si è accompagnata ad un processo d'innovazione finanziaria. Ciò ha reso contemporaneamente necessario per gli operatori finanziari la gestione del rischio di credito, esigenza molto sentita in quanto lo scambio di prodotti finanziari sempre più sofisticati comporta un rischio di credito più complesso e più mutevole nel tempo. Ne è conseguita la necessità per gli operatori del mercato (banche, grandi *law firms* ed enti pubblici) di regolamentare operazioni bilaterali di natura finanziaria (contrattate spesso al di fuori dei mercati regolamentati dalle Autorità di vigilanza) creando modelli contrattuali uniformi (i *Master Agreement*). Questi contratti *standard* sono utilizzati per regolamentare una serie di operazioni finanziarie concluse tra due o più parti. La circolazione di questi modelli giuridici derivanti dalla prassi degli operatori economici, secondo autorevole dottrina ha rafforzato la tesi che nella società economica, fortemente globalizzata, lo strumento principale mediante il quale si attuano le trasformazioni giuridiche non sia la norma giuridica bensì il contratto.

Dicevamo del ridimensionamento del ruolo dello Stato, mero spettatore di rapporti economici cui è estraneo, anche in quanto il diritto dell'economia relega le "formazioni sociali" ai margini della problematica sostituendole con figure socialmente impersonali quali quella del consumatore. Rimesso allo Stato il pesante *totem* dell'equilibrio di bilancio, che lo induce a svendere al mercato le sue "perle", anche attraverso nuovi strumenti di finanziarizzazione del bilancio dello Stato, quali, la cartolarizzazione.

Il diritto dell'economia anche in questa prospettiva amplia la sfera del privato che si sostituisce allo Stato che abbandona il suo ruolo proprietario (la dismissione dell'edilizia pubblica) ovvero acquisisce poteri giuridici su beni da cui era radicalmente escluso (i beni demaniali ed, in parte, su quelli artistico-culturali); ovvero infine vede consolidarsi il suo diritto di proprietà su beni che aveva informalmente acquisito (condono).

Si delinea una sottile, conradiana *linea d'ombra* che incide sulla teoria dello Stato, sulla teoria generale del diritto, sulla politica legislativa. La *linea d'ombra* è la discriminante ponderazione degli interessi che ripropone in senso critico categorie concettuali, quali l'interesse legittimo e la discrezionalità amministrativa, che emargina la sussidiarietà verticale (e quella orizzontale) e la solidarietà costituzionale. In definitiva la *linea d'ombra* è il regresso istituzionale dalle categorie di interessi generali e pubblici, conquista costituzionale e legislativa, alla tenue e discrezionale considerazione dei soli interessi diffusi. *Linea d'ombra* in cui lo Stato ridiviene l'ottocentesco spettatore di vicende privatistiche, avulso dalle tecniche di intervento e di controllo, dalla sussidiarietà e

solidarietà. Principi e garanzie in funzione della formazione della personalità, garantendone l'effettività anche attraverso l'eliminazione degli ostacoli di ordine economico e sociale che si frapponessero di fatto alla sua formazione. *E' il ritorno liberistico al grado zero di tutela della persona, in funzione dell'economia di mercato.*

I diritti sociali, privi dello schermo protettivo dello Stato, non più diritti soggettivi pubblici costituzionali (*in ogni casi garantiti),* vengono degradati ad interessi diffusi di cui se ne valuta la compatibilità economica nei riguardi del sistema, con declassazione del *Welfare State.*

Anche nella legislazione laburistica, soprattutto nella deriva degli anni 2000, si assiste all'adeguamento del diritto all'evoluzione del processo economico in quanto all'attenzione tende a spostarsi dal rapporto al mercato del lavoro, con prevalenza delle logiche del mercato. La recente riforma del mercato del lavoro determina l'esasperazione della flessibilità tipologica (detipicizzazione e destandardizzazione del rapporto di lavoro subordinato) con riduzione dei vincoli all'autonomia privata dell'imprenditore, maggiore libertà nell'organizzazione dell'attività d'impresa e nel ricorso alla forza lavoro, con potenziale eliminazione dell'art. 18 dello Statuto dei Lavoratori.

Le pubbliche fortune dell'individuo proprietario

Ugo Mattei, in un suo scritto, ripropone problemi sistematici relativi agli assetti costituzionali della proprietà. Avverto con rammarico la mancata conoscenza, non solo la mancata consultazione, della mia monografia "*La Proprietà pianificata*" (1974), cui va almeno riconosciuto il merito di una svolta interpretativa.

Scrive Mattei che abbiamo assistito a partire dagli anni Ottanta al trionfo anche ideologico di un processo di privatizzazione «all'anglo-americana», accompagnato da una crociata contro lo Stato proprietario e alla conseguente insofferenza per i «limiti costituzionali» alla proprietà privata. Questo mutamento di clima culturale, che ha travolto l'intero occidente, ha partorito in Italia perfino la *damnatio memoriae* della proprietà sociale, simboleggiata dall'ambizioso progetto delle «case Fanfani», dileggiate come esempio degli sprechi e dei privilegi ingenerati dallo Stato proprietario.

Passata la ventata riformista, a partire dai primi anni Ottanta, la questione proprietaria è stata dunque accantonata nella riflessione italiana e, nella disattenzione generale degli addetti ai lavori (prigionieri di gabbia disciplinari incrollabili), un altro soggetto collettivo e potentissimo, la *corporation,* ha potuto occupare gran parte degli spazi pubblici dimessi

dallo Stato. In pochi anni, il ritardo culturale accumulato a causa di questo abbandono e dell'accettazione di uno *status quo* di primazia del capitale sul lavoro (in gran parte spiegabile con la resa al padronato simboleggiata dalla famosa marcia dei 40.000 a Torino) ha reso la riflessione di casa nostra del tutto sprovvista di strumenti critici (necessariamente pluridisciplinari) volti a filtrare l'onda di ricezione proveniente dagli Stati Uniti.

Le conquiste dei decenni precedenti, anche a causa dei limiti nella capacità pubblica di implementarle senza sprechi ed in modo imparziale, sono state in gran parte travolte e il diritto di proprietà privata sui mezzi di produzione (ritrasformato in una retorica di libertà) ha potuto risorgere ed essere «rinaturalizzato» nella sua concezione ottocentesca, senza tener conto della differenza abissale che intercorre tra l'individuo proprietario (piccolo o grande poco importa) e la *corporation* proprietaria, dotata di una forza economica e politica oggi ben più forte di quella di uno Stato, sempre meno proprietario e biondi sempre meno sovrano (mancandogli i mezzi economici per l'esercizio della sovranità stessa).

L'accumulo di risorse, la proprietà privata con il suo contenuto illimitato sui fattori di produzione (e quindi anche sul lavoro) è tornata ad essere la struttura fondamentale ed indiscutibile del modello capitalistico sempre meno sociale e sempre più fondato sulla «scienza dello sfruttamento».

Avevamo un punto di convergenza nel ritenere che lo sviluppo capitalista avrebbe determinato un'omogenizzazione sociale complementare ad una polarizzazione. Da una parte i detentori dei mezzi di produzione, dall'altra una massa omogenea di proletari. La storia non è andata così. Le società contemporanee presentano, infatti, un «sociale» estremamente eterogeneo e complesso. Questo non significa la scomparsa del conflitto tra capitale e lavoro ma l'emergere di conflitti altrettanto radicali, quali quello ecologico, quello sui beni comuni come l'acqua, le frequenti rivolte su scala planetaria contro l'esclusione e la marginalizzazione sociale.

"Un altro mondo é possibile?"

Nottetempo, un'oscura banda di ignoti ha compiuto il peggiore dei crimini. Ci ha rubato il futuro. Nel crepuscolo distratto di un altrimenti tragico Novecento, e ancora di più all'alba lattiginosa di un diversamente tragico Duemila, si è compiuto il più crudele dei misfatti. La strage delle illusioni. Lo sterminio dei sogni. Per la prima volta – forse in tutta la storia

dell'umanità, sicuramente nel corso travagliato del secolo breve – i figli sanno che li aspetta un futuro più incerto e più difficile di quello che i loro nonni affidarono ai padri. Nel lascito, pure così mesto, non c'è disperazione ma un'amara, quasi muta e, purtroppo, mutua rassegnazione. Piuttosto una "di speranza", per usare un immagine efficace che, parecchi anni fa, diede il titolo ad un bel libro di Josè Doloso. I ladri di futuro ci hanno portato via la speranza.

Era scontato? Forse sì. Nell'inceneritore della Storia brucia tutto. Le Grandi Ideologie, le rovinose ubriacature totalitarie, i domini della razza e le magnifiche sorti e progressive. Nietzsche e Marx si danno la mano, come diceva quella vecchia canzone, ma per buttarsi insieme nel fuoco della Geena. La battaglia delle idee non ha più niente di palingenetico. Dietro il terribile nerofumo delle *Twin Towers*, tra le macerie di Bagdad e la polvere di Gaza, ci resta Huntington. Lo Scontro di Civiltà, Islam contro Occidente, Cristo contro Maometto, relativismo contro integralismo. Sullo sfondo, il pulviscolo sottile di una globalizzazione contestata, ma sempre più pervasiva, dentro le maglie larghe della Grande Rete, il Web. L'hamburger di McDonald e il "baffo" della Nike. Le merci *made in China* e i computer a basso costo *made in Taiwan*.

E allora no, forse non era scontato che tutto dovesse finire così. Non era scontato che dovessimo rinunciare, senza provarci ancora un po', a cercare l'isola felice e immaginaria sognata da Thomas Moore nel Cinquecento. Non era scontato che anche Utopia dovesse finire nella discarica, insieme ai fascismi, ai nazismi, ai comunismi. Nel tracollo mortale di tutti gli "ismi", solo il capitalismo resiste e vince. Ma non è l'unica risposta a tutte le domande. Disse bene il grande papa polacco, dopo la storica Berlino 1989: finalmente è crollato il Muro, ma insieme a quegli odiosi mattoni di cemento non può e non deve cadere il bisogno di speranza e di giustizia dei popoli.

Ma chi si azzarderebbe, oggi, ad inseguire ancora la chimera del grande cambiamento? Ladri di futuro, volenti o nolenti, sono stati i politici. Giustamente pronti a liquidare gli opposti ideologismi (non sempre, non tutti), ma troppo inclini ad adagiarsi sul puro pragmatismo (sempre, tutti). In fondo, così rischiano meno. Non diceva forse Paul Claudel che "quando l'uomo tenta di immaginare il Paradiso in terra, il risultato è un molto rispettabile Inferno?" Nel mondo svetta l'eccezione Bush. Ma è apparenza. Quanto pesa il conto perdite e profitti di Hulliburton, dietro la guerra all'Iraq e la crociata dei neoconservatori kristoliani?

E' importante che si cerchi effettivamente di cambiare il mondo. Ma alla fine quello che conta ancora di più è che, comunque vada, non si smetta mai di credere che questo cambiamento sia possibile.
Eccola, dunque, la suggestione di "una vita di ricambio". Quella che aiuta ad affrontare meglio l'oggi, e a tornare a sperare nel domani. Amato contempla le ingiustizie sociali e le mestizie culturali dei tempi avari che viviamo. Il terrorismo e l'insicurezza, il cinismo e la precarietà. Famiglie che "occhieggiano gli *yacht*, le feste del *jet-set* o le prime riservate", e figlie che ambiscono tutt'al più a sfondare nel ruolo di "veline". Nel wolfiano falò della vanità, ardono a fuoco lento ideali, valori e soprattutto speranze. Ci sarebbe enorme materia per la Politica. Ma la Politica si ritrae. Come scrive Amato, produce tutt'al più un "programma" ma non sa più offrire un "progetto" che trasformi la pura e semplice "Babele degli interessi" in una "torre che funzioni" per tutti. Un'idea di società, nuova e diversa. *L'isola che non c'è, appunto.*

Le invasioni barbariche, la forma dell'acqua e la "società liquida".

Vanno di moda i barbari, dico meglio: abbiamo scoperto di vivere in mezzo ai barbari. O addirittura: ci siamo tutti imbarbariti.
Di questa novità fanno fede alcune costumanze che da qualche anno si sono diffuse e continuano a diffondersi sempre più ampiamente specie tra i giovani; un lessico che attraversa la lingua e i dialetti; comportamenti e modi di vivere altrettanto trasversali; saggi, romanzi, film, trasmissioni televisive che accendono i riflettori sul fenomeno della barbarie e dell'imbarbarimento. Dunque il fatto esiste ed è largamente percepito.
Chi usa la parola "barbari" per definire un'umanità diversa e degradata, di solito pensa di non appartenere a quella tribù, i membri della quale, dal canto loro, non si sentono affatto portatori di barbarie. Poiché ogni individuo pensa di essere al centro mondo, per ognuno di noi gli stranieri (i barbari) sono gli altri.
Ma il caso di cui qui ci occupiamo è diverso. Non esiste infatti un confine territoriale definito e riconoscibile che divida gli uni dagli altri. I nostri figli e i nostri nipoti possono essere barbari nei costumi e nei pensieri nostro malgrado. Ecco un aspetto della questione che rende più difficile l'analisi e la diagnosi.
Vada sé che diagnosi e analisi riguardano soprattutto gli intellettuali, i filosofi gli scrittori, i sociologi, gli antropologi. Infatti la discussione è vivace soprattutto tra le persone che esercitano il loro intelletto su fenomeni sociali e culturali. Le invasioni barbariche sono

anzitutto un fatto culturale e mentale e quindi coinvolgono soprattutto gli addetti ai lavori. Non a caso uno dei primi a definire il concetto di barbari fu Aristotele.

Alessandro Baricco nel libro intitolato, appunto, i "Barbari" ritiene che i barbari di oggi costituiscano un fatto eccezionale, una mutazione genetica di quelle che accadono soltanto in epoche mutanti. I suoi barbari sono essi stessi mutanti e noi, tutti, mutiamo insieme a loro e a causa di loro. Viviamo, tutti insieme, in una società liquida priva di punti di riferimento e di ancoraggi, una società surfista, ondeggiante e galleggiante.

Io stesso, riferendomi all' "*Operatore giuridico*"(Mucchi, 2006) ne avevo sottolineato «l'assenza di protagonismo, il vuoto creativo, un conformismo costante, vuoi al Codice napoleonico, vuoi, in seguito, alla Pandettistica tedesca: è come se il nostro giurista conformasse il proprio pensiero alla "*forma dell'acqua*", assumendo forme consone soltanto al contenitore del mondo socio-economico in cui operava, limitandosi a tradurne in precetti gli obiettivi. Il che trova riscontro in tutti i processi storici che la politica del diritto attraversa: dalla codificazione borghese post-unitaria, alla rivoluzione industriale dei primi del Novecento, al ventennio totalitario (vissuto in apparente astenia, vedasi la codificazione del sistema laburistico); fino al secondo dopoguerra, al neocapitalismo, alla globalizzazione della società, alle nuove categorie giuridiche frutto della *lex mercatoria* e della società dell'informazione. Sono i sessant'anni (brevemente interrotti negli anni '70), in cui il giurista viene educato a non dar conto di valori che non siano meramente economici. Di non turbare un preteso ma irrealistico consenso sociale, ancor più di identificare nel conformismo *"la forma dell'acqua*", cioè il contenitore che da lui si pretende.

Ma di ciò, poco a poco, la società ha rilevato la sua inconsistenza, emarginandolo in un novello Medioevo di ritorno, dominato, questa volta, da una sorta di temibile ed aggressivo integralismo liberista. Privato di qualsivoglia contenitore il giurista ha visto svanire tra le sue mani in rivoli inconsistenti quell'*acqua,* privata definitivamente di *forma*. Il suo ruolo è sempre più divenuto di facciata rivelandone "*l'insostenibile leggerezza dell'essere giurista"».*

Riprende Scalfari:

«Resta la questione della liquidità. S'è mai vista prima d'ora una società liquida? Si è vista e si vede quando gli individui perdono qualcuna delle loro dimensioni e assumono forma piatta, si massificano e sprofondano nell'anonimato che è la vera tragedia della modernità. L'uomo nell'acqua perde peso e non fa ombra. L'uomo verticale fa ombra, lunga o corta che sia secondo l'inclinazione del sole. L'ombra è l'immagine nostra che si

prolunga all'esterno. Essere senza ombra significa essere senza immagine. Nella società liquida la personalità si appiattisce, decadono le istituzioni intermedie, le masse delegano i poteri ai demagoghi e ai tiranni di turno, la democrazia si svuota di contenuti. Da questo punto di vista massificazione, semplificazione e liquidità sono pressoché sinonimi. La gente ha latro da fare che occuparsi della *res publica*: la sua occupazione principale è quella di uscire dall'anonimato, magari per qualche minuto o addirittura per qualche frazione di minuto».

Problematiche attuali. Verso il terzo millennio

Ritengo che, per noi giuristi, si stia profilando un momento magico, paragonabile forse solo a quello che la dottrina ebbe a vivere nell'Ottocento nella costruzione dello Stato di diritto. 15 + 10 + 1 è il numero degli Stati le cui costituzioni ed articolazioni normative dovranno confluire in una carta unica che designa il passaggio dalla comunità economica alla comunità dei diritti. Ciò implica responsabilità ed attenzione per stabilire il *grado zero* di unificazione ed i livelli minimi di con divisibilità; problema aggravato dalla frammentazione normativa, dalle resistenze nazionaliste e dagli usi e costumi, il che comporta letture nuove di campi antichi.

Uguaglianza formale – uguaglianza sostanziale; tutela della persona – valorizzazione della personalità; valori essenziali – giudizi esistenziali (condivisibili): sono queste le tematiche da affrontare nel delineare la carta dei diritti fondamentali.

In via preliminare sembra opportuno sottolineare che il Progetto di Trattato costituzionale non ha ad oggetto, nello specifico, il riconoscimento e la garanzia dei diritti, ma piuttosto, da una prima analisi, sembrerebbe voler "assemblare" e dare omogeneità ai Trattati di Maastricht ed Amsterdam, rinviando alla Carte europea di Nizza per la tutela dei diritti fondamentali.

In merito ai diritti sociali va evidenziato che la Carta sociale del Consiglio d'Europa del 1961 e la Carta comunitaria dei diritti sociali fondamentali dei lavoratori del 1989 sono espressamente richiamate nella terza parte (art. 98) del Progetto, attuale art. 136 del Trattato, quali fonti dei diritti sociali fondamentali.

Come è noto, il Preambolo del Progetto di Trattato costituzionale rinvia genericamente ai valori che sono alla base dell'umanesimo, quali l'uguaglianza degli esseri umani, la libertà, il rispetto della ragione e l'art. 2 dispone che "l'Unione si fonda sui valori di rispetto della dignità umana, libertà, democrazia, uguaglianza, stato di diritto e rispetto dei diritti

dell'uomo. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società fondata sul pluralismo, sulla tolleranza, sulla giustizia, sulla solidarietà e sulla non discriminazione".

E' evidente che i suddetti valori delineano un quadro che ruota intorno alla nozione di libertà ed ai principi fondativi dello Stato di diritto. Gli unici riferimenti, seppur indiretti, ai diritti sociali, è possibile desumerli nell'art. 3, comma 3, laddove si afferma che "l'Unione si adopera per un'Europa dello sviluppo sostenibile basata su una crescita economica equilibrata, un'economia sociale di mercato … che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente … Essa combatte l'esclusione sociale … e promuove la giustizia e la protezione sociale … Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale" e nell'art. 4, co. 1, che prevede che l'Unione Europea contribuisca all'eliminazione della povertà.

La dimensione sociale della Carta, dai contorni nebulosi e sfumati, va poi a coniugarsi ad un quadro di riferimento nel quale la concorrenza assurge a principio assoluto e deve essere "libera e non distorta" (art. 3, co. 2), nell'ambito di un'economia di mercato fortemente competitiva (art. 41 Cost.).

Dicevamo, dall'unificazione economica a quella giuridica istituzionale. Il compito del giurista: dai valori condivisibili all'unità. La nuova costituzione ed il diritto dei privati deve delineare *diritti assoluti – diritti sociali – diritti soggettivi*. La *tutela della persona* rappresenta il *grado zero* della Costituzione (il *grado di civiltà*). I suoi valori sono: l'uguaglianza formale, l'essenzialità, i diritti assoluti ed i valori indivisibili ed universali; questi ultimi libertà, uguaglianza, democrazia, Stato di diritto, diritti dell'uomo. Tutti questi valori, rappresentando il *grado zero*, rilevano soltanto alla loro violazione.

La *valorizzazione della personalità* rappresenta il grado di *coesione sociale* (uguaglianza sostanziale). In essa si evidenziano i giudizi di valore cioè, gli obiettivi fattuali e specifici di formazione dinamica della personalità. La loro funzionalità si fonda sulle garanzie, i cui strumenti sono costituiti dalla solidarietà, cioè l'agire solidale nel proprio interesse e dalla sussidiarietà, cioè il ruolo interattivo del potere pubblico. Le garanzie volgono a garantire la formazione della personalità in tutti i momenti della vita dell'individuo, dal concepimento, alla nascita, alla formazione fisica e culturale, al lavoro, alla vita sociale. Gli interventi devono avere, quindi, una loro attualità ed una specificità che costituisca il fondamento reale delle garanzie.

Un meccanismo perfetto (da "*La macchina dell'errore*" di Mario Lavagetto)

Uno dei personaggi inventati da Thomas Bernhard, un grande musicologo, M. Reger, passa le sue giornate al Kunsthistorisches Museum, seduto davanti all'Uomo dalla barba bianca di Tintoretto: Non è questo il solo capolavoro su cui, negli anni, si sia appuntata la sua attenzione, un'attenzione apprensiva ed impaurita che lo ha portato a cercare ovunque tracce di imperfezione perché solo così, pensa Reger, è possibile trovare una forma di convivenza con i quadri degli antichi Maestri:
"Per poterli sopportare cerco dentro e sopra ciascuno di essi un cosiddetto errore palese e questo modo di procedere mi ha finora sempre condotto allo scopo, che è quello di trasformare ciascuna di queste cosiddette opere d'arte compiute in un frammento. Il perfetto non solo rappresenta per noi una minaccia costante di distruzione ma, in effetti, tutto ciò che è appeso a queste pareti e porta l'etichetta di capolavoro ci distrugge, (...). Io parto dal presupposto che il perfetto, il tutto, non esistano affatto e ogni volta che ho trasformato in un frammento una di queste c.d. opere d'arte perfette appese alle pareti, cercando sopra e dentro quell'opera d'arte finché non lo trovavo, un errore palese, il punto che rileva in modo inequivocabile il fallimento dell'artista, autore di quell'opera d'arte, ogni volta che mi sono mosso in quel modo ho fatto un passo avanti.

La Costituzione e l'energia dell'enigma

La macchina dell'errore mette in scena una ricerca che potremmo attribuire ad un lettore fittizio della Costituzione italiana che sembra sottrarsi, almeno in parte, ai dispositivi di controllo, e che, sulla superficie, mostra le tracce di esitazioni, incertezze e ripensamenti. Seguendo quelle tracce, identificandole una per una e classificandole, quel lettore su cui è stata scaricata ogni responsabilità e a cui è stata concessa carta bianca, arriva a perdersi in un intrico sempre più fitto e inestricabile di fonti, varianti, racconti che si aprono l'una sull'altro e l'una accanto all'altro in una successione vertiginosa. Alla fine il sentiero è interrotto e i sassolini che consentono di identificarlo sono piuttosto domande che risposte: il testo ripropone i suoi enigmi, aspetta altri lettori; ha messo in ombra le proprie fonti e abolito le proprie radici. La macchina continua a funzionare nella sua splendida imperfezione, grazie anche all'energia dell'errore che ha reso ancora una volta,

secondo un principio enunciato da Sklovskij, il risultato della scrittura dissimile dal progetto da cui ha preso origine.

Has the never-ending Italian transition come to a close or is there a need for more Institutional Reforms?

by Maria Elisabetta de Franciscis

1. Premises. In this, the sixtieth year since the approval of the republican constitution of Italy, there are just as many celebrative events as there are critical reflections. This paper wishes to be a tool for reflection and a critical assesment of the achievements thus far reached. There are no questions, in fact, that the constitution has proven to be a valid instrument to introduce and accompany democracy at all levels of the territorial structure. However, the turbolent political and institutional moment which Italy has been undergoing since 1994 has brought to the attention of all, the yet partially fulfilled constitution of 1948, and has generated a lively debate, albeit not always scholarly, on reforms and on the provisions for constitutional revisions. It is an understatement to affirm that the Italian parliamentary system has developed along pathological lines attributing too much power to political parties[1] which, in order to maintain their control, concentrated all decision making to the highest levels slowly transforming Parliament into a passive legislator.

Executive efficiency and a more active role for Parliament were two rather conflicting objectives of the reformers. The procedures to accomplish such goals could most likely vary due to reforms which each carried. Furthermore, the unfulfilled articles on decentralization [2] and the growing economic division between the northern and the southern parts of the country, coupled with the pressure brought upon the nation by the Maastricht Agreements generated the opinion that high levels of decentralization could be the panacea for all the misworkings of the system. It seemed all too natural then, that the XIIIth, XIVth and XVth legislaturs (1996-2008) were to satisfy all or in part the desires of the people. Whether the national leaders would opt for the semi-presidential, the presidential or the chancellorship model in order to reach the efficiency goal; whether they would decide to implement the constitution to obtain decentralization, or whether

1 This phenomenon has been known as "partitocrazia" and has been studied and discussed by the international scholarly community for the last twenty years. For all see, Joseph La Palombara, Democracy Italian Style, New Haven, Yale University Press,1987; and Political Science Quarterly, Special Issue: *Presidential and Parliamentary Democracies: Which Works Best?* Vol 109, n.3.

2 Article 5 and Title V,artt 114-133 were at the source for the proposals and demands of the new "federalists" of Italy.

they would opt for a clearly federal solution was to determine whether the changes might be considered revisions or reforms and which procedures were to be followed.

Two levels of confrontation could be found therefore in Italy. The first one, more politically oriented, was focused on increased efficiency of the governmental system; the second one, more legally oriented, focused on the procedures to be followed in order to obtain the desired reforms. That which ties these two levels with a common bond is the interpretation of article 138 of the 1948 constitution, and that is, whether the desired changes could be considered reforms or should be considered revisions. The answer to this fundamental question would determine, in turn, whether Parliament could a) promote the modifications through the enactment of an ordinary law (reform); or b) it should follow the aggravated amending process (revisions according to article 138); or c) should the election of a Constituent Assembly be called[3].

Time and again during the last thirthy years the various political forces have been debating on the need for reforms, postponing however, the actual implementation of them until the ninties of the last century, when, more by the "force" of direct democracy (*referenda*) then by their political foresight, changes, at times radical, have begun to occur. The first one of these was the delegation of more powers, especially in the realm of fiscal autonomy, to the smallest of the administrative territorial subdivisions of Italy, the towns. With it, or as a consequence of it, came a new electoral law for mayors and town councilmen.Then the popular *referendum* of 1993 with which Parliamentarians received the moral mandate to rewrite the national election law from proportional to majoritarian[4] drastically reducing the role and the power which political parties had been enjoying since the 1946 Constituent Assembly. From these initial successes derived the complete turnover in both Houses of Parliament. Infact most of the 945 elected legislators who took office in 1994 were freshmen who were expected to begin to look more seriously to the necessity of implementing sections of the fundamental law which had been ignored and / or only partially and pathologically executed to revise entire segments of it in order to improve its standing with the people.

---

[3] The constitution does not contemplate procedures for a constituent assembly whose purpose would be that of overturning the existing regime. However, article 87 mandates the President to "call elections for the new houses and fixes their first meetings". Those who advocate more guaranties to protect the present constitution see an election exceptionally called with the proportional system as allowing the formation of an Assembly more representative of the people and, therefore are willing to delegate constituent powers to such an Assembly. As will be discussed in the course of this paper,this is not a very viable route and at present has been advocated only by the *Lega Nord*, a secessionist party.

[4] In fact the *referendum* choice of the Italians was largely (over 90%) in favour of the majority electoral law, however the political parties wrote a new law which allowed the Chambers to be formed only partially by the majority criteria and partially by the "old" proportional system.

To this day, only the electoral law and the major innovations of the regional powers remain the contributions of the lawmakers to solving, or better, attempting to solve the problems of the nation. The results of the general election in 1994 succeeded in forcing on the political agenda the constitutional debate yet Parliament opted for piecemeal changes rather than for a structural revision of the whole text. Twenty years later, in order to stop the never ending transition the newly elected Parliament must take into consideration modifying its present system of government; altering the original system of guarantees; either completing or reversing both the electoral and regional reforms.

The aim of this paper is to look at the various proposals which have been advocated and never accomplished confronting them with the original articles 5, 138 and 139 of the constitution and to attempt to provide a viable "solution model" for Italy. A summary analysis of the present system has, thus, been considered helpful to focusing on the future steps.

2. The Form of State. Article 5 represented the anchor to preservation and, at the same time the cause for revision since, while determining the form of state it had also remained partially unfulfilled. The opening words of this article, "*The Republic, one and indivisible*" clearly state the intention of the Founding Fathers to give birth to a unitary state. This is the anchor against the secessionist movement. Yet the unrestfulness expressed by the Lega Nord was based on the remaing parts of this article which did seem to have been voided of any serious meaning. Infact art. 5 reads "*The Republic, one and indivisible, recognises and promotes local autonomies; implements in those services which depend on the State the fullest measure of administrative decentralization; accords the principles and methods of its legislation to the requirements of autonomy and decentralization*". It is apparent then, that the intention of the drafters of the constitution of 1948, was to have a unitary state but one which would recognize the various geographic, historical, cultural and economic characteristics of each Region. It is further evident that the intention of the constituents was one of favouring decentralization, "*The Republic is divided into regions, provinces and municipalities*"[5] while sanctioning the unity

[5] This was the wording of the original article 114. Further in this paper we shall discuss the new wording.

(art. 5) by granting to the segments[6] residual powers in the administrative, legislative and fiscal realms which are predetermined in scope, nature and extent[7].

Notwithstanding the intentions of the Constituent Assembly, decentralization in any truly effective way came to Italy in 1968[8] too late and in much too weak a manner because of partitocrazia. The councils (original artt.121 and 123) of those Regions with ordinary powers[9] were elected by the people for the first time that year, but the power of the political parties had already impregnated all levels of society to such an extent that the choices of the former were to be nullified in the will of the latter. The resistance to innovations which the bureaucracy had already demonstrated in delaying the functioning of the Constitutional Court[10] coupled with that of the national political parties which saw in the segments the potential decrease of their powers, found a subservient Parliament which recalcitrantly and only partially, fulfilled the mandate to establish by law the limits of the legislative, administrative and financial powers of the segments.[11] Further proof of the pathological functioning of the system, within the sphere of the division of powers, could be found at the levels of the smaller segments: the provinces and the municipalities. The constitution clearly stated that "*The provinces and municipalities are autonomous entities within the limits of the principles laid down by the general laws of the Republic, which determine their functions*"[12]. A law aimed at fulfilling the regulation of the autonomy of the municipalities was approved in 1990.[13] Whereas the fullest breath of the division of powers clearly expressed by the Founding Fathers[14] was never enjoyed by the population until the constitutional law of 2001. Hence the requests of the

---

[6] "where the term segment applies to the parts of the whole, i.e. the states, provinces, or cantons..." Max B. Thatcher, *Toward a Theory of Federlism*, "1989" Rivista di Diritto Pubblico e Scienze Politiche, Anno IV, n.3-4/1994, pp.547-564.

([7]) This is particularly true of financial autonomy, "*The regions are assigned... their share of State taxes, in relation to the needs of the region to meet the necessary expenditures to perform their normal functions*." article 119, comma 2.

([8]) Law 108, February 17,1968 disciplined infact the electoral process for the Regional Councils.

[9] It is the constitution which defined the difference between these and the other five, "*To Sicily, Sardinia, Trentino-Alto Adige, Friuli-Venezia Giulia and Valle d'Aosta are attributed forms and particular conditions of autonomy in accordance with the special statutes adopted through constitutional laws"* (original art. 116).

[10]On this subject, Maria Elisabetta de Franciscis and Rosella Zannini, "Judicial Policy Making in Italy: The Constitutional Court." in Mary L. Volcansek (edited by), *Judicial Politics and Policy-Making in Western Europe*, London, Frank Cass & Co.Ltd, 1992, pp.68-79.

[11] "*Regions may legislate within the limits of the fundamental principles established by the laws of the State.....*" original article 117; "*Regions have responsibility for the administrative functions in the areas listed...except in those.....which may be allocated by the laws of the Republic...*" original article 118; "*The regions shall be financially autonomous in the forms and within the limits established by the laws of the Republic*" original article 119.

[12]Original article 128.

[13] Law 142/1990.

[14] "*The provinces and municipalities shall also be units of state and regional decentralisation. The territories of the provinces may be further divided into areas having exclusively administrative functions for the purposes of decentralisation*" original article 129.

Lega Nord to reform the system advocating first a federal and then a confederal system through a secessionist process or a peaceful agreement such as that of Czechoslovakia.

3. The System of Government. The relationship between the executive and the legislative branches of government sanctioned in the constitution[15] allows the observer to define Italy as a Parliamentary Republic. The executive, infact, depends on a vote of confidence by each of the two branches of Parliament, in order to be invested in the powers of the office. The Constituent Assembly meant for the Council of Ministers to be "responsible" to Parliament[16] not "dependent" on its vote albeit it did not secure completely the stability as was done in the German *Grundgesetz* of 1949 where a clause providing for a constructive vote of no -confidence had been included[17].

The only guarantee for stability sanctioned in article 94 of the italian constitution is the provision that "*an opposing vote by one or both the Houses against a government proposal does not entail the obligation to resign*.", yet, since 1948 the overwhelming majority of government crisis have been generated by a parliamentary defeat of a government proposal rather then by a motion of no-confidence which, would have had to "*be signed by at least one tenth of the members of the house*...."[18]. Immediately after the expression of such a vote by either House, the President of the Council of Ministers would resign his mandate to the President of the Republic initiating a crisis. The "extra - Parliamentary" governmental crisis, not foreseen by the Constituent Assembly, became custom because of the political fragmentation of the legislative assemblies (due to the proportional electoral law) which, in turn, strenghtened the already strong political parties.

This pathological development was favoured by those elements which had been intended to guarantee a democratic political growth of the nation. The proportional electoral law had been chosen, infact, to safeguard the plurality of ideas for a people who had experienced two decades of authoritarianism. Furthermore the inclusion of a

---

[15] "*The government must have the confidence of both houses*.". Article 94.

[16] This was done since the legislative branch is the only organ of the State which is directly elected by the people. By being responsible to Parliament, individually and collectively, the Council of Ministers is indirectly responsible to the people to whom "*Sovereignty belongs*...". Article 1.

[17] Article 67 of the Grundgesetz sanctions, infact, the Konstruktive Mistrauensvotum by which "*The Bundestag may express a vote of no confidence only when it elects by a majority of its members a successor and when it asks the Federal President to withdraw the powers to the Federal Chancellor. The Federal President must conform to the request and appoint the elected. Between the motion and the election must pass fortyeight hours*".

[18]Article 94, comma 5.

Sperrklausel[19] was deemed as limiting the newly acquired freedom of expression and of association[20]. In order to achieve the same plurality of ideas multipartitism was encouraged by granting "*all citizens...the right to freely associate in parties*"[21] whose function was also sanctioned. Infact, parties of all ideologies were allowed to compete in an election provided they "*contribute through democratic processes to determining national policies*"[22]. Again, the overbearing desire of the Constituent Assemblymen to avert the reoccurance of a dictatorship, prevented them from introducing those measures which could have limited the absolute power enjoyed by the parties, clearly differentiating Italy from Germany and Spain who had equally experienced the dictatorial regime. Infact the new constitution of Spain (1978) admittedly inspired by the Italian and German, in addition to the *Sperrklausel* and to the sanctioning of political parties, has provided for a preventive control on the nature, scope and charter of the parties but also a subsequent control as a safeguard from possible un-democratic takeovers[23].

The dependence on the policies of the political parties manifestly demonstrated by the innumerable governmental crisis was further evidenced by the very small margin of autonomy left to the President of the Republic in appointing the Premier since the former can only nominate a President of the Council of Ministers who can be assured the support of the majority in both Houses. Notwithstanding the multiparty system, the parties who could be relied on were at the most six, and of these, the Christian Democratic Party was unquestionably the strongest yet not strong enough to reach a majority vote. The weaker this party became (while remaining the strongest) more leverage was given to the smaller ones which were thus in a position to bargain or to "pull-out" of the majority provoking the extremely frequent "crisis". Foreign observers interpreted this high frequency of crisis as a sign of political instability, italians have always claimed that the system was much too stable preventing rather then encouraging

---

[19]A provision in the german electoral law of May 7, 1956 (BWG), limits the actual presence of political parties in the Bundestag to only those which have obtained at least five per cent of the votes expressed throughout the nation.

[20]Articles 18 and 21. Articles 13 through 28 are the italian equivalent of the Bill of Rights in Common Law countries and are by all considered not emendable.

[21] Article 49.

[22] *Ibid*.

[23] On this subject the Spanish constitution is closer to the *Grundgesetz* (art.21) then to the Italian one. The last comma of article 6 of the Spanish constitution, "*Their internal organizations and their procedures must be democratic*." was, further developped by an organic law, 54/1978, whose article 2 disciplines the procedures to be followed by the political parties (registration, statute, finances) in order to be considered *persona giuridica*, procedures which are comparable to those for registration of business corporations. The organic law 54/1978 represents the only such regulation in western democracies and sets Spain afar from its neighbourgs. Gabriella Duranti, "Personalità giuridica dei partiti: originalità del sistema Spagnolo" in *"1989" Rivista di Diritto Pubblico e Scienze Politiche*, Anno VI, n.1,1996, pp.71-93.

political turnovers since the political parties who could join in a coalition and form a majority were always the same.

4. The request for changes. Throughout the last fifteen years the italian people appear to have experienced a sudden awakening of previously dormant democratic and moralistic sentiments while descovering a kiness for efficiency and parliamentary productivity. The effects provoked by this seemingly abrupt stirring was called by the international media the "peaceful revolution" of Italy, yet, those years could hardly be considered a tranquil time for the nation just as the "crises" of the past were not at all turbolent. While those years were not serene they were characterized by nonviolent protests against the system and this, in turn was what undoubtly influenced the media in their description of events. The "revolution" of Italy was physiolocial rather then pathological, its procrastination is undoubtely pathological. After fifty years of partecipatory democracy, of schooling and higher education, of exposion to media and other information tools, a majority of italians, older and younger, physiologically came to learn and appreciate the potentialities of the fundamental law and, at the same time, ceased to ignore the deficiencies and the pathological evolution of some institutions. Thus the requests for changes.

The earliest request for more partecipation and for a direct line of responsability occured at the local level. Through a succesful popular referendum[24] infact Parliament was "encouraged" to enact law 142/1990 regulating the elections and administrative activities of the municipalities[25]. The most evident and practical result of this reform has been the direct election of mayors. The system chosen is majoritarian ("winner-take-all) with a run-off election in case of a tie. Albeit this was the least urgent of the reforms, it was one which has proven fondamental for the development of the "revolutionary" spirit, infact, in most cases, it brought the people closer to the institutions breaking a custom of indifference.

After this experience, the negative effects of partitocrazia spurred the desire to limit the role of the national political parties in determining policies and duration of the

[24] The Constituent Assembly did not deem safe to sanction the possibility for the people to propose a referendum therefore the abrogative form only was contemplated: "*A popular referendum shall be held to abrogate, totally or partially, a law".*

[25] It includes provisions for administrative transparancy which is enfoced by instituting a sort of local ombudsman called difensore civico.

central government. A more direct democracy was seen as a possible channel for greater partecipation and as a means to establish a "moral mandate" with parlamentarians since the constitution does not sanction this form of control.[26] The instrument chosen to achieve these results was once again to change the electoral law. Yet, since any reform or emendment would have had to undergo the scrutiny of Parliament and since members of Parliament also held membership in political parties, it was thought impossible to ever convince the parties to support a law which would have diminished their own power. Italians then decided to follow the procedure sanctioned by article 75, and they made recourse to a *referendum* in order to abrogate the proportional representation electoral law. The vote expressed was so clearly in favour of abrogating the existing law that Parliament would have had no other choice than to write a new one[27]. However, there was no guarantee that the new law would be one which would narrow the distance between the people and their rapresentatives. Those groups which had sustained the possibility of rewriting the law had been very much aware of the risks of Parliament only slightly modifying the proportional system, and therefore decided to use the campaign propaganda to influence the drafting of the bill[28] and, although the political parties did not entirely follow the propaganda suggestions, they were forced, by the voters turnout, to write a law which was close to the people's desires[29].

The new electoral law which was implemented for the first time in 1994 forced the parties to form coalitions before the elections in order to conquer enough support in the proportional quota and to demonstrate that they were to reform multipartitism towards a two-party system. The 1996 elections helped narrow the field of contenders and each coalition nominated a candidate to the Presidency of the Council of Ministers before the official campaign started. No amendment to the constitution was however introduced and thusly no serious proposal to shift towards a pure parliamentary model was approved by the legislature. Therefore the procedures to appoint the President of the Council of Ministers and the necessity of a vote of confidence by both Houses are still

[26] "*Each member of Parliament represents the Nation and carries out his duties without constraints of mandate*" article 67.

[27] Eightythree percent of those who voted did so in favour of abrogating the law. Of further interest is the fact that the same question asked in the 1993 referendum had been proposed for a referendum in 1991 but then the Constitutional Court had found it inadmissable.

[28] The most used propaganda message was "If you like the British two party system with a clear winner and an opposition which could become the winner in the following election, than vote YES to abrogate the proportional law".

[29] A bicameral committee was formed in order to write a law which would please people without drastically damaging the political parties. The law provides for seventyfive per cent of each House to be elected with the majoritarian system, and the remaining twentyfive per cent to be attributed to the political parties, proportionally to the votes expressed by the people and provided they have polled more than 4.5 %.

in effect, although the President of the Republic has hastened the consultations which customarily preceede the nomination. Yet in the aftermath of the 1996 elections, not withstanding the acceleration in the consulting process, the government led by Prodi was not invested until well after a month from the closing of the polls.

It soon became apparent, that the "revolution" could not be brought to its full completion only through article 75 and that the XIIIth legislature of Italy[30] was to deal with more serious revisions in order for the nation as a whole, to complete the peaceful revolution in a conciliatory and expeditious manner.

5. Revisions or Reforms? The issues were multiple yet they can be summarized in the following ultimate questions: a) which segments of the fundamental law were to be altered in order to make the system more functional; and b) were the identified changes to be accomplished by the amendment procedure regulated in article 138 of the constitution or by other means. The unruliness of the many political parties forced the attention of all on developping and devising instruments which could limit the negativeness of their actions. Thus the need to normalize the behaviour of those parties which belonged to a coalition in order to outlaw the extra-parliamentary crisis, inspired the reform of the executive branch. There were as many models being proposed as political parties although they all agreed on the desirability of a stronger executive. The three models which were taken more seriously into consideration in the next years were, the French semi-presidency, the German chancelorship, and the American presidency. It was unclear whether the popular election of the President was intended for the President of the Republic or for the President of the Council of Ministers and this in turn would determine if Italy was to abandon completely the parlimentary model or it was to modify its constitution only for those provisions which had proven to be negative.

There is no direct veto in the constitution to changing the form of government and therefore there are no limitations on Parliament if a majority decides to take initiative. However, from a perspective of constitutional law the legislative process should vary. If indeed the Italian paliamentary model (notwithstanding the pathological aspects) is one in which both the executive and the legislative are equal branches, then to move towards the British model, with an executive which can execute because of strict party discipline and a clear majority, will imply a reform of the system within the same model

[30] From May 9, 1996 to May 29, 2001.

and thus the procedures for enacting ordinary laws could be followed [31]. On the other hand, were Parliament to opt for the German or American model, the whole structure of government would be revised and then the aggravated amending process should be followed [32]. Furthermore, choosing either of these models would have also implied reforming the functions of the President of the Republic and altering the present checks and balances structure representing a radical revision.

Finally, the XIIIth legislature was to determine the correct means to reach a wider decentralization. The variety of succesfull models within Europe and in North America[33] could imply a change in the form of state and thus might have needed an aggravated process[34]. Other, less drastic changes could have implied a simpler procedure yet one which could have provoked more restlesness with the supporters of decentralization who had threatened secession. Infact, Parliament could a) choose to fully implement the provisions of the constitution by ordinary law: this would be the constitutionally less traumatic approach, yet probably too little, too late for the northern area of the nation; b) choose to end the difference between Ordinary Regions and those with Special Statute by a constitutional law amending articles 116 and 131 thusly turning Italy, for all practical matters, into a federal state; or c) choose to follow the procedures in article 132 for the merging of Regions creating larger segments which could become more cost-effective. Of these, the former would be considered a reform while the latters, revisions.

Decentralization processes of the type mentioned would necessitate more revisions to fully comply with the representative form of government. Italy, infact is a bicameral parliamentary system, the only nation to have followed "perfect" bicameralism by which both Houses are perfectly equal having the same powers and competence. A highly decentralized state might, instead, look to the possibility of adopting the "imperfect" model whereupon the Senate would either be the Regional Chamber (United States or Germany) or it would be given very limited powers (Great Britain or Spain).

In a piecemeal fashion and thusly in a fully insufficient manner, the XIIIth[35] and XIVth[36] legislatures succeeded in revising the regional structure of Italy only partially

[31] Article 72.
[32] Article 138.
[33] Canada and the United States of America.
[34] The meaning of article 5, was undoubtely for a unitary state. If a federal state is to be seen not as a sub-type of a unitary state, then the revision could imply amending through the aggravated process many articles of the constitution. If however a federal state is to be considered a sub-type of a unitary state, then the procedure described below (b) could be the most expedient and safe method to becoming federal.
[35] Constitutional Law n.1, november 22,1999.

appeasing the Lega Nord and bringing unhappiness to most others. In the end, infact, regions were allowed to write their Statutes; choose their form of government provided it did not conflict with the national one; further acquire administrative autonomy; were granted legislative initiative on most matters; were given freedom to choose the level of self-government within a general framework; and last but not leastly some level of fiscal independence.

During the five year tenure of the XIVth legislature an overwhelmingly stable majority failed to produce any further real reform but yet another electoral law and a reform of the reformed regional structure. The former endowed Italy with the least democratic and representative electoral law ever introduced in the country, while the latter failed to obtain the necessary approval of Parliament and, when subjected to confirmative *referendum* was judged unfavourably by the people's vote. The extremely brief life of the XVth legislature and the continuous bickering of the government have impeded any further reform.

Since it all begun, some fifteen years ago, the changes to the electoral law have indeed reduced the field of contenders yet not produced the desired stability while the answears to demands for decentralization have proven to have only partially relieved the central government without granting substantive autonomy to the Regions. The theory which holds that piecemeal changes do disrupt the existing *equilibrium* without necessarily assuring solutions to the problems has thus been proven correct. The newly elected XVIth legislature which will take office on the 29th of april 2008 is anew overwhelmingly made of freshmen on average in their fifties with very little or no experience in politics. Once again the nation gave them a clear mandate to introduce whichever reform is deemed useful to bring to an end this never ending transition and yet again the warnings towards the normative procedure which will be adopted need to be heeded.

6. Guarantees and Procedures. The procedures for amending the constitution were sanctioned when the composition of Parliament was to be fulfilled through a proportional law, thus the constitutional guarantee of an approval "*by an absolute majority of the members of each House in the second voting*" are no longer a guarantee with a bi-polar majoritarian system as it was with the original law by which almost all the

[36] Constitutional Law numbers 2 and 3 of 2001.

parties in Parliament would have to agree on the amendment beeing *useful and opportune*. Article 138 provided further for the possibility to submit " *the said laws... to a popular referendum...*". However, such possibility is foreclosed were both Houses to approve the law by a majority of two-thirds in the second voting[37]. The second guarantee against abrupt revisions of the constitution is nullified by the new electoral law.

Of further interest is the question of the time which must lapse between the two votes on an amendment, which should occur "*at intervals of no less than three months*"[38]. In theory, both Houses could have voted in favour of an amending law and during the three months interval Parliament could be dismissed. Since Italy has adopted "perfect" bicameralism, that amendment could become, by the normative process sanctioned in article 72, an ordinary law. While this kind of law is inferior to constitutional laws it would be in contrast with it and, in theory, the choice of amending the constitution would fall on the Constitutional Court and not on the people.

Ironically, at a time in which the nation has been mostly aware of the need for revising the fundamental law Italy has been undergoing a period of transition, which does not seem the appropriate time for drastic decisions. Yet, precisely because it is a time of appearent changes something must be revised in order to leave the quicksands of the transition and reach a safeharbour. It will be fundamentally important then to carefully choose the next changes to be undertaken. Revising a constitution is equivalent to opening Pandora's box, reforming a constitution is adjusting the written constitution to the needs of society.

[37] For an indepth analysis of the amending process see, Giuseppe Contini, La Revisione Costituzionale in Italia, Milano, Giuffré Editore, 1971.
[38] Article 138.

La compatibilità della *tonnage tax* italiana con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato

di Maria Debora Cioffi

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. La tonnage tax tra imposta sostitutiva e determinazione forfetaria del reddito imponibile; 3.1 La ton tax e la libertà di stabilimento; 3.2 Le novità introdotte dalla legge finanziaria 2008 relative ai requisiti soggetti previsti per l'accesso al regime agevolativo della ton tax .4. La disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato: nozione di aiuto e nozione di impresa nel diritto comunitario alla concorrenza; 5. La tonnage tax: motivazioni giuridiche ed economiche alla base della sua compatibilità con la normativa comunitaria

1. Premessa

Da lungo tempo il settore dei trasporti via mare attendeva l'introduzione dei una normativa fiscale di favore per i redditi prodotti dalle imprese armatoriali.

La Commissione europea da circa un decennio, al fine di arginare l'esodo delle flotte europee verso bandiere di convenienza, auspicava l'adozione di una misura fiscale di favore per i redditi delle imprese marittime, ponendo tuttavia come condizione fondamentale per il suo riconoscimento la circostanza che la flotta contribuisse in maniera significativa all'attività economica e all'occupazione all'interno del paese membro.

Sulla scia di molti paesi europei che, nell'ambito di complesse politiche di incentivazione avevano provveduto all'introduzione nei propri ordinamenti di sistemi di tassazione forfetaria del reddito delle imprese operanti nel settore marittimo, anche l' Italia, in occasione della riforma fiscale avvenuta con d. lgs. 344/2003, in attuazione della legge delega n. 80/2003, ha provveduto all'introduzione nel TUIR dell'imposta sul tonnellaggio.

La normativa in tema di tonnage tax si inserisce in un contesto europeo di favore che guarda ad esso come strumento fondamentale di sostegno dell'industria armatoriale, accanto ad altre misure fiscali agevolative che pur permangono, ma che da sole non sono idonee a garantire il superamento della crisi che ha colpito il settore dei trasporti marittimi.

La Commissione europea ha autorizzato la misura fiscale in rassegna nell'ottobre del 2004, dunque, anche la imprese italiane potranno beneficiare, a partire dal periodo di imposta 2005, di tale forma agevolativa.

La normativa introdotta offre interessanti spunti di riflessione sull'eventuale compatibilità con la disciplina comunitaria in tema di libertà di stabilimento ed aiuti di stato.

2. *Il regime fiscale agevolativo della tonnage tax: imposta sostitutiva o determinazione forfetaria del reddito?*

I modelli agevolativi per la tassazione dei redditi prodotti dalle imprese operanti nel settore dei trasporti via mare, sono essenzialmente due: la *tonnage tax in senso stretto*, che si sostanzia in una determinazione forfetaria dell'imposta, secondo il modello greco e la *tonnage based corporation tax*, che fa riferimento al tonnellaggio della singola nave per la determinazione forfetaria della imponibile, secondo il modello olandese.

E' a quest'ultimo modello, considerato più innovativo, ove il reddito determinato in via presuntiva concorre alla formazione dell'imponibile complessivo con i redditi che rimangono determinati in via analitica, che si è ispirato il legislatore italiano.

Nella versione italiana, la tonnage tax si presenta come un regime fiscale forfetario parametrato al tonnellaggio[1], alternativo al regime fiscale ordinario, con lo scopo di consentire la riduzione delle asimmetrie fiscali esistenti tra la flotta italiana e quelle europee.

A questo punto è utile delineare le differenze tra le due forme di agevolazione fiscali citate: trattasi in entrambi i casi di sistemi agevolativi, ma mentre il modello greco rappresenta una vera e propria imposta sostitutiva, quello adottato dal nostro paese e dalla maggior parte dei Paesi europei si sostanzia in una determinazione forfetaria del reddito imponibile.

Il legislatore, com'è noto, può sottrarre una certa categoria di ipotesi al genere di quelle che costituiscono il presupposto dell'imposta disponendo che, in via derogatoria[2], quella categoria sia sottoposta ad altra imposta.

---

[1] La stesura precedente della normativa in rassegna, più innovativa di quella attuale nella parte in cui prevedeva la parametrazione del reddito non solo in base al tonnellaggio ma anche in considerazione dell' età del naviglio, avrebbe incentivato maggiormente gli investimenti nel settore marino e favorito, tramite la previsione di una pressione fiscale minore, le imbarcazioni più giovani con ritorni positivi sia sull' innovazione tecnologica che sull'inquinamento marino.

[2] TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vo.II, Torino, 1994, p. 85-86; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 191-195.

La fattispecie delineata è detta imposta *sostitutiva o surrogatoria*, o regime fiscale sostitutivo, come sostenuto da una parte della dottrina[3].

La dottrina, teorizzando intorno al *genus* dell'agevolazione tributaria, ritiene che esso sia comprensivo di una molteplicità di figure eterogenee (esenzioni, deduzioni, detrazioni d'imposta, regimi tributari sostitutivi, etc.,) le quali in definitiva si sostanziano in pure e semplici *minori tassazioni* rispetto ai regimi ordinari, donde l' esigenza che esse non siano lesive del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.[4].

La dottrina pone l'accento sul carattere innovativo dell' imposta sostitutiva laddove esso comporta o l'unificazione di fattispecie precedentemente soggette ciascuna ad imposte differenti o l'isolamento di una fattispecie imponibile che invece confluirebbe nel presupposto di altra imposta[5].

Donde scaturisce il carattere derogatorio della fattispecie di cui si discute: qualora venisse meno l'imposta sostituita, perderebbe di efficacia anche la norma sostitutiva; mentre qualora fosse quest'ultima a perdere di efficacia, l'imposta sostituita espanderebbe la sua efficacia ritornando a disciplinare le fattispecie prima ad essa sottratte.

L'imposta sostitutiva, benché autonoma, non è dotata di indipendenza piena dalla imposta sostituita, ne è riprova la circostanza che per l'accertamento, la riscossione, la liquidazione, le sanzioni, il contenzioso, si fa rinvio alla disciplina prevista per quest'ultima; in altri casi, inoltre, detta autonomia, seppur incompleta, viene meno totalmente: è il caso delle ritenute secche, che la maggior parte della dottrina è solita ricomprendere tra le imposte sostitutive[6].

---

[3] ANTONINI E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969; POLARO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in *Dir.e Prat. Trib*. 1972, I, 253.

[4] A tal proposito si veda più ampiamente LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, vol. I, tomo I, p. 401, CEDAM, 1994.

[5] FANTOZZI, *op.cit.*, p.191 e ss. e INGROSSO, *Imposte sostitutive*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI; la dottrina citata inoltre sostiene che, nel caso delle imposte sostitutive, l'esclusione dell'operatività della fattispecie originaria si giustifichi con ragioni di agevolazione, ovvero di praticabilità tecnica o talora di illusione finanziaria che raccomandano di applicare l'imposta al verificarsi di una diversa fattispecie rispetto a determinati atti o a determinati soggetti o a determinati settori. In tal senso anche POTITO (vedi *L'Ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 143 e ss.) il quale rinviene tra le finalità dell'imposte sostitutive sia ragioni di tecnica impositiva (ed indicava a titolo esemplificativo la ritenuta alla fonte del 30% a titolo d'imposta sui dividendi spettanti a persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato) che finalità agevolative (ad. es. l'imposta sostitutiva delle normali imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative corrisposta dagli istituti che effettuano operazioni di credito a medio e lungo termine). Il FALSITTA (in *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 2003, p. 212-213) rinviene anche ulteriori finalità nell'imposta sostitutiva quale la semplificazione degli adempimenti formali. La garanzia del prelievo (vedi a tal fine la ritenuta a titolo d'imposta sui proventi percepiti all'estero per prestazioni di lavoro autonomo effettuate in Italia).
Altra dottrina (POLARO, *op. cit.*, p. 253 e ANTONINI, *op. cit.,*, p. 3 e ss) sottolinea che l'imposta sostitutiva è quell'imposta che si applica in luogo di altri tributi sia che si tratti di tributo istituito proprio con funzione di sostituirne un altro sia che si tratti di un tributo già esistente cui venga assegnata l'ulteriore finalità sostitutiva.

[6] Nel senso dell'autonomia si veda anche FALSITTA G., *op. cit.*, Cedam, 2003, p. 212-213.

La dottrina citata inoltre distingue i regimi fiscali sostitutivi propri da quelli impropri. Mentre con i primi il legislatore impone l'esclusione *ab origine* di una fattispecie fiscalmente rilevante dalla sfera impositiva ordinaria per assoggettarla ad un regime alternativo o surrogatorio, con i secondi resta ferma l'inclusione della fattispecie nell'ambito della disciplina ordinaria condizionando solo l'individuazione dell'aliquota marginale del contribuente a causa dell'ingresso di un prelievo sostitutivo autonomo che assume la natura di ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero quella di vera e propria imposta sostitutiva[7].

Poiché i regimi sostitutivi comportano sia un'agevolazione in termini di carico fiscale sia in termini di semplificazione degli adempimenti formali, l'adozione della fattispecie sostitutiva da parte del legislatore si giustifica essenzialmente nella promozione di determinati settori economici, di determinati soggetti passivi, o determinati atti, dettata semplicemente da motivi di tecnica impositiva (è il caso delle ritenute alla fonte sui dividendi spettanti ai non residenti nel territorio dello Stato).

Diversi sono i casi riscontrabili nella letteratura tributaristica:

- le tasse sui contratti di borsa, ex R.D. 3278/1923 e d.lgs. 435/97, che sostituiscono le imposte di bollo e registro;
- le imposte sulle assicurazioni, in sostituzione delle imposte di bollo e di registro;
- l'imposta per le plusvalenze da cessione e conferimento d'aziende o partecipazioni qualificate (art. 2, d.lgs. n. 358/97), in surroga delle ordinarie imposte sui redditi;
- l'imposta sostitutiva sui redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti a soggetti residenti, ai sensi dell'art. 16 *bis* del T.U.I.R. *ante riforma*, introdotto dal comma 1 dell'art. 1 della l. 449/97, in luogo delle imposte sui redditi;
- l'imposta sostitutiva sui proventi dei fondi comuni d'investimento, prevista dall'art. 9 della l. 77/461, che surroga le imposte sui redditi.

Il sistema della determinazione forfetaria del reddito imponibile, che anche se annoverabile tra i regimi agevolativi si differenzia dalla fattispecie ora analizzata in quanto l'agevolazione non consiste nell'applicazione di un'imposta diversa rispetto a quella ordinaria, ma esso comporta una determinazione del reddito adottando modalità difformi da quelle previste dal legislatore per la categoria di redditi cui lo stesso apparterrebbe, mentre invariata rimarrebbe l'applicazione dell'imposta ordinaria.

[7] FANTOZZI, *op.cit.*, p. 191 e ss...

Detto sistema nel nostro ordinamento è adottato per la determinazione del reddito delle imprese di allevamento ai sensi degli artt. 32 e 56, comma 5 del Tuir, e delle imprese minori: in detti casi i criteri ordinari che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa subiscono alcune deroghe.

Per quanto concerne le imprese di allevamento, il reddito derivante dall'allevamento di animali su terreni agricoli, ai sensi degli art. 32 e 56, comma 5 del Tuir, si configura come reddito d' impresa, e non come reddito agrario, quando il numero dei capi allevati supera il limite di quelli allevabili con mangimi ottenibili per almeno ¼ dai terreni agricoli. In detti casi l'impresa di allevamento può optare, in luogo del regime ordinario per la determinazione del reddito di impresa, per un regime di determinazione forfetaria del reddito in base al quale, si determinano automaticamente e forfetariamente:

- le unità foraggere producibili per ciascun terreno e quelle occorrenti per ciascun capo animale;
- un reddito fisso per ciascun capo allevato oltre il limite prima descritto del reddito agrario[8].

Le imprese minori sono quelle esercitate da persone fisiche o da società di persone, che conseguono ricavi al di sotto dei limiti dei volumi d'affari fissati dalla legge. Al pari della previgente normativa, anche il Tuir *post* riforma, all'art. 66, prevede regimi di determinazione forfetaria del reddito per quelle imprese ammesse alla contabilità semplificata sempre che non avessero optato per quella ordinaria[9].

Le associazioni sportive dilettantistiche, con ricavi da attività commerciali non superiori a € 250.000,00, possono determinare il reddito applicando il coefficiente di redditività del 3% ai ricavi commerciali e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Parimenti le imprese agrituristiche, il cui reddito è determinato, *ex* art. 5 della l. 413/91, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di detta attività, al netto dell' IVA, il coefficiente di redditività del 25%; in altre parole, il 75% dei ricavi è rappresentato da costi forfetariamente riconosciuti[10].

In tal senso anche le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo per le attività di assistenza fiscale agli associati che, ai sensi dell'art. 78, comma

---

[8] Anche dopo la riforma del Tuir, la disciplina del reddito dell'impresa allevatrice sostanzialmente è rimasta invariata; a tal proposito si veda FANTOZZI, *Op. cit.*, p. 862 e ss.; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2000, p. 279 e ss..

[9] FANTOZZI, *Op. cit.,* 863; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino 1994, p. 122-124, RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, parte speciale, p. 115.

[10] SANTAMARIA B., *op.cit.*, p. 281 e ss..

8, L. 413/91, determinano il reddito applicando ai ricavi il coefficiente di redditività del 9% ai ricavi.

A questo punto è interessante verificare se il sistema fiscale agevolativo previsto dal nuovo Tuir, e prima ancora dal disegno di legge delega, per i redditi delle imprese marittime si configuri come imposta sostitutiva o determinazione forfetaria del reddito.

La dottrina[11] sostiene che la stesura iniziale dell' art. 4, comma 1, *lett. n),* del disegno di legge delega farebbe propendere per il primo modello, in quanto opera espresso riferimento alla *"determinazione forfetaria dell'imposta"* e più avanti al concetto di *"tassa commisurata in cifra fissa";* anche se contraddice questa impostazione l'ultimo periodo laddove si afferma "*il cui reddito si determina in modo forfetario"*, locuzione che evoca il contrapposto modello olandese.

Secondo chi scrive, una lettura più organica dell'intera *lettera n)*, che non brilla certo per chiarezza espositiva, a prescindere dall'estrapolazione di singole terminologie, dà l'impressione che il legislatore delegante già pensasse ad un modello di determinazione forfetaria del reddito sull'esempio di quello olandese.

Innanzitutto perché il nostro paese ha avuto tutto il tempo per valutare gli effetti positivi e dunque la maggiore portata innovatrice del modello olandese rispetto al modello greco, introdotto nel lontano 1938: ne costituiscono un riscontro i dati in termini di incremento del tonnellaggio controllato da armatori nazionali, del numero di navi iscritte al registro nazionale, di aumento dell'occupazione diretta ed indiretta, di ordinativi di nuove navi, di numero di cadetti iscritti alle scuole di formazione marittima[12].

Non è un caso che tutti i Paesi europei che prima del nostro hanno introdotto l'imposta sul tonnellaggio hanno optato per la determinazione forfetaria degli imponibili (così Danimarca, Regno Unito, Germania, Spagna, Finlandia, Irlanda, Belgio e Francia).

In secondo luogo, è dato osservare che raramente si ricorre per i redditi di impresa ad un imposta che sostituisca l'ordinario regime fiscale: come sopra evidenziato tale forma è prevista per alcuni redditi di capitale o in sostituzione di imposte indirette, mentre per agevolare taluni settori si è generalmente optato per la determinazione forfetaria dei redditi d'impresa.

Quest'ultima, soprattutto se parametrata come l'attuale tonnage tax, consente un duplice beneficio: al pari dell'imposta sostitutiva, un gettito certo per lo Stato ma, a

---

[11] BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.02.2002.

[12] BERGANTINO A.S., La *Tonnage Tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, in Atti del Convegno di Studi di Bari del 15-17 gennaio 2002, – *I Centogiorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto Fisco-Economia?,* in Allegato a *IL FISCO*, anno 2002, p. 221.

differenza di quest'ultima, non prescinde dalla valutazione dell'investimento effettuato, differenziando il carico fiscale in base al peso del naviglio[13].

Come si vedrà nel prosieguo della trattazione, essa attua un modello regressivo in quanto premia gli investimenti più cospicui al fine di incentivare lo sviluppo economico del settore. Obiettivo questo che un sistema modulato su un'imposta sostitutiva non potrebbe perseguire. Questo il motivo per il quale ai redditi d'impresa si addicono modelli agevolativi come la determinazione forfetaria del reddito anziché dell'imposta.

Inoltre, poiché le imposte dirette sui redditi si adattano maggiormente a perseguire obiettivi ulteriori rispetto a quelli strettamente fiscali, l'eventuale previsione di imposte sostitutive per i redditi di impresa vanificherebbe tale possibilità sostanziandosi in mero regime agevolativo in termini di carico fiscale tralasciando di discriminare tra soggetti passivi.

Uno studio effettuato ponendo a confronto i due sistemi di imposizione – la determinazione forfetaria dell'imposta e quella dell'imponibile – ha dimostrato come l'onere impositivo risulta molto più elevato nei paesi che adottano il primo modello. L'ipotesi da cui parte lo studio è la seguente: il gruppo di Paesi A, costituito da Olanda, Germania, Regno Unito e Spagna, determina forfetariamente l'imponibile; l'imposta è calcolata applicando all'imponibile le aliquote dell'imposta sulle società in vigore nel 2001; ne emerge che tra i paesi di questo primo gruppo non si registrano forti scostamenti né nei livelli di imponibile determinati forfetariamente nè tra l' imposta definitivamente dovuta.

Il gruppo di Paesi B, costituito da Grecia e Norvegia, applica il primo dei due modelli delineati: i dati numerici in termini di imposta definitivamente dovuta mostrano che l'onere impositivo risulta molto più elevato nei paesi di tale secondo gruppo.

Dunque, il modello greco sebbene innovativo al momento della sua introduzione, quando in Europa nessuno ancora aveva dotato il settore in oggetto di una normativa fiscale incentivante, attualmente mostra i suoi limiti non essendo più adatto ad una realtà come quella europea ove metodologie di calcolo differenti rendono meno oneroso il cario fiscale e dunque più competitivi gli investimenti.

Non a caso negli ultimi anni sia Grecia che Norvegia stanno assistendo ad un significativo calo in termini di tonnellaggio iscritto al registro nazionale, tanto da indurre il Ministro della Marina mercantile greco ad annunciare una riduzione del 40% dei

[13] La versione previgente della disciplina che qui si commenta differenziava gli imponibili in base ad un duplice parametro: stazza ed età del naviglio.

coefficienti di calcolo per la *tonnage tax*; parimenti in Norvegia si procede con gli abbattimenti dei coefficienti in relazione ai gradoni di inquinamento ambientale.

Un ultimo dato ci preme segnalare: il modello olandese consente, a differenza del modello greco, al reddito determinato forfetariamente di concorrere nell'imponibile complessivo permettendo eventuali compensazioni.

Nel 2003 anche l'Italia, al pari tutti gli Stati europei che l'hanno preceduta, ha optato per il secondo dei due modelli sopra delineati, ovvero per la *tonnage based corporation tax,* anche se nel prosieguo della trattazione si farà impropriamente riferimento, alla *tonnage tax* o ancora più semplicemente *ton tax*, essendo quest'ultime espressioni oramai entrate nel comune gergo degli addetti ai lavori.

3.1 La ton tax e la libertà di stabilimento.

Il D.M. del 23 giugno 2005, contenente le disposizioni applicative per la determinazione del reddito imponibile delle imprese marittime, all'art. 2, estende l'ambito soggettivo stabilendo che potranno accedere al regime agevolato non solo le società di capitali residenti *ex* art. 73, I co, *lett. a)* del Tuir 917/86[14], così come previsto Dall'art. 155, comma 1, del TUIR, ma anche le società non residenti con stabile organizzazione[15] nel territorio dello Stato, ai sensi dell' art. 73, comma 1, *lett. d)*[16], ovvero *le società e gli enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.*

Sul punto si osserva che la portata restrittiva della norma contenuta nell'art. 155, comma 1, del Tuir sembrava in contraddizione con la finalità dichiarata dal legislatore di voler incentivare l'insediamento nel nostro paese di armatori tramite la previsione di incentivi che incoraggiassero alla registrazione delle navi sotto bandiera italiana.

Il disposto di cui al D.M. 23.06.05, invece, eliminando tale contraddizione, previene anche il pericolo di possibili censure comunitarie in ordine alla discriminazione dei soggetti non residenti e alla violazione della libertà di stabilimento, sancita dall'art. 43

[14] Ovvero le società per azioni, le società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato

[15] In merito alla definizione di stabile organizzazione, vi è da segnalare che essa è riportata nel d. lgs. 344/2003 di riforma del Tuir; ciò costituisce una novità assoluta in quanto riferimenti alla stabile organizzazione che non trovano corrispondenza nella precedente versione del Tuir si rinvengono non solo nel nuovo art. 162, dedicato appunto alla nozione suddetta, ma anche nell'art. 55, comma 2 , *lett. c*, concernente la nozione di reddito d'impresa, nell'art. 117, comma 2, *lett. b*, riguardante il consolidato nazionale e nell'art. 165, relativo al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Per maggiori approfondimenti si rinvia a PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2004, p. 794.

[16] MIELE L. - FRANZESE E., *"La tonnage tax e i soggetti non residenti"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6 del 2004, p. 925.

(già art. 52), comma 2, del Trattato UE. Detta libertà, che si sostanzia nella libertà di scegliere la forma giuridica - società o stabile organizzazione - con cui esercitare il diritto di stabilimento, risulterebbe limitata se vi fosse disparità di trattamento da un punto di vista fiscale tra succursali, aventi peraltro la forma di società residenti, e filiali, vale a dire stabili organizzazioni di società non residenti[17].

Il principio suddetto comporta il diritto di poter esercitare un'attività in uno stato diverso da quello di origine - libertà di stabilimento a titolo primario - ma anche quello di estendere la propria attività, tramite l'apertura di filiali e succursali in altro stato diverso da quello di origine - libertà di stabilimento a titolo secondario.

Inoltre, il medesimo principio contempla anche la libertà di poter scegliere la forma giuridica mediante la quale esercitare la propria attività (società o stabile organizzazione)[18] di guisa che assoggettando alla stessa imposizione due diversi soggetti passivi il legislatore ammette implicitamente che non esiste alcuna obiettiva differenza di situazione che possa giustificare un diverso trattamento tra essi[19].

La dottrina osserva inoltre che, in assenza di un'armonizzazione fiscale tra ordinamenti comunitari in materia di imposte dirette, la potestà tributaria è esercitata unicamente dai singoli Stati: spetta dunque a costoro il dovere di esercitarla senza alcuna forma di discriminazione basata sulla cittadinanza o residenza; ovvero è fatto divieto agli Stati membri di esercitare la potestà legislativa tributaria con arbitrio e senza giustificazione[20] ed in violazione della disciplina comunitaria.

La Corte di Giustizia ha stabilito che un diverso trattamento tra imprese in materia di imposte sul reddito, basato sul luogo in cui esse hanno la sede principale, contrasterebbe con i principi del Trattato; in particolare gli Stati membri devono esercitare la potestà tributaria nel rispetto del diritto comunitario e dunque in ottemperanza al principio della libertà di stabilimento che vieta qualunque forma di discriminazione basata sulla cittadinanza[21].

---

[17] Relativamente alla libertà di stabilimento si vede più ampliamente TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 86; ROCCATAGLIATA F., *L'ordinamento fiscale europeo*, in *Corso di diritto tributario*, 2002, Padova, II ed., coordinato da Uckmar.
[18] TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, parte generale, p. 86 e ss..
[19] AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 130-1.
[20] AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 213.
[21] Sentenza Wielockx del 11.08.95, causa C-80/94, punto 16.

Per quanto detto, la dottrina, già dalla prima ora, riteneva scontata la modifica (poi sopravvenuta con il decreto di cui si è detto) riguardante l'inclusione delle società non residenti ma con stabile organizzazione fra i soggetti beneficiari della *tonnage tax*[22].

Inoltre, la limitazione dell'applicazione del nuovo regime di determinazione forfetaria del reddito per il settore della navigazione marittima alle sole società di capitali residenti nel territorio dello stato, con esclusione dell'opzione per i soggetti non residenti esercenti attività di *shipping* con stabile organizzazione in Italia, avrebbe rappresentato, infatti, una differenza significativa per quanto attiene all'ambito soggettivo, rispetto alle analoghe discipline vigenti nel resto dell'Europa ove è consentito l'accesso al regime anche alle società non residenti che abbiano una presenza sostanziale sul territorio dal punto di vista strategico e commerciale.

In verità, si osserva che, già in sede di legge delega, e dunque prima del decreto ministeriale, detto requisito risultava chiaro: dato che il sistema è alternativo alle imposte sul reddito ordinario e tenuto anche conto che la sede in cui la disposizione (art. 4 del disegno di legge delega) è stata collocata (nell'ambito dell'imposta sul reddito delle società), andava da sé che sia le società residenti che quelle non residenti ma con stabile organizzazione in Italia avrebbero potuto accedere ai benefici[23].

In definitiva, i soggetti beneficiari del nuovo regime di imposizione fiscale sono le società residenti e non, ma con stabile organizzazione[24], nel territorio dello Stato (ovvero i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. *a)* e *d)* del Tuir, le quali potranno accedere al regime sostitutivo tramite un' opzione, i cui termini e le cui modalità sono state disciplinate dal legislatore delegato.

3.2. *Le novità introdotte dalla legge finanziaria 2008 relative ai requisiti soggetti previsti per l'accesso al regime agevolativo della ton tax*

Occorre formulare alcune precisazioni inerenti i requisiti soggettivi previsti dal legislatore per poter beneficiare del regime della determinazione forfetaria del reddito imponibile da parte delle imprese operanti nel settore dei trasporti via mare.

---

[22] LOVISOLO, *Tonnage tax all'italiana: prime considerazioni sulla bozza di decreto legislativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, p.452.
[23] BASILAVECCHIA M., *La tonnage tax*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, n.44, p.4025.
[24] L'art. 162 del Tuir precisa la nozione di stabile organizzazione. Per essa deve *intendersi "una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".*

La legge finanziaria 2008 (l. l.244 del 24.12.2007, art. 2, comma 216) ha ristretto il novero dei requisiti richiesti per accedere al regime agevolato: da una parte fa venire meno il requisito relativo all'ambito territoriale di esercizio dell'attività - ovvero l'esercizio dell'attività di trasporto marittimo *in traffico internazionale* - dall'altra estende anche alle società di persone e alle imprese individuali l' accesso all' imposta sul tonnellaggio.

Per quanto concerne il primo punto, la modifica ha riguardato l'art. 155 Tuir, il cui testo precedente limitava l'applicazione della *ton tax* in favore di soggetti che realizzavano un duplice requisito[25]:

- le navi fossero iscritte nel registro internazionale e
- le stesse fossero operanti in traffico internazionale.

La legge finanziaria sopprimendo dal testo dell'art. 155 Tuir il riferimento *all'utilizzo in traffico internazionale* altro non fa che ampliare la platea dei soggetti che potranno beneficiare della agevolazione di cui in rassegna.

La scelta operata dal legislatore del 2007 tiene conto dell'evoluzione della normativa interna del settore delle imprese amatoriali e dell'eliminazione della c.d. *riserva di cabotaggio.*

Infatti dapprima l'art. 9 della l. 522/1999 ha consentito alle navi iscritte nel registro internazionale di effettuare, per ragioni di carattere operativo, un ceto numero di viaggi tra porti nazionali e, successivamente, la l. 24 novembre 2003, n. 326, ha ammesso la possibilità alle navi che forniscono servizi di cabotaggio marittimo in Italia con percorrenza superiore alle 100 miglia, di iscriversi al registro internazionale, a prescindere dal numero di viaggi effettuato durante il mese.

Conseguentemente è evidente come a seguito della liberalizzazione operata dalla l. n. 326/2003, accolta positivamente anche in sede comunitaria[26], la limitazione della *ton tax* al duplice requisito di cui sopra risultava in contrasto con l'obiettivo perseguito dal legislatore di voler ridurre le asimmetrie fiscali tra la flotta italiana e quelle europee, nonché con le possibilità offerte dagli orientamenti comunitari per il settore ed ai corrispondenti sistemi di prelievo europei recentemente introdotti nei quali in effetti tale differenziazione non trova riscontro.

Sulla questione peraltro già lo schema di decreto correttivo e integrativo dell'IRES era intervenuto sopprimendo le parole *in traffico internazionale* con il precipuo obiettivo

---

[25] CIOFFI M.D., *Il nuovo sistema di determinazione del reddito per le imprese marittime*, in *Innovazione e Diritto*, Rivista on line del Dipartimento di Scienze Internazionalistiche, Facoltà degli Studi di Napoli "Federico II", n. 1/2006.

[26] Decisione del luglio 2004 Ip/04/902.

di garantire l'applicazione dell'agevolazione a prescindere dal mercato di utilizzo della nave. Tuttavia la modifica che, analogamente a quella ora apportata dalla Finanziaria 2008, avrebbe consentito il superamento dell'*impasse*, è stata espunta dalla formulazione finale del provvedimento d. lgs. 18.11.2005, n. 247.

Per quanto concerne il secondo aspetto, un' ulteriore innovazione (avutasi sempre ad opera della medesima legge finanziaria 2008, comma 217, che ha modificato l'art. 56 del Tuir), inerente l'ambito soggettivo ai fini della *ton tax*, ha riguardato l'estensione della disciplina suddetta, inizialmente prevista solo per società di cui all'art. 73 comma 1, *lett. a)* e *lett. d)* del Tuir, anche alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Ciò sta a significare che non solo le società ora menzionate ma anche le società semplici e le imprese individuali possono accedere al regime agevolato di determinazione del reddito imponibile in quanto esse, sebbene non citate esplicitamente dalla norma da ultima modificata (art. 56 Tuir), determinano al pari delle altre il reddito secondo le disposizioni del reddito d'impresa.

In definitiva i soggetti passivi che allo stato possono optare per l' applicazione della *tonnage tax* sono:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello stato ex art. 73, comma 1, *lett. a);*
- le società e gli enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato *ex* art. 73, comma 1, *lett. d),* come precisato dal D.M. 23.06.2005; ed infine ed è questa la novità apportata dall'ultima finanziaria
- le società di persone nonché le imprese individuali.

4. La disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato: cenni alla nozione di aiuto e nozione di impresa nel diritto comunitario alla concorrenza

Nell'ordinamento comunitario il concetto di agevolazione fiscale si presenta indistinto in quanto assorbito da quello più ampio di aiuto di stato[27].

[27] Per approfondimento vedasi, BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni esclusioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, p. 421.

Il legislatore ha avvertito l'esigenza di disciplinare e limitare la fattispecie "aiuti di stato" stante la circostanza che gli stessi possono configurare causa di frustrazione della libera concorrenza, impedendo la collocazione più efficiente delle risorse e minacciare l'unità del mercato interno.

L'erogazione degli stessi potrebbe ridurre il benessere economico, permettendo la sopravvivenza di imprese meno competitive a scapito di quelle più efficienti.

Il sistema unico di controllo degli aiuti presente in tutta l'Unione intende ridurre tali squilibri, prefiggendosi come obiettivo il raggiungimento completo dei vantaggi derivanti dal mercato comune e dalla moneta unica in virtù di tutta una serie di principi fondamentali solidamente collegati ai trattati europei.

La disciplina degli aiuti di Stato a livello comunitario è contenuta nell'art. 87, par. 1, TUE, che così recita: *"salvo deroghe contemplate dal presente Trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".*

Gli sforzi della dottrina e della Giurisprudenza della Corte di Giustizia in questi anni sono stati incentrati sulla delimitazione della fattispecie delineata dalla disposizione ora citata in quanto né il Trattato nel il diritto comunitario derivato si sono pronunciati sulla relativa definizione.

Di certo l'orientamento prevalente dell'una e dell'altra è nel senso di dare ampia portata alla nozione di aiuto: Orlandi ritiene che rientrino in essa una gamma vastissima di differenti tipologie di finanziamento alle imprese, siano esse tipiche che atipiche[28]; vi è un'autorevole dottrina che definisce aiuto di stato "ogni vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato[29]"; in tal senso anche altra dottrina[30] la quale ritiene che l'aiuto va essenzialmente identificato in un trasferimento netto di risorse e dunque nell'attribuzione a titolo gratuito di un vantaggio economicamente apprezzabile conseguito da determinate imprese in virtù di un intervento pubblico.

Entrambe le tesi da ultimo esposte mettono in risalto come l'aiuto di stato comporti, per l'impresa, un vantaggio economicamente apprezzabile e dunque un

---

[28] ORLANDI, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995. p. 129.
[29] TESAURO, D*iritto comunitario*, cit., p. 477.
[30] ROBERTI, *op. cit.*, 1997, Padova,84.

arricchimento netto di cui beneficia l'operatore economico ma non già in virtù dell'attività esercitata bensì grazie unicamente ad un intervento pubblico.

In tal senso si è espressa anche la Commissione con la XXV relazione sulla politica di concorrenza (rel. concl. 1195, punti 157,160,161 e 162). Il Tiraboschi, che siamo di fronte ad una fattispecie a struttura complessa che si caratterizza per la presenza di quattro elementi costitutivi:

a. trasferimento di risorse pubbliche, concesse direttamente o indirettamente dallo Stato;

b. a favore di talune imprese o di talune produzioni;

c. e risultare idoneo a incidere sugli scambi tra gli stati membri;

d. falsando o minacciando di falsare la concorrenza[31].

Nello stesso senso anche altra dottrina[32] secondo la quale "la nozione di aiuto presenta una struttura complessa, articolata in una pluralità di elementi ciascuno dei quali assume un'autonoma portata sul piano giuridico"; tale impostazione osserva come l'elemento centrale, il fulcro stesso della nozione, sia costituito dalla concessione di un aiuto che può intendersi come vantaggio economicamente apprezzabile e che la misura di cui si discute risponda a quattro tassative condizioni:

a. favorire "talune imprese o talune produzioni";

b. essere "concessa dagli Stati, ovvero mediante risorse statali";

c. "falsare la concorrenza";

d. Incidere "sugli scambi tra gi Stati membri".

Il primo elemento ha riguardo al destinatario dell'aiuto: la norma vieta quelle misure che abbiano un certo grado di selettività o specificità prediligendo appunto alcune imprese o produzione a danno di altre, operanti sia nell'intero territorio nazionale che in particolari aree geografiche. Più precisamente non sono considerate aiuti di stato quelle "misure che non abbiano né per oggetto né per effetto quello di favorire talune imprese o talune produzioni, o che si applichino a determinate persone individuate secondo criteri obiettivi, indipendentemente dal luogo, dal settore e dall'impresa dove esse lavorano"; sono invece ammesse le misure di politica economica e sociale.

Va da sé che il destinatario dell'aiuto deve svolgere attività d'impresa secondo la normativa comunitaria (sulla nozione comunitaria d'impresa vedi *infra*).

---

[31] TIRABOSCHI M., *op. cit.*, Torino, 2002. p. 66 e ss.
[32] ROBERTI, *op. cit.*, 1997, Padova, p. 84 e ss.

Altro elemento determinante è l'origine dell'aiuto: esso è tale e dunque non ammissibile sia se direttamente che indirettamente imputabile allo Stato.

Gli ultimi due elementi hanno riguardo entrambi all'effetto discorsivo: la misura è vietata sia se va a falsare la libera concorrenza del mercato sia se essa altera la libertà degli scambi tra gli stati, producendo effetti protezionistici.

Vedremo più avanti che la stessa definizione di impresa a livello comunitario si poggia proprio sugli effetti (per approf. Vedi orberti p. 86 e capitolo V).

E' proprio la preoccupazione avvertita dal legislatore comunitario al mantenimento di un mercato in cui la concorrenza non fosse falsata che fa propendere per un'interpretazione alquanto ampia dell'art. 87, che ricomprenda in essa ogni misura derivante da risorse pubbliche che abbia un effetto economico discorsivo.

C'è poi chi precisa che l'adozione di una definizione puntuale del fenomeno avrebbe indotto gli Stati membri a sperimentare nuove forme di incentivazione dell'attività economica privata, rendendo particolarmente problematico per le istituzioni comunitarie il compito di sanzionare pratiche che consentono di neutralizzare il divieto generale di concessione di aiuti contenuto nel trattato[33].

La funzione della normativa che qui si commenta è proprio quella di evitare che determinate misure pubbliche possano alterare la *par condicio* tra operatori economici all'interno del mercato comune.

In realtà è stata la Corte di giustizia a stemperare progressivamente il rigore della disposizione limitandosi a ritenere sufficiente, perché si possa parlare di incidenza sugli scambi comunitari, che l'impresa beneficiaria eserciti, anche parzialmente, un'attività che comporti scambi significativi tra gli Stati membri.

Veniamo ora all'espressione utilizzata dal legislatore comunitario "*sotto qualsiasi forma*". Essa sta a significare che, nella fattispecie sono ricompresi le esenzioni fiscali, i rimborsi, le riduzioni di imposta, le garanzie dello Stato, la riduzione degli oneri sociali, le sovvenzioni a fondo perduto, i prestiti agevolati e gli abbuoni di interesse[34]; sono inoltre da annoverare le forme di intervento in cui l'elemento donazione è meno evidente, come le forniture di beni e servizi a condizioni preferenziali, o anche la partecipazione delle autorità pubbliche nelle imprese.

La dottrina osserva inoltre come non assuma rilievo la modalità tecnica dell'agevolazione (essa può essere relativa al presupposto, alla base imponibile,

[33] TIRABOSCHI, *op. cit.*, Torino, 2000, p.64
[34] Vedi in tal senso AMATUCCI A., *op. cit.*, p.382.

all'aliquota, alla prestazione dovuta, ecc.); né il tipo di tributo o altro gravame a cui si riferisce l'aiuto (imposte dirette ed indirette, tasse, contributi, o ancora oneri sociali)[35].

Un utile contributo all'argomento in rassegna è venuto anche dalla giurisprudenza comunitaria.

La assai difficile delimitazione della fattispecie in rassegna permane nonostante i numerosi interventi della Corte di giustizia in tal senso che, con orientamento costante, ha chiarito che: "*l'art. 87, par. 1, riguarda il complesso degli aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, prescindendo dalla distinzione tra l'aiuto concesso direttamente dallo Stato e quello da enti pubblici o privati che esso istituisce o designa al fine della gestione"* dell'aiuto stesso, in quanto ciò che rileva sono *"gli effetti dell'aiuto nei confronti delle imprese e dei produttori beneficiari dello stesso che vanno presi in considerazione, non già la situazione degli enti che distribuiscono e gestiscono l'aiuto*[36] *"*.

Sempre la medesima Corte sul punto ha precisato che il par. 1 dell'art. 87 TUE "non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti; di conseguenza né il carattere fiscale né il fine sociale del provvedimento sarebbero sufficienti a sottrarlo dalla disciplina di cui all'art. 92 TUE[37]".

Si ripete, l'ampiezza della norma è dovuta anche alla circostanza che le misure in rassegna comprendono non solo agli aiuti direttamente erogati dagli Stati membri ma anche gli interventi, che comportano trasferimento di risorse, posti in essere da altri organi, enti ed istituzioni a partire da risorse statali.

In definitiva la nozione comunitaria di aiuto non discrimina in base alla natura istituzionale dell'ente erogatore, sia essa pubblica o privata, bensì ciò che rileva saranno gli effetti sull'impresa beneficiaria.

Una particolar applicazione di aiuti indiretti, in perfetta aderenza all'orientamento della giurisprudenza comunitaria, appena ricordato, è rappresentata dagli aiuti erogati da

---

[35] TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 92 e ss..

[36] Corte di Giustizia, sentenza 22 marzo 1977, *Steinike und Weinling* c. *Commissione*, in causa 78/76; sentenza 30 gennaio 1985, *Commissione c. Francia* in causa 290/83, in *Racc.*, 1985, I – 439, punto 14; sentenza 2 febbraio 1988, *Van der Kooy e a. c. Commissione*, cause riunite 67/85, 68/85, 70/85 in *Racc.* , 1988, I – 219, punto 35; sentenza 21 marzo 1991, *Italia c. Commissione*, in causa 385/89, in *Racc.*, 1991, I – 1603, punto 13; Tribunale di Primo Grado, sentenza 12 dicembre 1996, *Compagnie Nazionale Air France c. Commissione*, in causa 358/94, punto 56.

[37] Sentenza 2 luglio 1974, *Italia c. Commissione*, in causa 173/73, in *Racc.*, 1974, I-709, punti 27 e 28; sentenza 22 marzo 1997, *Steinike und Weinlig c. Commissione*, in causa 78/76, punto 21; sentenza 24 febbraio 1987, *Deufil GmbH c. Commissione*, in causa 310/85, in *Racc.*, 1987, I-901, punto 16; sentenza 26 settembre 1996, *Francia c. Commissione*, in causa 241/94, in *Racc.*, I-4551, punti 19 e 20.

organismi di diritto privato all'uopo costituiti, al fine di concorrere al sostegno economico di settori produttivi o di particolari regioni geografiche.

In merito alla delimitazione del concetto statale di aiuto da ultimo citato si segnala la sentenza 7 maggio 1998, *Viscido/Ente Poste Italiane*, con la quale la Corte ha ribadito che non tutti gli aiuti concessi dallo Stato, finanziati o meno con risorse statali, sono da considerare aiuti di stato ma l'espressione usata dal legislatore comunitario sta a significare che rientrano nella fattispecie sia gli aiuti concessi direttamente da enti pubblici sia indirettamente da privati a tal fine designati. Secondo tale interpretazione, sarebbero da considerare rientranti nella fattispecie "aiuti di stato", sia gli aiuti erogati direttamente dallo Stato che da parte di enti locali, Regioni, province, comuni, enti pubblici, singole imprese di proprietà dello Stato sia gli enti privati istituiti o designati per amministrare fondi statali[38].

Nel caso di aiuti indiretti ciò che rileva è anche un altro elemento e cioè l'imputabilità del comportamento allo Stato: in altre parole occorre verificare il nesso tra la misura erogata ed la volontà da parte dello Stato[39]; in caso contrario sarebbe a disposizione delle imprese un agevole strumento per aggirare il divieto posto dall'art. 87 TUE e trasformare un utile strumento di politica economica volto alla tutela della concorrenza in un pericoloso mezzo di controllo delle politiche economiche e sociali nazionali.

Parimenti la Commissione si è pronunciata positivamente sull'inclusione degli aiuti indiretti nell'ambito della fattispecie delineata e disciplinata dall'art. 87, in linea con l'orientamento giurisprudenziale citato; segnatamente si fa riferimento all'art. 1 della "Direttiva della Commissione n. 80/723/CEE relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati e le imprese pubbliche".

Accertata l'ampia portata della fattispecie aiuti di stato come contemplata dall' art. 87 TUE, occorre definire, o qualora non sia possibile, quanto meno delimitare il concetto di impresa assunto a livello comunitario.

Sebbene né il Trattato, nonostante le sue disposizioni facciano riferimento frequentemente al concetto al concetto di impresa, fornisca una definizione univoca della

---

[38] In tal senso *vedi* anche la seguente giurisprudenza: Sentenze 24 gennaio 1978, causa 77/77 Pubblico ministero del Regno dei Paesi Bassi/*Van Tiggele*, in *Racc.*, 25, punti 24-25; 17 marzo 1993, cause riunite 72/91 e 73/91 *Solman Neptun Schiffahrts AG*, in *Racc.*, 1993, I - 887, punto 19; 30 novembre 1993, *PetreKirsammen-Hack,* in causa 189/91, in *Racc.*, 1993, I-6185; da ultima la sentenza 7 maggio 1998, *Viscido*, in *Riv. Giur. Lav.*, 1999, 497.

[39] In suddetti casi è sufficiente che l'aiuto sia pagato su istruzioni dello Stato o su un ordine di un ente a ciò autorizzato dallo Stato stesso, vedi Corte di Giustizia, sentenza Credit agricole, 30 gennaio 1985 causa 290/83, Commissione/Francia.

stessa, né il diritto derivato si preoccupi di definire l'impresa rilevante ai fini del diritto comunitario della concorrenza, è possibile ricostruire il relativo concetto grazie soprattutto ai contributi di una copiosa giurisprudenza comunitaria. Infatti è stata proprio la Corte di Giustizia ad avvertire, più degli altri, l'esigenza di dare contenuto alla nozione di impresa nel diritto della concorrenza è stata proprio la Corte di Giustizia.

Già da una fugace lettura di alcune disposizioni del TUE si intuisce come la nozione di impresa implicitamente adottata dal diritto comunitario della concorrenza non coincida con quella fornita dal diritto societario o tributario[40] che concepisce l'impresa in virtù degli effetti che determinati organismi, a prescindere dalla natura - pubblica o privata -, dalla forma - individuale o associata-, dalle modalità di finanziamento, ecc., possano provocare sul mercato. Il solo fatto di operare in concorrenza con altri operatori,o di produrre determinati beni e servizi,è di per sé sufficiente affinché si parli, per il diritto comunitario, di impresa.

In tale direzione la tesi del Roberti[41] il quale sostiene che, nell'ambito del diritto comunitario della concorrenza, ed in particolare nel quadro degli artt. 92 e ss.[42], la nozione di impresa è concepita in termini funzionali, assumendo che l'impresa viene identificata in qualsiasi soggetto che eserciti un'attività di natura economica e che, in quanto tale, offra beni e servizi in concorrenza (attuale e potenziale) con altri operatori attivi sul mercato.

Lo stesso Trattato UE agli artt. 87-89, nonchè al par. 1 dell'art. 86 recita testualmente: *"gli Stati membri non emanano né mantengono nei confronti delle imprese pubbliche e delle imprese cui riconoscono diritti speciali o esclusivi, alcuna misura contraria alle norme del presente Trattato, specialmente a quelle contemplate dagli artt. 7 e da 85 a 94 inclusi".*

Nonostante il Trattato sancisca anche in altre disposizioni la neutralità dell'ordinamento rispetto al regime di proprietà pubblica o privata, l'erogazione di aiuti di stato ad imprese pubbliche ha dato luogo ad un controverso contenzioso comunitario.

In riferimento a quest'ultimo aspetto, la Corte è intervenuta con sentenza 19 gennaio 1994, causa C-364/92, SAT Fluggescellschaft/organisation europeenne pour la scurite de la navigation aerienne (Eurocontrol)[43], in Racc. p. I, 43, punto 18, negando la

[40] La Commissione, nella decisione 86/398/CEE, ha precisato che "la nozione di impresa" non è identica a quella di "impresa con personalità giuridica utilizzata dal diritto societario o tributario".
[41] ROBERTI, *op. cit.*, p.173.
[42] Ora art.. 87 e ss. del TUE.
[43] In *Racc.* p. I, 43, punto 18,

qualifica di impresa all' Eurocontrol sul presupposto che l'attività dalla stessa esercitata era riconducibile *"alle prerogative tipiche dei pubblici poteri"* ; confermando l'orientamento peraltro già espresso con sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, ove la medesima Corte negava la qualificazione d'impresa a organismi assicurativi che, in regime di affiliazione obbligatoria, concorrono alla gestione del servizio pubblico di previdenza sociale;

Qualche anno dopo due pronunce sembrano invertire il suddetto orientamento: la sentenza Job Centre[44] con la quale si sancisce che l'attività di collocamento è attività economica a nulla rilevando che il collocamento rappresenta esercizio di funzione pubblica e più di recente, la sentenza 21 settembre 1999, procedimento C-67/96, in cui la Corte ha affermato che : *"un fondo pensione incaricato della gestione di un regime pensionistico integrativo, istituito da un accordo collettivo stipulato tra le organizzazioni rappresentative dei datori di lavoro e dei lavoratori di un determinato settore, e l'iscrizione al quale ne è stata resa obbligatoria dalle autorità pubbliche per tutti i lavoratori del suddetto settore, costituisce un'impresa ai sensi dell'art. 85 e seguenti del Trattato"*[45].

Ad eccezione del contenzioso relativo alla imprese pubbliche nella gran parte delle pronunce[46], la Corte precisa come la nozione di impresa abbracci *"qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento".*

In particolare si cita l' ampia definizione espressa nella sentenza 13 luglio 1962, Klocker-*Werke e Hoesch*, cause riunite 17/61 e 20/61, in Racc., 1962, 615, punti 2 e 3, ove l'impresa è descritta *"come un complesso unitario di elementi personali, materiali ed immateriali facenti capo ad un soggetto giuridico autonomo e diretto in modo durevole al perseguimento di un determinato scopo economico".*

L'orientamento espresso nelle citate sentenze dunque non ha avuto un'inversione di rotta come potrebbe sembrare a prima lettura[47]; di certo non è in linea con la dottrina

---

[44] Sentenza 11 dicembre 1997, *Job Centre*, in causa 55/96, in *Arg. dir. lav.*, 1998, 2, 627 con nota di R. Foglia, *L a Corte di Giustizia ed il collocamento pubblico: opportuno un nuovo procedimento del giudice comunitario o del legislatore nazionale?*, sentenza 23 aprile 1991, *Hofner e Elser c. Macroton GmbH* in *Racc.*, 1991, I – 1979, punto 21; sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, in *Racc.*, 1993, I-637.

[45] Sentenza 21 settembre 1999, procedimento C-67/96.

[46] Sentenza 23 aprile 1991, *Hofner e Elser c. Macroton GmbH* in *Racc.*, 1991, I – 1979, punto 21; sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre*, in causa 159-160/91, in *Racc.*, 1993, I-637.

[47] Si visto che mentre nella sentenza *Job Centre* la Corte afferma che l'attività di collocamento è attività economica a nulla rilevando che il collocamento rappresenti esercizio di funzione pubblica, nella sentenza *Eurocontrol*, quest'ultima non è qualificabile secondo la Corte come impresa in quanto l'attività esercitata dalla stessa era riconducibile *"alle prerogative tipiche dei pubblici poteri*". Parimenti, mentre nella sentenza *Poucet e*

privatistica e commercialistica di diritto interno che è solita soffermarsi su una definizione formalistica di impresa distinguendo gli operatori economici a seconda della forma giuridica, dello scopo perseguito delle dimensioni o dell'area geografica, della natura pubblica o privata degli stessi, ma esso è espresso in funzione degli squilibri che l'operatore economico può apportare al mercato; in altre parole, per l' Organo di Giustizia comunitaria, l'operatore economico che, a prescindere dallo *status* giuridico dello stesso o dalla natura dell'attività dallo stesso esercitata, arreca con la propria attività distorsioni alla concorrenza nel mercato, è da considerarsi impresa e dunque rilevante ai fini della fattispecie che qui si esamina; in quest'ottica rimarrebbero fuori solo i soggetti che non producono beni e servizi in concorrenza con altri operatori economici, quali le scuole, le università, gli ospedali, centri pubblici di formazione professionale, famiglie, portatori di handicap, ecc..

Anche un'associazione senza scopo di lucro potrebbe assumere la veste di impresa se la propria attività arrecasse effetti distorsivi sulle dinamiche del mercato.

In posizione intermedia vi è chi[48] sostiene che per impresa deve intendersi qualsiasi soggetto, autonomo centro d'imputazione giuridica, privato o pubblico, che svolga un'attività rilevante dal punto di vista economico, compreso lo sfruttamento dell'opera d'ingegno; secondo tale impostazione infatti sebbene la personalità giuridica di diritto interno non sia richiesta, deve ritenersi comunque indispensabile l'indipendenza economica e giuridica del soggetto agente.

Ci sembra di capire che a livello comunitario anche se l'attività è svolta gratuitamente può configurarsi impresa, non essendo essenziale la finalità ma lo svolgimento dell'attività secondo criteri di economicità; ciò che invece però rileva ai fini della normativa sugli aiuti di stato è che la misura statale concessa all'impresa (sia se l'attività svolta sia a titolo gratuito che con finalità lucrativa) sia tale da provocare distorsioni alla concorrenza.

In definitiva, la natura di impresa viene riconosciuta a tutti i soggetti che operano sul mercato:

- in forma individuale o associata;
- indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano o meno personalità giuridica;

Priste si nega la qualificazione d'impresa ad organismi assicurativi che concorrono alla gestione di un servizio pubblico, nella sentenza del 1999 il fondo pensione costituisce impresa.

[48] FRIGNANI A., WAELBROEK, *Disciplina della concorrenza nella CE*, Torino, 1996, p.17.

- quale che sia il settore economico in cui agiscono[49].

La gamma delle misure che in concreto possono integrare la nozione comunitaria di aiuto è pertanto quanto mai ampia; ciò ha portato all'introduzione di meccanismi di classificazione e quantificazione degli aiuti pubblici alle imprese, periodicamente monitorati, tramite il meccanismo del censimento che, anche se di scarsa importanza sul piano ricostruttivo della fattispecie, evidenzia come le sovvenzioni in senso stretto e le riduzioni d'imposta siano di gran lunga le forme più rilevanti di aiuto di Stato nella Comunità[50], utilizzate soprattutto da Belgio, Danimarca, Francia, Irlanda e Italia[51].

In merito, infine, sempre al medesimo aspetto, è utile osservare come. se da un verso risulti irrilevante la fonte che ha autorizzato l'aiuto: sia essa una legge nazionale, una legge regionale, o un provvedimento amministrativo, ai fini di un eventuale contenzioso, la differenza non è senza rilevanza.

Com'è noto infatti il giudice nazionale sarà tenuto a disapplicare la legge istitutiva dell'aiuto incompatibile con il diritto comunitario; parimenti potrà dichiarare invalido l'atto amministrativo interno contrastante con la normativa comunitaria.

5. La tonnage tax: motivazioni giuridiche ed economiche alla base della sua compatibilità con la normativa comunitaria

Si è detto che le condizioni che configurano un aiuto come incompatibile con il mercato comune europeo sono le seguenti e devono ricorrere cumulativamente:

a. la misura deve arrecare vantaggio economico all'impresa interessata;

b. deve essere concessa dallo Stato membro direttamente o indirettamente (cioè mediante risorse statali);

c. deve favorire talune produzioni o talune imprese (criterio di specificità);

d. deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri[52].

In primis, si osserva come dalla lettura del disposto di cui all'art. 87 TCE appare evidente che le misure vietate dal legislatore comunitario sono quelle *settoriali* ovvero gli aiuti che favoriscono alcune imprese o produzioni a danno di altre[53]; non lo sarebbero

---

[49] ROBERTI, *op. cit.*, p. 174-175.
[50] TIRABOSCHI*, op. cit.*, p. 78.
[51] COMMISSIONE EUROPEA, *Ottavo censimento*, punto 33.
[52] PINOTTI, C., *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova 2000, p..21 e ss..
[53] Secondo il criterio di specificità, un'agevolazione fiscale che sia concessa a tutte le imprese senza tener conto del settore di attività, né della dimensione, né dell'ubicazione, non può costituire un aiuto di Stato in contrasto con il Trattato.

invece quelli di carattere generale di politica economica. In questo caso, infatti, la misura può essere giustificata in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme e non rappresenta una deviazione all'assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici settori[54] .

In secondo luogo, il principio generale di incompatibilità degli aiuti di stato *ex* art. 87, paragrafo 1, subisce una serie di deroghe, di diritto e non.

Prima di ogni cosa sono fatte salve dalla norma citata*: "le deroghe contemplate al presente Trattato"* vale a dire le discipline speciali previste dal trattato in particolari settori tra cui, per quel che qui interessa, quello dei trasporti.

Le deroghe di diritto sono contemplate al paragrafo 2 del medesimo art. 87, secondo cui beneficiano automaticamente di deroga:

- gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazione determinate dall'origine dei prodotti
- gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da eventi eccezionali, come le calamità naturali.

Il comma successivo disciplina le deroghe che possono essere accordate e che non hanno quindi carattere automatico. Trattasi di misure volte a:

- favorire talune regioni in ritardo di sviluppo;
- a contribuire alla realizzazione di un importante progetto di interesse europeo e a porre rimedio a un grave turbamento dell'economica di uno Stato membro
- agevolare lo sviluppo di talune attività o regioni (purchè non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune)
- promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio

ed infine sono previste altre categorie di aiuti determinate dal Consiglio.

Oltre alla motivazione squisitamente tecnica della disciplina speciale valevole per il settore dei trasporti in genere, e dunque anche per quello dei trasporti via mare, così come espressamente previsto dal Trattato, altre motivazioni di politica economica sono alla base della previsione di un regime fiscale agevolativo per il settore di cui si parla.

Ad una prima e fugace lettura, la misura in rassegna sembrerebbe, ai sensi dell'art. 87 TCE, favorire "alcune imprese o produzioni a danno di altre"; essa invece ottempera innanzitutto al principio di cui all'art. 2 del TCE che prevede *uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche in seno alla stessa comunità.*

---

[54] TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2001, p. 340.

Non si dimentichi che il settore dei trasporti via mare, trainante per l'economica a causa dello sviluppo di tutto l'indotto generato dalle società di navigazione, da lungo tempo colpito da una perdurante crisi lasciata irrisolta nonostante gli interventi di favore[55], anche se episodici, che pur si sono succeduti negli ultimi anni, non è riuscito a decollare compromettendo lo sviluppo e la competizione dell'industria europea.

E' compito dunque della Comunità rimuovere gli ostacoli che non consentono lo sviluppo equilibrato delle attività economiche sancito dall'art. 2 sopra citato.

In considerazione dell'importanza non trascurabile delle attività marittime all'interno della Comunità, il mantenimento di un'economica di mercato aperta ed in libera concorrenza è, ai sensi dell'art. 4 TCE, uno dei principi basilari su cui si fonda l'Unione europea. A tal fine, la Commissione, mediante la politica comunitaria di concorrenza si propone di rafforzare la competitività dell'industria europea; in merito a quanto ora detto, la normativa di favore prevista per le imprese marittime è certamente in linea con tale obiettivo comportando la riduzione del carico fiscale che a sua volta significa riduzione dei costi e dunque accrescimento dell'efficienza.

Sempre in ottemperanza al medesimo obiettivo comunitario del rafforzamento della competitività dell'industria europea ex art. 4 TCE, la normativa fiscale in oggetto, nella previsione di norme quali la riduzione del carico fiscale per i navigli con maggiore stazza[56], o quali l'obbligo di formazione dei cadetti, ecc., si propone di incoraggiare l'innovazione e migliorare la qualità delle prestazioni e dei servizi offerti.

Se a ciò si aggiunge che gran parte dei paesi europei ha già provveduto all'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio nei rispettivi ordinamenti fiscali, non può che concludersi che l' intervento agevolativo di cui si discute certamente è in linea con gli obiettivi comunitari.

E' utile inoltre sottolineare come la misura *de quo* ottemperi al principio della trasparenza, in quanto a priori è possibile valutare l'entità del gettito degli anni successuvi dovuto al rientro sotto bandiera nazionale di compagnie che in passato avevano scelto bandiere di convenienza[57].

---

[55] Si fa riferimento a misure agevolative quali, ad es., i minori vincoli nella composizione e nazionalità degli equipaggi, l'azzeramento dei contributi previdenziali a carico degli armatori, la riduzione delle imposte sul reddito dei marittimi, l'introduzione del Registro internazionale, gli ammortamenti accelerati, ecc...

[56] Interessante era la previsione del secondo coefficiente di differenziazione del reddito imponibile costituito dall'età dell'imbarcazione contenuta nella precedente versione legislativa, che andando a premiare i navigli più giovani, aveva evidenti ed immediate ripercussioni sulla prevenzione dell'inquinamento marino in quanto favoriva il rinnovo della flotta ed il raggiungimento di standard tecnologici e di sicurezza più elevati.

[57] Per maggiori approfondimenti sul gettito fiscale presunto vedi DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

Ed anche al principio dell'intesa secondo cui le deroghe possono trovare pratica applicazione solo nella misura in cui l'aiuto concesso dallo Stato porti ad una contropartita adeguata agli interessi della comunità.

La dottrina osserva come l'aiuto è compatibile se favorisce lo sviluppo che interessi la comunità nel suo complesso, se non è realizzabile diversamente l'obiettivo comunitario e se la durata e lo scopo dell'aiuto siano proporzionali all'importanza del risultato da conseguire[58].

Nell'ottobre del 2004, la Commissione europea ha infatti dichiarato l'aiuto in rassegna compatibile con il mercato comune. A tal riguardo si osserva come, ai fini di una tale dichiarazione sia determinante, preliminarmente verificare, oltre che l'ottemperanza della misura con le disposizioni del TCE e gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche la strumentalità dello stesso al perseguimento di un interesse comunitario, che il gioco dei liberi scambi tra gli Stati membri non venga alterato e infine che la misura introdotta abbia come contropartita la necessità o l'opportunità del perseguimento di un obiettivo comunitario.

Dunque la tonnage tax, lontana dal rappresentare uno strumento di "concorrenza fiscale sleale" tra gli Stati membri, nasce invece dall'esigenza di arginare l'esodo degli armatori europei verso Paesi Terzi, che grazie all'istituzione dei registri open, facilmente accessibili, stanti i requisiti minimi richiesti, ed aventi convenienti costi operativi e gestionali e fiscali, attraggono capitali e tonnellaggio stranieri.

In definitiva si può concludere positivamente in merito all'introduzione della tonnage tax nel nostro ordinamento fiscale; le motivazioni addotte alla compatibilità con la normativa fiscale comunitaria sono state le più varie, *in primis* la disciplina speciale prevista dallo stesso Trattato per il settore dei trasporti; in secondo luogo l' ottemperanza ai principi comunitari quali quelli sanciti agli artt. 2 e 4, nonché ai principi di trasparenza ed intesa cui pur devono ottemperare le varie deroghe di volta in volta introdotte dalla Commissione e non da ultima, la circostanza che la agevolazione fiscale in oggetto, era già conosciuta a livello comunitario in quanto adottata dagli ordinamenti di altri paesi, auspicata ed approvata da Bruxelles.

[58] AMATUCCI. A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, 382 e ss.

INDICE BIBLIOGRAFICO

1. AMATUCCI. A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004.

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

3. ANTONINI E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969.

4. BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni esclusioni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2002, p. 421.

5. BASILAVECCHIA M., *La tonnage tax*, in *Il Corriere Tributario*, 2002, n. 44, p. 4025.

6. BERGANTINO, *Navi, la tonnage tax cerca chiarimenti*, in *Il Sole 24 ore* del 13.02.2002.

7. BERGANTINO A.S., La *Tonnage Tax: il progetto italiano e le esperienze europee*, in Atti del Convegno di Studi di Bari del 15-17 gennaio 2002, – *I Centogiorni ed oltre: verso una rifondazione del rapporto Fisco-Economia?,* in Allegato a *IL FISCO*, anno 2002, p. 221.

8. DARDANI B., *La flotta italiana pronta ad espatriare*, in *Il Sole 24 ore* del 14.12.2001.

9. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

10. FALSITA G., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 2003.

11. FRIGNANI A., WAELBROEK, *Disciplina della concorrenza nella CE,* Torino, 1996.

12. INGROSSO, *Imposte sostitutive*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI.

13. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, vol. I, tomo I, p. 401, CEDAM, 1994.

14. LOVISOLO, *Tonnage tax al'italiana: prime considerazioni sulla bozza di decreto legislativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003,p.447.

15. MIELE L. - FRANZESE E., *"La tonnage tax e i soggetti non residenti"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 6 del 2004, p. 925.

16. ORLANDI M., G*li aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995.

17. PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2004.

18. PINOTTI, C., *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova 2000.

19. POTITO E., *L'Ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.

20. POLARO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi fiscali sostitutivi*, in *Dir.e prat. Trib*. 1972, I, 253.

21. ROBERTI, *Gli aiuti si stato nel diritto comunitario*, 1997, Padova.

22. ROCCATAGLIATA F., *L'ordinamento fiscale europeo*, in *Corso di diritto tributario,* Padova, 2002, II ed., coordinato da Uckmar.

23. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, parte speciale.

24. SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2000.

25. TIRABOSCHI M., *Incentivi all'occupazione, aiuti di stato, diritto comunitario della concorrenza*, Torino, 2002.

26. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003.

27. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 1996.

Incentivi fiscali e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alla ricerca nelle decisioni della Commissione e nelle sentenze della Corte di Giustizia europea

di Maurizio Migiarra

SOMMARIO: Premessa; Agevolazioni fiscali e misure restrittive; Aiuti di Stato di natura fiscale; Aiuti alla ricerca e compatibilità con le norme sugli aiuti di Stato; Incentivi fiscali alla ricerca in Europa e in Italia; Conclusioni. Riferimenti bibliografici.

Premessa

Il tema oggetto del presente lavoro prende spunto da una serie di misure di aiuto che la Commissione europea ha recentemente varato a beneficio delle imprese nel campo della ricerca, nonché da alcune sentenze della Corte di Giustizie Europea (di seguito, CGE) sul tema delle agevolazioni fiscali alla ricerca, e tende a rimarcare il fatto che, ancora una volta, la determinazione della UE alla creazione di nuove fattispecie impositive è il risultato del fondamentale intervento della CGE teso a disarticolare le profonde divergenze che si riscontrano in materia di fiscalità tra i vari Paesi aderenti ed a "pungolare" il legislatore europeo al fine di renderlo parte attiva nelle politiche di integrazione.

Del resto, com'è stato lucidamente evidenziato dall'insigne Maestro, Prof. Giuseppe Abbamonte, nella propria relazione ad un recente convegno sul concetto di tributo[1], "*le reazioni negative che si traducono in diffuse inosservanze, diffusi ricorsi al giudice contro determinati tipi di imposizione, evidenziano, in definitiva, l'insufficienza delle norme implicate in questi fenomeni negativi*".

Invero, i numerosi ostacoli di carattere politico e decisionale che le istituzioni comunitarie incontrano nel processo di riavvicinamento delle legislazioni nazionali nel delicato settore delle imposte dirette hanno reso l'armonizzazione positiva un cammino lungo e difficile.

D'altro canto, la legislazione comunitaria in materia d'imposte dirette è "bloccata" per effetto della clausola di unanimità in campo fiscale.

La Corte s'è trovata così a formulare una serie di principi di fiscalità comunitaria il cui impatto sugli Stati membri si evidenzia essenzialmente sotto due profili. Sul piano legislativo, gli Stati membri si vedono costretti a recepire nel proprio ordinamento i principi di matrice giurisprudenziale al fine di non trovarsi oggetto di procedura di inadempimento ai sensi dell'art. 226 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (di

[1] Vedi la Relazione esposta dall'Autore al Convegno su "*Il concetto di Tributo*", svoltosi c/o Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II di Napoli in data 14/05/2007, sul sito www.innovazionediritto.unina.it

seguito, TCE), o di domande di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del TCE. D'altra parte, l'esito del processo decisionale della CGE si ripercuote non solo sulla legislazione dello Stato interessato, ma anche su ogni altro ordinamento giuridico dei Paesi aderenti che riconosce nella formulazione delle proprie norme la stessa violazione sancita dalla Corte in un determinato caso.

Infatti, sin dal lontano 1963, nella ormai storica sentenza *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV e Hoechst-Holland NV c/ Nederlandse Belastingadadministratie*, n. 28-39/62, così come poi confermato nel corso degli anni da uno svariato numero di pronunce[2], la CGE ha sempre affermato il principio in base al quale le sue decisioni hanno un'efficacia vincolante *erga omnes* in tutti gli Stati Membri della Comunità, così come affermato nell'art. 231 del TCE.

Tuttavia, l'interrelazione tra il diritto comunitario ed il diritto interno, e il primato del primo sul secondo, fanno sì che i principi elaborati dalla CGE abbiano a prevalere anche in un altro fondamentale contesto: il processo decisionale del giudice nazionale. Infatti, in ossequio al principio per cui l'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte, possedendo valore di precedente, è immediatamente applicabile nell'ordinamento interno, s'impone al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni di tale ordinamento che, sia pure all'esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con essa. In pratica, cioè, nel momento dell'interpretazione di una circostanza fattuale, il giudice dell'ordinamento interno deve necessariamente applicare i principi sviluppati dalla Corte qualora, per la soluzione del caso portato alla sua attenzione, li ritenga rilevanti e sufficientemente chiari, disapplicando il diritto interno ritenuto in contrasto con il diritto comunitario[3]; qualora, invece, nutra dei dubbi circa la loro applicazione alla fattispecie specifica, può o deve portare la questione al sindacato della CGE, dipendendo l'alternativa, dall'essere o meno l'organo in questione, la Corte nazionale di ultima istanza: solo a queste ultime infatti è dato l'obbligo di rivolgersi all'alto organo europeo laddove sorga il dubbio che la questione possa essere contraria al Diritto Comunitario, oppure quando lo stesso contribuente ne faccia richiesta.

Indubbiamente, tra i principi di base del Trattato vi è l'obiettivo di realizzare, in condizioni di libera concorrenza[4], uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività

---

[2] V., *ex multis*, le sentenze n. 283/81, *CILFIT Srl e Lanificio di Gavardo SpA c/ Ministero della Sanità* ; n. 66/80, *International Chemical Corporation c/ Amministrazione delle Finanze dello Stato* ; n. 314/85, *Firma Foto-Frost c/ Huptzollamt Lubeck-Ost*.

[3] Invero, a conferma della richiamata interpretazione applicativa, anche i massimi organi giurisdizionali italiani hanno recepito tale indirizzo: si vedano, *ex multis*, C. Cost., Sent. nn. 170 del 1984, 113 del 1985, 389 del 1989 e 168 del 1991; nonché Cass. Civ., Sez. Lav., 8 novembre 2004, n. 21248.

[4] Dal punto di vista del diritto interno, richiamando anche i principi elaborati dallo stesso Giudice delle Leggi (Corte Cost. 13 gennaio 2004 n. 14), la nozione di concorrenza non può non riflettere quella presente ed operante in ambito comunitario, che comprende specifici interventi regolativi, la disciplina *antitrust* e misure destinate a promuovere un mercato aperto e rispettoso delle regole della libera concorrenza. Infatti, quando nell'art. 117 secondo comma, lett. e), Cost., il Costituente ha affidato alla potestà legislativa esclusiva statale la tutela della concorrenza, non ha certo inteso limitare la portata ad una sola accezione del termine. Al contrario, invece, proprio il fatto di aver accorpato nel medesimo titolo specificativo della competenza altri elementi, quali

economiche all'interno della Comunità. Ulteriore elemento fondante del Trattato è anche quello di garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno. Pertanto, possono risultare incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidono sugli scambi tra i Paesi membri, quegli aiuti concessi dagli Stati, sotto qualsiasi forma, che falsano o minacciano di falsare la concorrenza, favorendo talune imprese o talune produzioni. A questo principio si accompagnano però svariate deroghe, previste direttamente da specifiche disposizioni normative degli Stati membri, o autorizzabili di volta in volta dalla stessa Commissione, con le quali vengono concessi aiuti di Stato compatibili con il Trattato.

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

Comunque, è bene anticipare sin d'ora che, sotto il profilo politico-istituzionale, gli artt. 94 e 95 del TCE, prevedendo l'unanimità per le decisioni da adottare in campo fiscale, costituiscono senz'altro il maggior intralcio alla realizzazione di una piena armonizzazione impositiva e, d'altra parte, su di un piano sostanziale, benché le disposizioni fiscali siano uno strumento giuridico necessario allo svolgimento della politica della Comunità, non hanno consentito, almeno sino ad oggi, la realizzazione né di una politica fiscale comunitaria, nel senso tradizionale della politica fiscale attuata dagli Stati membri, né di una politica comune in materia fiscale.

Proprio perché l'adozione di misure di politica fiscale è riservata in via esclusiva agli Stati membri, la dottrina s'è spesso interrogata sulle disparità fiscali esistenti tra gli Stati appartenenti all'UE per valutare se esse rappresentino per gli operatori economici interni un reale impedimento, anche parziale, oppure un vantaggio.

Per altro verso, la CGE - tenuto conto del fatto che gli Stati sono obbligati a rispettare i limiti positivamente previsti da specifiche disposizioni del Trattato e che il principio guida presente nel medesimo è rappresentato dal divieto agli Stati membri di creare ovvero conservare barriere di natura fiscale agli scambi transfrontalieri e, più in generale, alla realizzazione delle politiche comunitarie, e dunque che le disposizioni del

---

la moneta, la tutela del risparmio e dei mercati finanziari, il sistema valutario, i sistemi tributario e contabile dello Stato, la perequazione delle risorse finanziarie e, appunto, la tutela della concorrenza, rende palese che quest'ultima costituisce una delle leve della "politica di finanza pubblica" e pertanto non può essere intesa soltanto in senso statico, come garanzia di interventi di regolazione e ripristino di un equilibrio perduto, ma anche nell'accezione propriamente dinamica - ben nota al diritto comunitario -, che giustifica misure pubbliche volte a ridurre squilibri, a favorire le condizioni di un sufficiente sviluppo del mercato o ad instaurare assetti concorrenziali. (Per ulteriori approfondimenti dottrinari legati alle Politiche Tributarie, si rinvia alla Relazione del Prof. Franco Gallo esposta dall'Autore al Convegno su "*Il concetto di Tributo*", *cit. supra*.)

Trattato si traducono in un vincolo per le politiche e le scelte dei governi nazionali al fine della integrazione e liberalizzazione del mercato unico[5] -, è più volte intervenuta per dirimere le controversie portate alla propria attenzione, guidata nelle sue sentenze dal preciso intento di cercare una "armonizzazione"[6] tra le diverse legislazioni fiscali dei Paesi membri.

In realtà il contrasto con le norme ed i principi del Trattato si manifesta anche allorché la legge tributaria nazionale violi indirettamente i principi comunitari, per tutelare interessi interni in conflitto con le più generali garanzie che sono alla base del diritto comunitario. Ciò avviene quando il perseguimento di un interesse nazionale si realizza attraverso disposizioni eccessivamente restrittive. La giurisprudenza comunitaria, a tal fine, ha elaborato il principio di "proporzionalità"[7], che, legando il mezzo al fine, consente

---

[5] L'indirizzo comunitario che emerge dal Trattato in materia fiscale rende evidente il fatto che gli accordi presi dai Paesi originariamente aderenti erano essenzialmente tesi a tutelare la libertà degli scambi commerciali più che a costruire un "sistema fiscale" vero e proprio. Tant'è che, all'atto pratico, il trattamento impositivo uniforme delle merci, qualunque ne sia il paese di origine, è stato garantito al fine di attuare il principio generale della libera circolazione delle merci, e non viceversa. E, d'altra parte, anche in materia d'imposte dirette l'estensore del Trattato ha evitato un qualsiasi intervento, prefigurandosi solo di tutelare la libertà degli scambi interni. Infatti, stando all'art. 100 del Trattato, il Consiglio, deliberando sulle proposte della Commissione, "*stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune*". È cioè del tutto evidente che, per evitare di compromettere in qualche modo la sovranità impositiva degli Stati, s'è preferito limitare l'intervento della Comunità ed attuare invece, anche in questo campo, il principio di "sussidiarietà", demandando alla sola azione dei Paesi aderenti l'autonoma messa in atto delle politiche economico-finanziarie comunitarie aventi riflessi, diretti o indiretti, sulla fiscalità degli stessi.
Peraltro, com'è stato chiaramente sancito dalla CGE con la storica sentenza *Schumacker* del 14.02.1995, la potestà tributaria degli Stati membri in materia d'imposte dirette, pur essendo espressione della sovranità nazionale e non rientrando pertanto tra le competenze della Comunità, deve essere esercitata nel rispetto delle libertà fondamentali previste dal Trattato. Con l'ovvia conseguenza che, in pratica, la Corte ha sempre la possibilità potenziale di verificare il legame tra una qualsiasi legge fiscale nazionale e le norme del Trattato direttamente applicabili sulle quali si fondano l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno, ponendo quindi una generica limitazione della sovranità tributaria dei singoli Paesi membri nel settore delle imposte dirette.

[6] Invero, il termine "armonizzazione", sebbene sia oramai ampiamente utilizzato sia nel linguaggio comune che in quello giuridico, non è espressamente citato in alcuna norma del Trattato. Nella accezione giuridica della migliore dottrina esso tende a rappresentare un rapporto tra diverse norme o gruppi di norme, tale da creare, appunto, una "armonia" tra le stesse che rende affini le diverse legislazioni, le discipline normative, gli atti di legge o gli atti regolamentari nazionali. Pertanto, sotto un profilo strettamente fiscale, discende che l'attività di "armonizzazione" non vuol dire unificare ogni singola norma legislativa o sistema tributario, ma solo adeguarli ad un modello comune, cercando di eliminarne le maggiori divergenze.
Per la nozione di armonizzazione si rinvia alla relativa voce in *Enciclopedia giuridica*, a cura di Sacchetto C., Roma 1994; ed a Roccatagliata F., *Diritto tributario comunitario*, in Uckmar V., *Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, 2005, pag. 1228; Borio G.-F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea,* in Il fisco, n. 19/1999, p. 6467ss.; Di Pietro A., (coordinato da), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione,* Roma, 2003; Fantozzi A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rassegna Tributaria, n. 6-bis/2003; Uckmar V., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, Diritto e Pratica Tributaria, 1995, p.9/I. Vitale F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in Riv. di Dir. Trib., n. 7-8/2004, III, p. 141.

[7] In base a tale principio, come affermato dalla CGE nella sentenza *Bordessa* del 23.02.1995, è necessario "*accertare se la misura nazionale controversa sia necessaria alla tutela degli scopi perseguiti e se detti scopi non possano essere perseguiti con criteri meno restrittivi della libera circolazione dei capitali*". In pratica cioè le norme fiscali poste dallo Stato devono essere idonee allo scopo e non devono essere eccessive rispetto a quanto strettamente necessario per il raggiungimento dell'intento perseguito.

di valutare l'idoneità delle misure fiscali adottate da parte degli Stati membri, rispetto al perseguimento dei propri legittimi obiettivi economico-finanziari.

Va poi senz'altro detto che, sotto il profilo della gerarchia delle fonti e, quindi, dei livelli d'intervento, la CGE ha costantemente negato, sin dall'inizio della propria attività e poi nel corso degli anni, che i Trattati sull'UE potessero essere considerati alla stregua di semplici Trattati Internazionali e, conseguentemente, che il diritto comunitario potesse essere visto come gerarchicamente subordinato agli ordinamenti nazionali degli Stati membri[8]. In tal modo la Corte, con la propria giurisprudenza[9], ha anche gettato le basi per la creazione di un nuovo ordinamento europeo.

Bisogna cioè rimarcare il ruolo assunto dalla CGE nel processo di riavvicinamento delle legislazioni nazionali che, con la propria azione di creazione giurisprudenziale comunitaria proprio nel campo delle imposte dirette, supplisce all'inadeguatezza del Trattato ed alle difficoltà oggettive legate alla nascita di una legislazione di origine secondaria[10].

Invero, come detto, non sono pochi gli ostacoli giuridici che si frappongono al raggiungimento di una integrazione nel settore delle imposte dirette ma, analizzando i

---

Invero, secondo il Prof. Abbamonte, suddetto principio aveva già trovato luogo nella nostra Costituzione del '48, essendo trasfuso proprio nella norma contenuta nell'art. 53 che afferma il dovere di tutti di contribuire alla spesa pubblica secondo la capacità contributiva di ciascuno (v. Relazione a convegno, *cit. supra*).
Inoltre, in linea più generale, va detto anche che il richiamato principio è altresì presente nel nostro ordinamento come una delle manifestazioni del "principio di ragionevolezza" (ogni misura adottata dalla pubblica amministrazione, che va ad incidere su posizioni private, dev'essere proporzionale rispetto a quanto richiesto dagli obiettivi perseguiti); tuttavia, in diritto comunitario, esso acquista una forte accentuazione circa il rispetto e la tutela delle libertà dei soggetti privati a fronte di esigenze di intervento pubblico.

[8] In questo senso si possono senz'altro citare i casi *Van Gend & Loos* contro *Netherland* e *Costa* contro *Enel*, attraverso i quali la CGE ha chiaramente fatto emergere il concetto di supremazia del diritto comunitario, sottolineando le limitazioni di sovranità degli Stati membri rispetto alle attribuzioni degli organi comunitari.
Per approfondimenti sulle fonti comunitarie e sui livelli d'intervento si veda: Amatucci A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica, Jovene, 2007*; Amatucci A., *Trattato di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2005; Amatucci A., *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 717-742; Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996; Ballarino T., *Lineamenti di diritto comunitario*, IV ed., CEDAM, Padova, 1993; Capotorti, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Tavole rotonde di diritto comunitario*, II, Giuffré, 1983; D'Amati N., *Diritto tributario*, vol.1, Cacucci, Bari, 1999; Di Renzo L., *La disciplina economico-finanziaria nel Trattato di Maastricht,* in Innovazione e Diritto, n. 1-2/2005 e n. 3/2005, www.innovazionediritto.unina.it; Liccardo G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario* (*I 70 anni di Diritto e pratica tributaria*), in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, 2000, p. 227-256; Liccardo G., *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Vol. I, Tomo I, Cedam, Padova, 1994; Perrone Capano R., *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, Rassegna Tributaria, 2001, fasc. 5 (ottobre), pag. 1319-1338; Sacchetto C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, 2000, p. 801-828; Tesauro G., *Diritto comunitario*, CEDAM, Padova, 1995; Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, UTET, 2004.

[9] In tema si v., Bessone (a cura di), *Diritto giurisprudenziale*, Giappichelli; Bessone – Guastini (a cura di), *Materiali per un corso di analisi della giurisprudenza*, Cedam, 1994; Fantozzi A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in Rassegna Tributaria, n. 6-bis/2003; Capotorti, *Il diritto comunitario non scritto, in Tavole rotonde di diritto comunitario*, II, Giuffré, 1983; Selicato P., *I nuovi strumenti di tutela fiscale nell'Unione Europea*, in Boll. Trib., 2000, 21, Bti, pagg. 1525 e segg.; Vitale F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, op.cit..

[10] Per approfondimenti tematici e bibliografici, sia consentito il rinvio a Maurizio Migiarra, *Il contributo della Corte di Giustizia Europea al coordinamento delle legislazioni fiscali nazionali e la sua azione di "creazione" di nuove fattispecie impositive*, Tesi di Dottorato pubblicata sul sito www.innovazionediritto.unina.it

percorsi decisionali operati dalla CGE nella elaborazione delle proprie sentenze in materia, va senz'altro sottolineato l'approccio innovativo adottato dalla stessa che ha sempre fatto leva sugli ostacoli fiscali all'esercizio delle libertà fondamentali ed ai principi formulati di conseguenza. In particolare, le regole del Trattato applicate dalla Corte sono state sostanzialmente due: il principio di non discriminazione ed il divieto di restrizione delle libertà fondamentali. La Corte, di volta in volta, ha utilizzato gli strumenti richiamati, adottando il più appropriato al caso specifico sottoposto al proprio giudizio. Infatti, a partire dalla sentenza *Avoir Fiscal* (C 270/83 - 1986), primo caso in materia di imposte dirette, la Corte è progressivamente passata dall'impiego prevalente del "principio di non discriminazione" a quello del "divieto di restrizione"[11].

D'altro canto, risulta assolutamente chiaro che oggi l'UE non è più una semplice organizzazione economica, ma è diventata un organismo articolato e complesso che tende a regolare direttamente le più importanti questioni politiche, economiche e sociali degli Stati membri.

L'ulteriore allargamento dell'UE e la conseguente esigenza d'integrazione dei nuovi Stati aderenti, rappresenta senz'altro un notevole volano d'accelerazione per ogni iniziativa in materia di tassazione, anche in considerazione della fondamentale esigenza di rispettare *l'acquis comunitarie*[12]

Va detto anche, però, che alla legge tributaria viene normalmente riconosciuto un carattere strettamente territoriale, nel senso che gli effetti di essa, indipendentemente dalle singole disposizioni normative, si estendono in tutto il territorio dello Stato e

---

[11] Volendo segnare le tappe dell'evoluzione di questo "diritto giurisprudenziale" si possono individuare quattro fasi: fino al caso *Avoir Fiscal* le libertà fondamentali non sono state applicate alle imposte dirette dal momento che, all'epoca, si era sufficientemente fiduciosi nella possibilità che il processo di riavvicinamento delle legislazioni nazionali sarebbe passato attraverso l'azione diretta delle Istituzioni comunitarie e, d'altra parte, nessuno avrebbe immaginato che i principi di diritto comunitario avrebbero intaccato direttamente il potere impositivo degli Stati nazionali. Dal caso *Avoir Fiscal* al caso *Schumacker* (C 279/93 - 1995), le libertà fondamentali sono state applicate in materia di imposizione diretta, attraverso l'applicazione del principio della non discriminazione. Il caso *Schumacker*, che apre la terza fase, può essere considerato una rivoluzione, che segna l'inizio della diretta applicabilità dei principi legati alle libertà fondamentali anche agli individui. Dal caso *Schumacker* al caso *Saint Gobain* (C 307/97 - 1999), le libertà fondamentali hanno condizionato anche le norme tributarie convenzionali, compiendo l'ulteriore passo avanti della statuizione del principio in base al quale anche i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni devono essere coerenti con la legislazione comunitaria.

[12] L'"*acquis comunitarie*" corrisponde alla piattaforma comune di diritti ed obblighi che vincolano l'insieme degli Stati membri nel contesto dell'UE. Esso è in costante evoluzione ed è costituito: a) dai principi, dagli obiettivi politici e dal dispositivo dei trattati; b) dalla legislazione adottata in applicazione dei trattati e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia; c) dalle dichiarazioni e dalle risoluzioni adottate nell'ambito dell'Unione; d) dagli atti che rientrano nella politica estera e di sicurezza comune; e) dagli atti che rientrano nel contesto della giustizia e degli affari interni; f) dagli accordi internazionali conclusi dalla Comunità e da quelli conclusi dagli Stati membri tra essi nei settori di competenza dell'Unione. Oltre che dal diritto comunitario propriamente detto, l'"*acquis*" comunitario è costituito dunque da tutti gli atti adottati a titolo del 2° e del 3° pilastro dell'Unione, nonché dagli obiettivi comuni fissati dai trattati. L'Unione si è posta come obiettivo di salvaguardare integralmente l'"*acquis*" comunitario e di svilupparlo ulteriormente. Infatti i Paesi candidati devono accettare l'"*acquis*" per poter aderire all'UE e devono poi provvedere a recepire l'"*acquis*" nei rispettivi ordinamenti nazionali, applicandolo a partire dalla data in cui la loro adesione diventa effettiva. Le deroghe all'"*acquis*" comunitario sono eccezionali e di portata limitata.
Per approfondimenti sul tema specifico, si rinvia a Fichera F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in Riv. di dir. fin. e sc. fin., 2003, I, p. 427.

disciplinano atti, fatti o accadimenti che hanno attinenza con l'esercizio dello Stato o di altri enti istituzionali siti nello stesso Stato. In particolare, poi, proprio in materia d'imposizione diretta, si manifesta ancora una notevole resistenza da parte degli Stati membri, in considerazione del fatto che, attraverso le imposte dirette, gli Stati reperiscono i mezzi finanziari atti a fronteggiare i fabbisogni nazionali in relazione alle specifiche azioni di politica economico-sociale che si prefiggono di attuare.

È del tutto evidente, quindi, il motivo per cui gli Stati tendono a non consentire nella particolare materia fiscale alcuna compromissione della propria sovranità nazionale. Non a caso, peraltro, come detto, i maggiori progressi in ambito Comunitario sono stati conseguiti attraverso l'applicazione alle fattispecie di natura fiscale delle cd "libertà fondamentali". Queste ultime, infatti, non proibiscono soltanto le restrizioni e le discriminazioni dirette in ragione della nazionalità, ma anche qualsiasi forma di discriminazione indiretta che conduca al medesimo risultato[13].

Il fatto poi che il principio della territorialità sia immanente all'attività impositiva appare del tutto evidente: il territorio, infatti, costituisce l'elemento materiale in grado di assicurare una base all'ordinamento giuridico. Tuttavia, proprio in considerazione della materia in argomento, non può non tenersi presente che il meccanismo impositivo non si esaurisce nell'aspetto meramente materiale, in quanto comporta l'esigenza d'integrare la situazione sotto il profilo soggettivo e, pertanto, laddove la fattispecie economico-giuridica ipotizzata dal legislatore non dovesse realizzarsi interamente nel territorio dello Stato, è lo stesso legislatore che normalmente, quando non sussiste una perfetta coincidenza fra l'aspetto personale e quello territoriale, proprio al fine di evitare o attenuare gli effetti di possibili duplicazioni d'imposta, emana delle norme dirette a regolare il prelievo delle imposte dovute oppure, diversamente, sono gli Stati interessati ad accordarsi per regolamentare reciprocamente la situazione di fatto venuta a crearsi tra i soggetti dei due Stati, proprio al fine di evitare la doppia imposizione[14] o, comunque, per attenuarne l'eventuale incidenza.

Prima di passare ad una disamina delle questioni proposte, è bene precisare ulteriormente che per analizzare gli effetti indotti dal differente livello di pressione fiscale sulle imprese all'interno dell'Unione si sono mossi anche i rappresentanti delle istituzioni comunitarie con il proposito di verificare gli ostacoli ed i possibili ambiti di sviluppo del coordinamento delle legislazioni tributarie degli Stati membri[15]. A tal fine, nel tempo, hanno dato vita a varie Commissioni di studio che sono state impegnate a valutare gli

---

[13] Il divieto di discriminazione fiscale indiretta è normalmente previsto negli ordinamenti attraverso il riconoscimento del principio di eguaglianza contenuto nelle Leggi Costituzionali o fondamentali, oppure nelle leggi ordinarie.

[14] Per un approfondimento, anche bibliografico, si veda alla voce *Doppia imposizione* (a cura di Vitale F.), in Enc. Dir., Vol XIII ed anche in Novissimo Digesto Italiano, Vol. III, p. 1284; nonché in dottrina i lavori tematici di Amatucci F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, Padova, 1998; e *Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinatamente nell'ambito dell'UE*, in Dir e Prat. Trib., 1996, II.

[15] Sul tema del coordinamento delle legislazioni si veda Micossi S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale: elementi per un sistema comune*, in Giur. Imp., 2000, 5, pag. 1381-1399.

effetti della concorrenza fiscale dannosa e le possibili linee di riavvicinamento, oggetto di alcuni interessanti *Rapporti* comunitari[16].

Più di recente, l'attività di controllo sulla produzione normativa dei singoli Paesi membri è stata demandata ad una Commissione permanente di studio, formata da esponenti di ciascuno Stato e della Commissione europea, denominata "Gruppo del Codice di condotta", che ha il compito di valutare l'eventuale dannosità delle norme fiscali. Il "Gruppo", che viene ufficialmente creato il 9 marzo 1998 per espressa volontà del Consiglio dell'Unione europea, presenta regolarmente dei rapporti sulle misure fiscali sottoposte al suo vaglio, che sono poi trasmesse al Consiglio Eco.Fin. e, se quest'ultimo lo ritiene utile, pubblicate a beneficio di tutti i cittadini interessati.

In realtà, suddetto "Gruppo" consegue a sua volta al gruppo di lavoro presieduto dal Commissario Mario Monti[17], le cui risultanze teorico-pratiche, proprio in tema d'imposizione fiscale, hanno dato vita al così detto "Pacchetto Monti". In quest'ultimo, in particolare, si affermava espressamente che "*nel settore fiscale, tutte le proposte di iniziative comunitarie dovranno tenere pienamente conto dei principi di sussidiarietà*[18] *e di proporzionalità*[19]" ed era prevista, appunto, la predisposizione di un "Codice di condotta", con funzioni di *moral suasion* per tutti gli Stati membri.

All'atto pratico, la Commissione ha poi dato luogo ad una serie di proposte, presentate nell'ottobre del '97 con il documento "*Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*", sulla tassazione di interessi e *royalties* e sulla tassazione dei risparmi, con il quale s'è delineato uno specifico "codice di condotta" in materia di fiscalità delle imprese, che è stato approvato dal Parlamento e dal Consiglio ed è entrato in vigore con l'espressa indicazione dei seguenti punti:

1. una precisa delimitazione degli ambiti di imposizione tributaria cui si applica il codice di condotta;
2. una norma generale di *stand still* che eviti l'aggravarsi della situazione attuale;

---

[16] Il *Rapporto* Neumark del 1962, il *Rapporto* Segré del 1966, il *Rapporto* Werner del 1970, il *Rapporto* Ruding del 1992, il *Rapporto* Monti del 1996.

[17] Per approfondimenti ed analisi dei risultati dei lavori si rinvia al sito internet *www.europarl.eu*, sub *Parlamento europeo: note sintetiche*, ed alle specifiche conclusioni del citato Gruppo: *La politica tributaria nell'Unione europea: relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari*.

[18] La sussidiarietà è un principio regolatore dell'esercizio delle competenze che deve consentire di determinare se l'Unione possa intervenire o debba lasciar agire gli Stati membri. In base a tale principio, l'Unione può intervenire nei settori che non sono di sua esclusiva competenza soltanto nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possano essere sufficientemente conseguiti dagli Stati membri ma possano, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello di Unione.

[19] Il principio di proporzionalità, che disciplina l'esercizio delle competenze esercitate dall'Unione europea, è chiaramente iscritto nel diritto primario all'articolo 5, comma 3, del TCE. Esso mira a limitare ed inquadrare l'azione delle istituzioni dell'Unione. In virtù di tale regola il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione deve limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi fissati dai Trattati. In altre parole, l'intensità dell'azione dev'essere in rapporto con la finalità perseguita. Ciò significa che laddove l'Unione dispone di diversi modi d'intervento essa deve selezionare, a parità di efficacia, quello che lascia la maggiore libertà agli Stati membri e alle persone. (Per ulteriori chiarimenti si vedano i richiami alla voce relativa *sub* note precedenti e nel prosieguo di questo lavoro).

3. un meccanismo di graduale *roll back* che promuova forme di convergenza negli ambiti ritenuti più sensibili, tra cui l'impegno a non rinnovare le misure fiscali non coerenti con il codice di condotta;
4. una clausola di carattere generale che identifichi i livelli di tassazione definiti nel codice di condotta come base comune al di sotto della quale è vietata qualsiasi forma di concorrenza fiscale;
5. trasparenza;
6. criteri che consentano di evitare forme di agevolazione fiscale in eccesso rispetto alle finalità perseguite e quindi tali da rappresentare forme di concorrenza fiscale;
7. disposizioni per il coordinamento della tassazione dei redditi da capitale in generale, che non deve essere inferiore a una soglia minima;
8. misure che eliminino ogni forma di doppia imposizione sui redditi dei lavoratori transfrontalieri.

Suddetto "codice" nasce quindi dall'esigenza di trovare un'azione comune a livello europeo in materia di politica fiscale, per lottare contro la concorrenza dannosa e per tentare di realizzare la piena neutralità del fattore fiscale. L'adesione alle indicazioni non è per gli Stati giuridicamente vincolante ma, in materia di tassazione delle imprese, rappresenta certamente un punto di sintesi comune ed un impegno da parte di ogni singolo Paese aderente, volto a far sì che non vengano adottate misure di carattere fiscale che possano essere pregiudizievoli per gli altri Stati, e ad eliminare quelle vigenti. Tant'è che il rispetto delle indicazioni è reso effettivo mediante lo scambio di informazioni sulla legislazione adottata o in procinto di essere adottata da un Paese, qualora lo Stato richiedente ritenga che le norme assumano un carattere agevolativo pregiudizievole.

Quest'attività di controllo, come detto in precedenza, è poi demandata espressamente al Gruppo del Codice di condotta.

Agevolazioni fiscali e misure restrittive

S'è detto in precedenza della "territorialità" delle norme tributarie e del contemperamento con le esigenze e le realtà soggettive, intese queste ultime in senso lato; va aggiunto che spesso la mancata estensione dei benefici fiscali di un Paese a persone, servizi, merci o capitali provenienti da altri Paesi, trova una sua giustificazione nel fatto che il presupposto per la concessione degli stessi deriva dalla esatta conoscenza delle relative condizioni poste dall'altrui ordinamento nazionale. Un freno, cioè, è dato dalle stesse difficoltà che l'Amministrazione finanziaria di un Paese incontra nell'accertamento della situazione fiscale personale di un soggetto che produce reddito in un altro Stato-fonte.

La stessa CGE, comunque, riconosce la necessità di tenere conto dei vincoli derivanti dalla coesistenza delle sovranità fiscali degli Stati membri ed ha chiarito che l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo d'interesse generale idoneo

a giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato[20].

Peraltro, è ben evidente che la concessione di agevolazioni fiscali[21] operata esclusivamente a favore dei beni o imprese nazionali, a svantaggio di quelle straniere, è senz'altro il frutto di una politica protezionistica, tesa al perseguimento di un intento volutamente discriminatorio da parte dello Stato: la legge tributaria può giungere a precisare chiaramente che solo la produzione nazionale può beneficiare delle agevolazioni, oppure, in maniera meno esplicita, può riservare il beneficio fiscale alla produzione nazionale attraverso il collegamento del suddetto beneficio alle particolari caratteristiche dei prodotti.

All'atto pratico, la verifica dei casi in cui le agevolazioni fiscali sono estendibili anche ad altri cittadini non residenti oppure a determinati beni importati, comporta un esame comparato del loro profilo strutturale e funzionale, al fine di stabilire se, nell'ambito delle diverse norme nazionali, possano ravvisarsi o meno elementi comuni che ne giustifichino una qualificazione unitaria, oppure per verificare la conformità del diverso trattamento di merci o soggetti stranieri ai principi di eguaglianza e di non discriminazione. Per fare ciò è spesso necessario stabilire se la norma nazionale agevolativa che prevede limiti, sia giustificata con particolare riferimento allo scopo perseguito (ad es., obiettivi di politica economica nazionale) oppure a specifici interessi pubblici di natura finanziaria e fiscale. D'altro canto, è la stessa complessità del procedimento di qualificazione di una norma come agevolativa che rende difficile il compito dell'interprete: in linea generale, può dirsi che si considerano agevolazioni fiscali solo quei trattamenti ispirati da finalità di tipo economico, politico, sociale e che, per essere esclusivamente tali, si traducono in sovvenzioni mascherate; per contro, il trattamento tributario non è da ritenersi agevolativo qualora l'aspetto funzionale coesista

[20] V., in particolare, Sentenza *Futura Participations e Singer*, causa C-250/95, 15 maggio 1997.

[21] L'agevolazione fiscale viene normalmente intesa come ogni fenomeno di non applicazione o di riduzione del prelievo. Pertanto, rientrano nell'ampio *genus* delle agevolazioni fiscali sia le esenzioni (totali o parziali), sia i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, nonché i crediti o i buoni d'imposta. Viceversa, non rientrano in tale categoria tutte quelle forme di riduzione del prelievo che prevedono una delimitazione del presupposto o della base imponibile. La dottrina identifica generalmente tali ipotesi con il termine "esclusioni" le quali, appunto, differentemente dalle "esenzioni" – che determinano una sottrazione di materia imponibile in deroga alla disciplina del singolo tributo -, rappresentano una delimitazione del presupposto o della base imponibile. In tali fattispecie devono farsi rientrare anche le ipotesi di "deduzione" dalla base imponibile o di "detrazioni" d'imposta quali le deduzioni per oneri o spese, o le deduzioni e detrazioni d'imposta per assicurare la progressività (cosiddetta *no tax area*) o per carichi di famiglia, previste tipicamente nelle imposte sui redditi, o ancora le misure strutturali previste nell'ambito del reddito d'impresa per favorire la patrimonializzazione delle imprese o il rinnovo degli impianti, oppure attraverso la disciplina degli ammortamenti anticipati. Anche la legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, per la riforma del sistema fiscale statale, prevedeva l'introduzione di un sistema agevolativo permanente (attuato solo parzialmente con il decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003), da definire in Finanziaria nel suo ammontare annuo, la cui funzione voleva essere quella di ridurre il carico fiscale complessivo gravante sulle società che sostengono spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione.

con altri elementi che, in generale, possono ravvisarsi nella stessa capacità contributiva del soggetto inciso[22].

Invero, l'art. 95 del Trattato non pone limiti alla potestà tributaria degli Stati membri che, pertanto, sono liberi d'istituire ed applicare il regime fiscale che ritengono più idoneo per ciascun prodotto; tuttavia, il regime fiscale adottato non deve proteggere la produzione interna discriminando i beni prodotti dagli altri Stati membri, né alterare gli equilibri di concorrenza tra prodotti nazionali e prodotti stranieri. In pratica, cioè, le agevolazioni fiscali eventualmente previste dall'ordinamento interno per i prodotti nazionali, devono necessariamente essere estese anche ai prodotti di altri Stati membri aventi caratteristiche similari e gli stessi requisiti sostanziali.

Risulta quindi chiaro il perchè delle particolari difficoltà connesse all'estensione delle agevolazioni fiscali eventualmente previste dalle norme tributarie interne dei diversi Paesi membri e, conseguentemente, all'eliminazione della discriminazione nei confronti di prodotti provenienti da altri Paesi membri, legata alla complessità delle procedure di verifica e di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, chiamata ad effettuare una comparazione delle diverse caratteristiche dei prodotti nazionali e di quelli importati, in relazione ai diversi processi di produzione. D'altra parte, va detto anche che, dal punto di vista del consumatore finale, due prodotti vengono ritenuti simili allorché rispondano alle medesime esigenze e presentino proprietà analoghe; essendo cioè comparabili in relazione alla loro specifica destinazione d'uso.

In linea assolutamente generale può senz'altro affermarsi che si dà luogo ad una discriminazione allorché la diversa regolamentazione di situazioni identiche o l'eguale disciplina di casi diversi sia irragionevole, arbitraria ed irrilevante.

Nello specifico, rispetto al tema del presente lavoro, per valutare quando si è in presenza di misure restrittive, il punto di riferimento sono senz'altro le "linee guida" dettate di recente dalla Commissione europea sugli aiuti di Stato finalizzati alla ricerca e la Comunicazione sugli incentivi fiscali in materia di innovazione. La considerazione posta a base dell'intervento regolatore è che le differenze esistenti fra gli Stati membri in materia di aiuti fiscali alla ricerca, nonché la risultante complessità nel trattamento tributario delle spese e degli investimenti, siano suscettibili di creare ostacoli alla cooperazione transfrontaliera fra le imprese.

---

[22] Per approfondimenti dottrinari sulle tematiche, si segnalano: Basilavecchia M., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It. App.*, Utet, 1980, 153 e ss.; Basilavecchia M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enc. Dir. App.*, Giuffrè, 2001, 48 e ss.; Fichera F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, 1992; La Rosa S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968; La Rosa S., voce *Esenzione*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, 1966, XV, 567 e ss.; La Rosa S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Treccani, 1989, 14 e ss.; La Rosa S.,, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci A., Cedam., 1994, 401 e ss.; Moschetti F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, Utet, 1987, 73 e ss.; Russo P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. comun.*, 2004, 225 e ss.; Zennaro R., *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Prov. sez. comm.* Utet, 1987, 63 e ss.; Perrone Capano R., *Rassegna degli strumenti agevolativi e di coesione economico-sociale e limiti delle risorse disponibili nell'Europa a 25: prospettive evolutive*, in Innovazione e Diritto, n. 2/2004, in www.innivazionediritto.unina.it.

La Commissione, nella propria Comunicazione, ha rimarcato il fatto che i benefici, quando sono condizionati a vincoli di natura territoriale - quale potrebbe essere, ad esempio, il luogo di svolgimento dell'attività -, possono configurare un conflitto con le libertà fondamentali del mercato interno. Proprio per questo, analizzate le possibili cause di giustificazione, ha evidenziato che alcuni incentivi nazionali previsti da Belgio, Francia e Paesi Bassi, potrebbero non essere in regola con le norme del Trattato.

Invero, la questione richiamata è stata già affrontata dalla CGE in due casi portati al suo giudizio nei quali ha dovuto prendere in considerazione le norme poste dall'ordinamento francese. In entrambe le sentenze, come meglio si vedrà in seguito, la Corte ha ritenuto illegittimamente reso il comportamento dell'Amministrazione. Nel primo caso[23] la Corte ha esaminato la disciplina di un contributo straordinario posto a carico delle imprese farmaceutiche, che consentiva la deduzione dalla base imponibile delle spese di ricerca, purché sostenute in Francia. Proprio quest'ultima condizione, limitando di fatto l'accesso al contributo principalmente alle società francesi, è stato ritenuto idoneo a configurare una discriminazione dissimulata. Nel secondo caso[24], è stata chiamata a pronunciarsi sulla condizione fiscale di una impresa residente in Francia alla quale era stato negato, per le attività svolte all'estero, il beneficio del credito d'imposta per la ricerca. Anche in questo caso la normativa francese è stata ritenuta illegittima perchè in contrasto con l'art. 49 del Trattato che vieta le restrizioni alla libera prestazione dei servizi.

La Commissione poi, nell'ambito delle iniziative di scrutinio sistematico delle normative poste dai Paesi aderenti, ha analizzato le disposizioni fiscali della Spagna ed ha ritenuto il regime di deduzione delle spese sostenute all'estero per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione tecnologica, più oneroso rispetto a quello nazionale. Pertanto, confortata dai precedenti della CGE, ha ritenuto di sottoporre al giudizio di quest'ultima il richiamato regime fiscale[25].

---

[23] V., Causa 254/97, *Baxter e a.* contro *Repubblica francese, dell'8/7/1999*; nonché ulteriori approfondimenti nel seguito del presente lavoro.

[24] V., Causa 39/04, *Laboratoires Fournier SA* contro *Direction des vérifications nationales et internationales, del 10/3/2005*; nonché ulteriori approfondimenti nel seguito del presente lavoro.

[25] V., Causa *Commissione delle Comunità europee* contro *Regno di Spagna* (C-248/06), instauratasi a seguito del ricorso presentato il 2 giugno 2006 (GUCE, C 178, 29/07/2006) nel quale la Commissione, sottoponendo a scrutinio l'art. 35 della versione codificata della *Ley del Impuesto de Sociedades* (Legge sull'imposta sulle società), ha eccepito che l'applicazione della richiamata norma violerebbe i Principi Comunitari relativi alla libertà di stabilimento ed alla libera prestazione di servizi, nonché le corrispondenti disposizioni dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo. In particolare, quanto alla violazione della "libertà di stabilimento" (artt. 43 e 48 CE, nonché 31 SEE): la limitazione territoriale, consistente nel fatto che solamente le spese relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica materialmente compiute nel territorio nazionale possono beneficiare della deduzione fiscale dell'imposta sulle società, costituisce un fattore che limita la libertà di stabilimento delle imprese spagnole che investano nella ricerca, nello sviluppo e nell'innovazione tecnologica al di fuori del territorio spagnolo, arrecando beneficio alle imprese che compiano i medesimi investimenti in Spagna e, segnatamente, alle imprese che abbiano la propria sede principale in un altro Stato membro e che operino in Spagna con una sede secondaria; quanto alla violazione della "libera prestazione di servizi" (artt. 49 CE e 36 SEE): le spese relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica sostenute al di fuori del territorio spagnolo non possono beneficiare della possibilità di deduzione fiscale dell'imposta sulle società. Tale limite costituisce un ostacolo alla libera prestazione di servizi prevista dal Trattato CE.

Aiuti di Stato di natura fiscale

In tema di aiuti di Stato[26] opera in ambito europeo la disciplina normativa prevista dall'art. 87, n. 1, del TCE, ai sensi del quale "*salvo deroghe contemplate dal presente Trattato sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidono sugli scambi tra Stato membri, gli aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

Manca dunque nel Trattato una definizione puntuale del concetto di aiuto di Stato. Soccorre però, come spesso accade, la giurisprudenza della CGE, attraverso la quale si può giungere a dire che per concretizzarsi un aiuto di Stato devono essere soddisfatte almeno quattro condizioni: a) si deve trattare di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali; b) tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri; c) deve concedere un vantaggio al suo beneficiario, che deve essere necessariamente un'impresa; d) deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza per il suo carattere selettivo, nel senso di favorire solo alcune imprese e non la totalità di queste[27].

D'altra parte, come s'è ampiamente argomentato in precedenza, la circostanza che la Comunità, ancora oggi, abbia pochi poteri nell'ambito della politica sulla fiscalità diretta, ha permesso agli Stati membri di aggirare l'ostacolo dei controlli della Commissione nel campo degli aiuti di Stato, facendo ricorso a misure di aiuto di natura fiscale, attivate a favore delle imprese nazionali. Invero, come detto, la legittimità e la fondatezza di molte di queste iniziative risultate controverse, quando non sono state valutate e decise direttamente da parte della Commissione[28], sono state portate al vaglio

---

[26] Per approfondimenti dottrinari sul tema si veda: Ballarino T. - Bellodi L., Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario, ESI, 1997; Bariatti S., La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato tra ordinamento internazionale e ordinamento nazionale; Bariatti S., Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario, Giuffrè, 1998; Evans A., European Community law of State aid, Clarendon Press, 1997; Fichera F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Libertà e Convivenza*. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte, Napoli, 1999, p.637; e in *Riv. di diritto finanziario e di scienza delle finanze,* LVII, 1998, I, 97; Gallo F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rassegna Tributaria 6-bis*, 2003; Pinotti C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, 2000; Roberti G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, CEDAM, 1997; Scaglione M. - Caruso B., *Nuove tendenze nella disciplina degli aiuti di stato nelle norme comunitarie*, Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2001, p. 383; Strozzi G., *Gli aiuti di Stato*, in Adinolfi A., et al., *Diritto dell'Unione Europea*, Giappichelli, 2000; Per una visione funzionale si v., Bosco S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, Diritto comunitario e degli scambi internazionali, 3/2001, p. 529.

[27] Cfr., Sentenza CGE, 24 luglio 2003, C-280/00; Trib. primo grado CE 18 gennaio 2005, C-93

[28] Si veda, ad esempio, la decisione di un caso che ha riguardato proprio l'Italia con il quale la Commissione europea ha deciso che gli speciali incentivi fiscali a favore delle imprese partecipanti ad esposizioni all'estero (introdotti con la legge finanziaria per il 2004) erano in conflitto con le regole comunitarie sugli aiuti di Stato (IP/04/1494 del 16/12/2004). Inoltre, come caso limite d'intervento della Commissione in merito agli aiuti di Stato - certamente significativo delle modalità d'azioni che la stessa intende assumere, utilizzando anche le sentenze della CGE -, si segnala la richiesta fatta pervenire all'Italia nel mese di Febbraio del 2006 da parte della Direzione Concorrenza che, oltre a chiedere chiarimenti sul credito d'imposta concesso per la crescita dimensionale delle PMI (c.d. "premio di concentrazione", previsto dall'art. 2 del D.lgs 106/05, per le imprese che intendono aggregarsi per incrementare il valore della produzione, con un *bonus* d'imposta del 10%), chiede di

della CGE – dalla Commissione stessa, oppure a seguito di impugnativa da parte dei destinatari delle decisioni -, e quindi, man mano che le stesse son maturate - e matureranno - per la decisione, s'è realizzata - e continuerà a realizzarsi - l'elaborazione ed il consolidamento di nuovi principi e di nuove regole in materia.

In particolare, riguardo al tema degli aiuti di Stato, riprendendo il contenuto della "Relazione Monti"[29] elaborata per contrastare la concorrenza fiscale dannosa in europea, e nell'ambito delle misure ivi previste, la Commissione aveva individuato specifici interventi a carattere fiscale per facilitare l'esame della compatibilità di tali aiuti con il mercato comune[30].

In seguito, e più di recente, proprio in considerazione dell'importanza del settore, la Commissione è nuovamente intervenuta per dettare indirizzi e regole in materia di aiuti di Stato a favore della ricerca, sviluppo e innovazione[31].

La corretta impostazione della questione non può prescindere da una brevissima disamina del concetto di aiuto di Stato, così come risulta dalle sentenze della Corte di giustizia della Comunità europea e dalle decisioni della Commissione, quest'ultima deputata, ai sensi degli artt. 87 e 89 del TCE, a stabilire se pagamenti effettuati da parte di uno Stato membro, oppure mediante risorse di Stato, costituiscano un aiuto ai sensi delle richiamate disposizioni.

Un principio cardine della normativa comunitaria è la realizzazione e la difesa di un'economia di mercato aperta ed operante in regime di libera concorrenza (art. 4, primo comma, del TCE). In conformità a tale principio la Comunità è vincolata a perseguire i fini che le sono assegnati dall'art. 2, secondo comma, dello stesso Trattato: uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche e dei sistemi di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione e di miglioramento della qualità dell'ambiente, del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri.

---

sospendere i benefici economici a chi non ha provveduto a restituire incentivi incompatibili. La richiesta si fonda sull'applicazione della "giurisprudenza Deggendorf" nata dalla Causa C-355/95, decisa dalla CGE con sentenza del 15/5/1997, nella quale la Corte ha confermato che la Commissione ha la facoltà di ordinare la sospensione del versamento di un nuovo aiuto in favore di un beneficiario, fino a quando lo stesso non abbia restituito altri incentivi indebitamente percepiti in precedenza.
In pratica, cioè, viene chiesto espressamente alle autorità italiane di assumersi l'impegno di sospendere il pagamento di aiuti a tutte quelle imprese che non hanno rimborsato, o per lo meno depositato in un conto bloccato, aiuti dichiarati incompatibili (inclusi gli interessi) ricevuti per favorire l'occupazione (caso CR 49/98) o per le aziende ex municipalizzate (caso CR 27/99).

[29] V., la Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea,* documento COM (97) 564.

[30] V., Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03).

[31] V., Comunicazione 2006/C 323/01

In altri termini, e per semplificare, è aiuto di stato ogni vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato.

Dunque, perché si abbia un aiuto di Stato, occorrono una serie concomitante di condizioni:

a) il beneficiario deve essere necessariamente un'impresa[32].

b) il trasferimento di risorse[33] deve avvenire da parte dello Stato o di un organo intermedio, pubblico o privato, individuato dallo Stato, che gestisce per conto di quest'ultimo risorse pubbliche[34].

c) la misura disposta dallo Stato deve apportare al beneficiario un vantaggio economico che altrimenti non avrebbe ottenuto[35].

d) al beneficio deve conseguire - anche solo potenzialmente - una distorsione della concorrenza e, quindi, dei mercati[36].

In presenza di tutti i predetti presupposti - e solo a questa condizione - gli aiuti di Stato sono da considerarsi "incompatibili" ai sensi dell' art. 87, par. 1, del Trattato. La mancanza però di uno solo di questi requisiti esclude che la misura agevolativa progettata costituisca un aiuto di Stato.

---

[32] Il concetto di "impresa" elaborato dal diritto comunitario ai fini della concorrenza non è identico a quello dettato dall'art. 2082 cod. civ. (che identifica l'impresa attraverso la figura dell'imprenditore, che è colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o scambio di beni o di servizi), essendo considerata tale qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dalla sua natura giuridica, pubblica o privata, e dalle sue modalità concrete di funzionamento (V., Sentenze: CGE, 22 gennaio 2002, C-218/00; CGE, 19 gennaio 1994, C-364/92; CGE, 23 aprile 1991, C-41/90). È dunque necessario e sufficiente svolgere un'attività rilevante dal punto di vista economico. In effetti, perché un'attività che consiste nell'offerta di beni o servizi sia considerata come non economica si deve poter escludere l'esistenza di un mercato di beni o servizi analoghi. Nella maggior parte dei settori indicati dalla legge - istruzione, cultura, sanità, conservazione, ricerca scientifica e assistenza alle categorie sociali deboli - è possibile incontrare operatori che esercitano un'attività simile per scopi di lucro. Ciò non significa che tutte le attività esercitate nei «settori rilevanti» siano di «natura economica». È stata ad esempio esclusa la natura di impresa ai fini dell'art. 87, par. 1, del Trattato alle Fondazioni bancarie che non intervengono direttamente in attività nei «settori rilevanti», atteso che le stesse non operano secondo normali criteri di mercato né esiste un mercato per il particolare tipo di attività svolta dalle stesse, che non ha carattere economico perché si sostanzia nella gestione del proprio patrimonio e nell'utilizzazione del reddito che ne deriva per l'erogazione di contributi ad enti senza scopo di lucro operanti per scopi di utilità sociale. Le stesse fondazioni vanno invece considerate come imprese quando intervengono direttamente in attività, pur se nei «settori rilevanti», che abbiano natura economica (Dec. Commissione europea, 22 agosto 2002 n. 2003/146)

[33] Il trasferimento di ricchezza - che può avvenire sotto qualsiasi forma, *id èst*, conferimenti di capitale, sovvenzioni, finanziamenti, riduzioni di tassi ecc. - può essere diretto o indiretto (Sentenze CGE: 24 gennaio 1978, C. 82/77; 13 ottobre 1982, cause riunite da 213/81 a 215/81, 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91; 30 novembre 1993, C-189/91; 7 maggio 1998, cause riunite da C-52/97 a C-54/97).

[34] Cfr., CGE, 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91. Del resto, è ben evidente che, diversamente operando, ove cioè si escludesse l'aiuto di Stato per il solo fatto che l'agevolazione non proviene direttamente dallo Stato, si renderebbe facilmente eludibile il divieto.

[35] In pratica, l'operazione sarà considerata un aiuto quando le sue caratteristiche sono tali da far sì che in analoghe circostanze un investitore che opera in un'economia di mercato non rischierebbe il proprio capitale (cd. principio dell'investitore in un'economia di mercato). Trattandosi poi di un investitore pubblico questo viene confrontato dalla Commissione con una società privata che persegua una politica strutturale con prospettive di redditività a lungo termine piuttosto che ad un investitore che colloca i suoi capitali in funzione della loro capacità di produrre reddito a termine più o meno breve (CGE, 21 marzo 1991, C-305/89).

[36] Ciò si verifica anche nel caso in cui l'aiuto concesso da uno Stato membro sia di entità relativamente esigua o l'impresa beneficiaria sia di dimensioni modeste, soprattutto se un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese (CGE, 29 aprile 2004 n. 372).

A tutto ciò deve aggiungasi, sempre al fine d'inquadrare correttamente il punto della questione, che i principi comunitari del mercato e della concorrenza non sono svincolati da un'idea di sviluppo economico-sociale e, del resto, sarebbe errato affermare che siano estranei alle istituzioni pubbliche compiti di intervento sul mercato. Se è vero, com'è vero, che sono incompatibili con il mercato comune gli aiuti pubblici, sotto qualsiasi forma concessi, che falsino o minaccino di falsare la concorrenza, è altrettanto vero che le deroghe ai divieti di aiuti, regolate attraverso la definizione dell'art. 87 par. 2 e 3 del TCE, sono a loro volta funzionali alla promozione di un mercato competitivo. Esse sono viste cioè con favore, ed anzi sostenute, dalla stessa Comunità, quando appaiono orientate ad assecondare lo sviluppo economico e a promuovere la coesione sociale (Corte Cost. 13 gennaio 2004 n. 14)

In linea generale, infatti, il cit. art. 87, al par. 2, considera "compatibili" con il mercato comune gli aiuti finalizzati a contrastare danni causati da calamità naturali o da eventi eccezionali oppure gli aiuti a carattere sociale concessi a singoli consumatori; a tali deroghe *de jure* se ne affiancano però altre, discrezionali, stabilite dal par. 3 dello stesso art. 87, in virtù delle quali la Commissione valuta il caso sottoposto alla sua attenzione, e decide se l'aiuto può o meno beneficiare della deroga. Nello specifico, quindi, oltre agli aiuti dichiarati compatibili *de jure*, possono considerarsi compatibili con il mercato comune gli aiuti: a) destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure dove si abbia una grave forma di sottoccupazione; b) destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse, e) giudicati non incompatibili dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.

Il crescente ricorso a misure agevolative di natura fiscale e la conseguente necessità di verificare se esse realizzino in concreto aiuti di Stato non consentiti, ha spinto la Commissione Europea a stilare una espressa Comunicazione sulla "*applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*"[37], nella quale ha previsto quando un'agevolazione di natura fiscale può prefigurare un aiuto di Stato. Nella sostanza ha adattato i requisiti di cui innanzi s'è detto - e che concorrono a definire il concetto di aiuto di Stato secondo l'art. 87 del Trattato -, alla particolare materia delle agevolazioni fiscali.

[37] V., in *Gazz. Uff.*, 10 dicembre 1998, C 384.

In definitiva, ad avviso della Commissione configura un'ipotesi di aiuto di Stato la misura fiscale che conferisce ai beneficiari un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. Tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, sotto varie forme tra cui: a) una riduzione della base imponibile (quale può essere una deduzione derogatoria, un ammortamento straordinario o accelerato, una iscrizione di riserve in bilancio); b) una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (quale può essere una esenzione o un credito d'imposta); c) un differimento oppure un annullamento ovvero anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

Inoltre, in secondo luogo, il vantaggio dev'essere concesso dallo Stato o, comunque, mediante risorse statali. Infatti, una perdita di gettito delle entrate fiscali è equivalente al consumo di risorse sotto forma di spesa posta a carico delle finanze pubbliche. Questo criterio vale altresì per gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri. Inoltre, il sostegno statale può essere fornito sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che con atti dell'amministrazione fiscale.

In terzo luogo, la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Questo criterio presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo *status* giuridico o dalle modalità del finanziamento.

Invero, ai fini dell'applicazione di questa disposizione la condizione dell'incidenza sugli scambi è soddisfatta, secondo una giurisprudenza costante, se l'impresa beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi tra gli Stati membri. Il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di concludere che l'aiuto incide sugli scambi. E, d'altra parte, né l'importo relativamente esiguo di un aiuto (salva l'ipotesi degli aiuti che soddisfino i criteri della regola *de minimis* ai sensi della Comunicazione del 6 marzo 1996), né le dimensioni modeste dell'impresa beneficiaria o della sua quota sul mercato comunitario, né il fatto che l'impresa beneficiaria non svolga attività di esportazione o che esporti quasi tutta la sua produzione al di fuori della Comunità, modificano in alcun modo tale conclusione.

Infine, secondo la Commissione, la misura dev'essere specifica o selettiva, e cioè deve favorire "talune imprese o talune produzioni". Questo "vantaggio selettivo" può risultare sia da un'eccezione alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, sia da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione fiscale. Peraltro, il carattere selettivo di una misura può essere giustificato "dalla natura o dalla struttura del sistema".

Proprio con riferimento ai sistemi di tassazione dei Paesi membri la CGE ha chiarito[38] che affinché una tassa o parte di essa possa considerarsi elemento integrante di un aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra la tassa e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito della tassa dev'essere necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto. Se tale vincolo sussiste, il gettito della tassa influenza direttamente l'entità dell'aiuto e, di conseguenza, la valutazione della compatibilità dell'aiuto medesimo con la disciplina comunitaria[39].

Analoga conclusione vale per l'ipotesi di esenzione dal pagamento di un tributo[40], nel senso che anche in questo caso il legame fra tributo non riscosso e beneficio economico conseguito è essenziale perchè l'esenzione configuri un indebito aiuto di Stato, la cui entità dipende direttamente dal minor gettito fiscale che deriva da detto intervento[41].

L'aiuto dev'essere concesso dallo Stato, dai suoi enti territoriali o da qualsiasi ente pubblico o privato che operi nell'ambito di poteri da esso delegati. Esso deve implicare un sacrificio finanziario per lo Stato, ossia un onere diretto o indiretto per il bilancio pubblico, senza che il vantaggio che l'impresa ne trae comporti una contropartita a favore dell'ente erogante.

Un aiuto fiscale può assumere la forma di un'agevolazione in senso proprio oppure di una tassa parafiscale (o tributo di scopo). In questo secondo caso si ha un aiuto di Stato "*nei casi in cui il tributo colpisca indistintamente determinate imprese o produzioni nazionali ed estere, ma il suo gettito venga poi destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico alle imprese o produzioni nazionali tassate; il che le mette in condizioni di vantaggio*"[42].

Peraltro, come ha recentemente chiarito la CGE nella sentenza del 6 settembre 2006 relativa alla controversia C-88/03[43], per valutare la selettività della misura occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la stessa rappresenti un vantaggio solo per talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. La determinazione del contesto di riferimento assume un'importanza

---

[38] V., Sentenze 7 settembre 2006, C-526/04 e 13 gennaio 2005, C-174/02. La causa, proposta dalla società *Laboratoires Boiron c. Francia*, aveva ad oggetto l'interpretazione degli artt. 86 CE e 87 CE e la qualificazione come aiuto di Stato del non assoggettamento ad una tassa sulle vendite all'ingrosso di specialità farmaceutiche dei grossisti ("grossisti distributori") tenuti a determinati obblighi di servizio pubblico per quanto riguarda i loro assortimenti, stock e termini di fornitura.

[39] V., Sentenza 25 giugno 1970, C-47/69.

[40] V., La Rosa S., voce *Esenzione*, in *Enc. Dir.*, op.cit.; La Rosa S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, op.cit..

[41] V., Sentenze 27 ottobre 2005, cause riunite C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04; *Id.* 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05

[42] Cosi, Fichera F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario,* in *Riv. di diritto finanziario e di scienza delle finanze,* LVII, 1998, I, 97

[43] La Corte ha annullato la decisione della Commissione *C(2002) 4487 def.* nella parte in cui questa considera come aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune la riduzione delle aliquote fiscali sul reddito delle persone fisiche e giuridiche che hanno domicilio fiscale nelle Azzorre ed esercitano determinate attività finanziarie.

maggiore nel caso delle misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto ad un livello di tassazione definito "normale". In pratica, l'aliquota fiscale normale è quella in vigore nell'area geografica che costituisce l'ambito di riferimento. A tale riguardo va poi precisato che l'ambito di riferimento non deve essere necessariamente definito entro i limiti del territorio dello Stato membro interessato, cosicché un provvedimento che concede un beneficio solo in una parte del territorio nazionale non è per ciò stesso "selettivo" ai sensi dell'art. 87, n. 1, del TCE.

Aiuti alla ricerca e compatibilità con le norme sugli aiuti di Stato

Muovendosi sulle indicazione del Trattato, il Consiglio europeo, nel marzo 2002, in occasione dell'incontro tenuto a Barcellona, ha fissato un obiettivo chiaro per l'evoluzione futura del sostegno finanziario a favore della ricerca, decidendo di incrementare la spesa complessiva per la ricerca e lo sviluppo e l'innovazione nell'UE, fino al 3% del PIL entro il 2010. L'obiettivo perseguito è quello di accrescere l'efficienza economica di prodotti, processi o servizi innovativi mediante gli aiuti di Stato al fine di contribuire in tal modo alla crescita sostenibile ed all'occupazione.

Dunque, gli aiuti di Stato a favore della Ricerca, Sviluppo e Innovazione (di seguito R&S) possono essere considerati compatibili se l'aiuto può accrescere la R&S e se la distorsione della concorrenza non è considerata contraria all'interesse comune, che la Commissione equipara nella presente disciplina all'efficienza economica[44].

Sotto il profilo normativo vige in argomento l'articolo 163 del TCE, il quale dispone che "*La Comunità si propone l'obiettivo di rafforzare le basi scientifiche e tecnologiche dell'industria della Comunità, di favorire lo sviluppo della sua competitività internazionale e di promuovere le azioni di ricerca ritenute necessarie …*", nonché gli articoli da 164 a 173 che stabiliscono le azioni da svolgere in tal senso, nonché l'ambito e l'attuazione del programma quadro pluriennale.

Indubbiamente, la R&S produce ed arreca vantaggi e benefici a tutta la società perché ne accresce il livello di conoscenza, con tutte le conseguenti ricadute di ordine pratico. È tuttavia evidente che taluni progetti, malgrado i vantaggi che presentano, o potrebbero presentare, spesso non vengono presi in considerazione dal settore privato perchè ritenuti poco interessanti economicamente, in virtù del fatto che, normalmente, le imprese che perseguono tipicamente una finalità di lucro, quando devono decidere il volume di investimenti in R&S da intraprendere, non tengono conto degli effetti esterni delle loro attività. In conseguenza, accade frequentemente che progetti di interesse

[44] Il termine "efficienza" o "efficienza economica" è normalmente riferito alla misura in cui viene ottimizzato il benessere totale in un particolare mercato e nell'economia in generale. L'aumento della R&S tende ad accresce l'efficienza economica dirigendo la domanda su prodotti, processi o servizi nuovi o più avanzati, il che equivale ad ottenere una diminuzione del prezzo di detti beni adattato alla qualità.

comune non vengano sviluppati senza un intervento esterno sul mercato, e segnatamente in assenza di un intervento pubblico.

Peraltro, nei termini chiariti in precedenza, anche il finanziamento pubblico di attività di R&S svolte da enti pubblici di ricerca costituisce aiuto di Stato, se ricorrono tutte le condizioni di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del TCE. Inoltre, segnatamente, seguendo gli insegnamenti derivanti dalla giurisprudenza della CGE, è necessario che l'ente in questione risponda alla definizione di impresa[45].

Nella specie, ciò non dipende dallo *status* giuridico dell'ente, se esso, cioè, sia con o senza scopo di lucro; l'elemento discriminante affinché l'ente pubblico di ricerca sia considerato un'impresa è il fatto che svolga un'attività economica, cioè un'attività consistente nell'offrire beni e servizi su un dato mercato[46]. Pertanto, il finanziamento pubblico di attività economiche rientrerà nel campo d'applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del TCE se ricorrono tutte le altre condizioni.

Va da sé che nel concedere una misura di aiuto, occorre tener presente il fatto che, talvolta, possono esistere, o sono già attivati, altri strumenti che potrebbero risultare maggiormente idonei per ottenere il risultato di aumentare il livello di R&S nell'economia: la normazione di settore, la riduzione delle barriere di mercato, l'incremento del finanziamento alle università, o misure fiscali generali a favore della R&S[47]. Così, ad esempio, posto l'obiettivo dell'incremento sostenibile dell'occupazione, aumentando il finanziamento alle Università si potrebbe rispondere meglio alla scarsità di risorse umane qualificate nel campo della R&S, piuttosto che concedendo genericamente e direttamente aiuti di Stato a progetti di R&S.

Naturalmente, tutti gli incentivi fiscali a favore della R&S proposti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali del Trattato e, segnatamente, il principio di non-discriminazione. In particolare, si devono esaminare gli incentivi che impongono restrizioni quanto al luogo in cui vengono svolte le attività di R&S (restrizioni territoriali) per verificarne la compatibilità con gli articoli 43 (libertà di stabilimento) e 49 (libera prestazione di servizi) del TCE.

Invero, come ha chiarito la Commissione europea[48], la maggior parte degli incentivi fiscali a favore della R&S offerti dagli Stati membri è aperta a tutte le imprese, indipendentemente dalla dimensione, dal settore di attività o dall'ubicazione e pertanto, nella prospettiva del diritto dell'UE, si tratta di misure generali. Tuttavia, alcuni incentivi si rivolgono a tipi specifici di società, o a particolari settori o attività.

---

[45] Per il richiamo al concetto di impresa in ambito europeo si rinvia *infra*, in nota.

[46] Causa 118/85, *Commissione contro Italia*, Racc. 1987, pag. 2599, punto 7; causa C-35/96 *Commissione contro Italia*, Racc. 1998, pag. I-3851, CNSD, punto 36; causa C-309/99, *Wouters*, Racc. 2002, pag. I-1577, punto 46.

[47] Si veda la comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, GU C 384 del 10.12.1998.

[48] Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo, *Per un utilizzo più efficace degli incentivi fiscali a favore della R&S* (COM 2006/728)

È importante osservare che la Commissione, quando analizza un incentivo fiscale a favore della R&S, ritiene incompatibili con le libertà del TCE le restrizioni territoriali sia implicite che esplicite. Un esempio di restrizione esplicita è rappresentato da quelle disposizioni giuridiche che limitano il beneficio di un incentivo fiscale a favore della R&S alle sole attività svolte a livello nazionale. Se sono implicite, di solito l'incentivo include elementi che, di fatto, comportano un trattamento di favore per le attività di R&S condotte a livello nazionale rispetto a quelle di altri paesi dell'UE.

La Commissione, come detto in precedenza, ha avviato l'esame sistematico di compatibilità della legislazione degli Stati membri sotto il profilo del rispetto delle libertà fondamentali sancite dal TCE, ed ha individuato una serie di casi problematici che sono stati - o sono tutt'ora - oggetto di discussione con gli Stati membri. Ovviamente, la valutazione della compatibilità con il diritto UE di un incentivo fiscale specifico dipende dal contesto in cui è inserita la misura. Nello specifico, poi, le restrizioni territoriali previste dagli incentivi fiscali a favore della R&S messe in atto dagli Stati membri sono state portate dinanzi alla CGE. Infatti, in linea di principio generale, le restrizioni territoriali, violano la libertà di stabilimento impedendo alle società di svolgere o esternalizzare le proprie attività di R&S in altre zone dell'UE.

Un caso di restrizione territoriale contraria ai principi del Trattato è stato quello che la CGE ha affrontato nella causa *Baxter e a./Repubblica francese* (C-254/97), avente ad oggetto il "Contributo straordinario calcolato sul fatturato realizzato in Francia con specialità farmaceutiche rimborsabili o per uso di collettività, detratte le spese sostenute per la ricerca unicamente nello Stato d'imposizione", introdotto dal Governo francese nel 1996 tra le misure urgenti per risanare la stabilità finanziaria nel sistema della sicurezza sociale, e conclusosi con la sentenza emanata l'8 luglio 1999, con la quale la Corte ha chiarito che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali può giustificare la restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali del Trattato a condizione che le restrizioni rispettino il "principio di proporzionalità".

In particolare, la Corte, nella sintesi del principio di diritto di cui s'è fatta applicazione, ha precisato che gli artt. 52 (divenuto in seguito a modifica art. 43 CE) e 58 del Trattato (divenuto art. 48 CE) ostano ad una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ponga a carico delle imprese in esso stabilite, e che trattano specialità medicinali nel suo territorio, un contributo straordinario sul fatturato al netto dei tributi dalle stesse realizzato per alcune di queste specialità medicinali nel corso dell'ultimo esercizio fiscale conclusosi prima della data di adozione di tale normativa e, dall'altro, consenta a tali imprese la detrazione dalla base imponibile di tale contributo solo per le spese sostenute nel corso del medesimo esercizio fiscale e unicamente per quanto riguarda le operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione, qualora tale normativa si applichi ad imprese comunitarie che operano in tale Stato attraverso uno stabilimento secondario.

Detto abbattimento fiscale, infatti - che appare idoneo a svantaggiare in modo più marcato tali ultime imprese, giacché, di consueto, sono esse ad avere sviluppato la loro attività di ricerca fuori del territorio dello Stato membro d'imposizione -, crea una disparità di trattamento non giustificabile in base a ragioni imperative d'interesse generale attinenti all'efficacia dei controlli fiscali, in quanto la normativa nazionale di cui trattasi impedisce in maniera assoluta all'impresa contribuente di fornire la prova che le spese relative alle attività di ricerca svolte in altri Stati membri sono state effettivamente sostenute.

Altro caso di restrizione territoriale esplicita è stato al centro della causa *Laboratoires Fournier* (C39/04), avente ad oggetto la situazione fiscale di una impresa residente in Francia alla quale era stato negato, per le attività svolte all'estero, il beneficio del credito d'imposta per la ricerca. Nella sentenza, emanata il 10 marzo 2005, la CGE s'è pronunciata contro la legalità del "*Credit d'Impôt Recherche*" francese - in vigore all'epoca in base al "*Code Général des Impôts*" -, in virtù del quale le imprese industriali, commerciali o agricole beneficiavano di un credito d'imposta per le spese di ricerca affrontate in Francia.

Nell'occasione la CGE ha stabilito che la normativa che restringe il beneficio di un credito d'imposta alle attività di R&S svolte sul territorio nazionale viola il principio della libera prestazione di servizi sancito dall'art 49 TCE. In base a tale sentenza s'è ritenuto che la normativa francese, introducendo una discriminazione riguardo al luogo di stabilimento del prestatore di servizi, fosse atta ad ostacolare le attività internazionali e che, pertanto, essa era direttamente contraria all'obiettivo della politica di R&S della Comunità, che consiste nello sfruttare a pieno il potenziale del mercato comune grazie all'eliminazione degli ostacoli giuridici e fiscali alla cooperazione fra imprese. Nello specifico, inoltre, essa non può essere giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale, di promuovere la ricerca o di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

Peraltro, a particolare merito dello Stato francese, va segnalato il fatto che, a seguito della richiamata sentenza, e per tener conto della stessa, l'incentivo fiscale è stato rapidamente modificato.

Nella causa *Fournier*, la CGE ha sostenuto che promuovere le attività di R&S può essere considerato una ragione imperativa di interesse generale, tale da giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali. S'è osservato, tuttavia, che il rifiuto da parte di uno Stato membro di concedere agevolazioni fiscali a favore della R&S sulla base del fatto che le attività in oggetto sono state condotte in un altro Stato membro, è in contrasto con gli obiettivi della politica comunitaria in materia di R&S, la quale, conformemente all'articolo 163, paragrafo 1, del TCE prevede di rafforzare le basi scientifiche e tecnologiche dell'industria della Comunità e di favorire lo sviluppo della sua competitività internazionale.

In definitiva, quindi, può dirsi che gli incentivi fiscali a favore della R&S negli Stati membri non sono soggetti solo ai vincoli giuridici imposti alle libertà previste dal Trattato, ma devono anche essere conformi alle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato. Infatti, in linea di principio, le norme sugli aiuti di Stato si applicano indipendentemente dalla forma dell'aiuto. Pertanto, gli incentivi fiscali a favore della R&S possono costituire aiuti di Stato se sono conformi ai criteri dell'articolo 87, paragrafo 1, ed alla giurisprudenza della CGE in merito alle condizioni in cui le misure fiscali in materia di R&S possono essere qualificate come aiuti di Stato e l'aiuto non rientra nei casi contemplati dal regolamento *de minimis*[49].

Incentivi fiscali alla ricerca in Europa e in Italia

L'Unione europea, sin dal 1984 attua una politica di ricerca e di sviluppo tecnologico basata su programmi quadro pluriennali. La ricerca[50] fa parte del c.d. "triangolo della conoscenza", costituito appunto dalle politiche della ricerca, dell'istruzione e dell'innovazione che, nell'attuale contesto economico globalizzato, è destinato a rafforzare la crescita e l'occupazione dell'Unione europea. Proprio per questo, seguendo le linee tracciate nella strategia di Lisbona nel 2000, con la Decisione n. 1982/2006/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 dicembre 2006, è stato varato il Settimo programma quadro di attività comunitarie di ricerca, sviluppo tecnologico e dimostrazione (2007-2013), il cui *slogan* ed obiettivo di sintesi è: "*Costruire l'Europa della conoscenza*". Il programma quadro attuale deve incentivare la spesa nazionale in materia di ricerca, affinché lo sforzo dell'Europa nel settore della ricerca raggiunga il 3% del PIL, ed incorpora numerosi elementi dei programmi precedenti che hanno avuto un effetto positivo sulla ricerca europea.

In pratica, per realizzare l'obiettivo di consolidare lo Spazio europeo della ricerca (SER), la Commissione introduce nuove misure per migliorare la coerenza e l'efficacia della politica della ricerca europea, ed intende aumentare il bilancio annuale dell'UE destinato alla ricerca, così da poter finanziare un maggior numero di progetti di qualità, ed incentivare anche gli investimenti nazionali e privati, al fine di rafforzare la capacità di innovazione dell'Unione europea.

Quasi contemporaneamente, con la Decisione 1639/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 ottobre 2006, è stato poi varato un programma quadro per

[49] Regolamento 69/2001 della Commissione o qualsiasi altro atto che gli succede

[50] L'attività di Ricerca e Sviluppo viene definita come quel complesso di lavori creativi intrapresi in modo sistematico sia per accrescere l'insieme delle conoscenze (inclusa la conoscenza dell'uomo, della cultura e della società), sia per utilizzare tali conoscenze in nuove applicazioni. Essa viene distinta in tre tipologie: *Ricerca di base* (lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti dei fenomeni e dei fatti osservabili, non finalizzato ad una specifica applicazione); *Ricerca applicata* (lavoro originale intrapreso al fine di acquisire nuove conoscenze e finalizzato anche e principalmente ad una pratica e specifica applicazione); *Sviluppo sperimentale* (lavoro sistematico basato sulle conoscenze esistenti acquisite attraverso la ricerca e l'esperienza pratica, condotta al fine di completare, sviluppare o migliorare materiali, prodotti e processi produttivi, sistemi e servizi).

l'innovazione e la competitività (2007-2013) che si propone di migliorare la competitività ed il potenziale d'innovazione all'interno dell'UE, al fine di favorire lo sviluppo della società della conoscenza, nonché lo sviluppo sostenibile basato su una crescita economica equilibrata.

Il programma interagisce con altre iniziative comunitarie importanti e facilita inoltre l'accesso al finanziamento per le imprese le cui attività vertono sull'innovazione, sulla ricerca e sullo sviluppo. In particolare, esso sostiene le imprese nella partecipazione di queste al 7° programma per la ricerca e lo sviluppo tecnologico.

L'Italia è notoriamente il fanalino di coda dell'Europa nel campo degli investimenti per la ricerca, attivando solo l'1.03% del PIL, contro il 2.2% della. media europea. Dal confronto fra Europa ed Italia emerge chiaramente, come dato complessivo, che il nostro paese investe in ricerca la metà delle risorse economiche sulla metà delle risorse umane. Di conseguenza, gli scarsi investimenti nel campo si traducono in metà delle risorse umane rispetto alla media europea[51]. A maggiore conferma del forte ritardo accumulato anche tra i Paesi industrializzati, i valori del rapporto di spesa per R&S/PIL risultano comunque assai lontani dai valori che tale indicatore esibisce nei maggiori paesi OCSE.

Va da sé che un Paese come il nostro, che voglia definirsi culturalmente, tecnologicamente e socialmente avanzato non può certamente permettersi di procrastinare ulteriormente una soluzione a questo stato di cose.

Volendo inquadrare sistematicamente la disciplina relativa alla R&S, si può senz'altro risalire al precetto Costituzionale dettato dall'art. 9, il quale dispone che "*la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica*". La nostra Costituzione, dunque, pone espressamente lo sviluppo della ricerca, sia scientifica che tecnica, quale obiettivo primario della Repubblica. In particolare, il Costituente ha valutato l'importanza della ricerca, oltre che per i potenziali risultati conseguibili, come fondamentale fattore di sviluppo economico, culturale e sociale del Paese.

Pertanto, essendo la ricerca un valore costituzionalmente protetto, rappresenta senz'altro un bene primario della Repubblica, e quindi, nello specifico, quello di approntare appropriati strumenti agevolativi idonei alla sua realizzazione dovrà considerarsi come una doverosa attuazione del precetto costituzionale e, anzi, dovrebbe costituire un preciso obbligo della finanza pubblica, perseguibile direttamente da parte del legislatore fiscale, senza ulteriori condizioni, attraverso la funzione extrafiscale della promozione economica.

---

[51] Fonte: "*Linee guida del Programma Nazionale per la Ricerca*" (MIUR, http://www.miur.it/Ricerca/PNR/2000/PNR.htm). Per un riferimento costantemente aggiornato si vedano anche i risultati della rilevazione sulla Ricerca e lo Sviluppo sperimentale in Italia, condotta annualmente dall'Istat e finalizzata a raccogliere i dati delle imprese e delle istituzioni pubbliche che svolgono sistematicamente attività di ricerca.

Discende cioè che le agevolazioni fiscali alla ricerca, laddove trovano una giustificazione in norme costituzionali[52] o in specifici obiettivi di politica economica compatibili con gli indirizzi dell'UE, perseguendo una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento[53], sono assolutamente legittime.

Dal punto di vista giuridico è chiaro infatti che, laddove la funzione extrafiscale dell'agevolazione è segnata con precisione e tassatività dalla stessa Carta Costituzionale, al fine di valutare la legittimità dell'intervento sarà sufficiente verificare che tale funzione sia correttamente e precisamente seguita dalla norma agevolativa, dovendo senz'altro considerarsi legittimo quel trattamento fiscale di favore che persegua la funzione promossa o garantita dalla norma costituzionale.

In diverse circostanze, però, accade che la funzione extrafiscale legata alla misura agevolativa debba essere rinvenuta in obiettivi di politica economica a carattere generale, sebbene chiaramente definiti dalla norma. In tale ipotesi, al fine di poter valutare la razionalità della deroga fiscale determinata dalla norma agevolativa, dovranno essere preventivamente e precisamente individuati e ponderati gli obiettivi di politica economica perseguiti e la loro coerenza con l'ordinamento nazionale e comunitario[54]. In questi casi, infatti, non è da escludersi che eventuali incentivi fiscali concessi - pur essendo chiaramente indirizzati a realizzare gli obiettivi di politica economica ad essi assegnati dalla norma -, non poggiando su solide basi razionali, ossia sul perseguimento di indirizzi di politica economica individuati e coerenti, possano determinare violazioni al principio costituzionale di capacità contributiva oppure ai principi sanciti dal TCE[55].

Procedendo ora all'analisi del quadro normativo in Italia per la disciplina agevolativa in tema di ricerca, tecnica e scientifica, e per la disciplina agevolativa in tema di sviluppo economico orientato all'eliminazione o riduzione degli squilibri economico-sociali, deve subito porsi in evidenza il fatto che, mentre la normativa di favore in materia di "ricerca" si ripartisce in legislazione generale e speciale, gli incentivi fiscali in materia di "sviluppo" sono contenuti esclusivamente in disposizioni speciali[56].

Emerge poi chiaramente che, come spesso accade, purtroppo, nel nostro Paese il quadro legislativo degli interventi è confuso, frammentario e farraginoso, frutto cioè di

---

[52] Per approfondimenti sul tema, cfr., Moschetti F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, op.cit..

[53] Sulla funzione extrafiscale della norma tributaria, cfr., Fantozzi A., *Il Diritto Tributario*, Utet, 2003, p. 183 e ss..

[54] V., Moschetti F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, op. cit...

[55] Come s'è già visto nel corso del presente lavoro, talune agevolazioni, in quanto non coerenti con la disciplina comunitaria, possono costituire aiuti di Stato vietati. (Sulla specifica problematica degli aiuti cfr., Russo P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, op. cit., nonché, più in generale, La Scala A. E., *Il divieto di aiuti di stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, in *Dir. Prat. Trib. Internazionale*, 2005, 37 e ss.).

[56] Per approfondimenti sul tema delle agevolazioni e sulla distinzione in oggettive e soggettive, permanenti e temporanee, generali e locali, totali e parziali, si veda, Fantozzi A., *Il Diritto Tributario*, *op. cit.*, p. 186 e ss..

apporti normativo che si sono succeduti nel tempo, talvolta accavallandosi, e che non sono stati mai inquadrati sistematicamente ed organicamente.

Disposizioni generali e di sistema a favore della ricerca sono contenute nel testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, e successive modifiche ed integrazioni). In particolare, l'art. 100 del testo unico delle imposte sui redditi, intitolato "oneri di utilità sociale", prevede la deducibilità dal reddito di impresa: a) delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità ... di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato; b) delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato; c) delle erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.

Anche l'art. 108, comma 1, del richiamato testo unico fa riferimento al tema della ricerca, prevedendo espressamente che "*le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto*". In pratica, cioè, l'impresa ha la possibilità di spesare in un unico esercizio i costi per la ricerca, anche laddove gli stessi debbano essere normalmente rilevati in più esercizi.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, come modificato dal decreto legge 17 giugno 2005, n. 106, convertito con legge 31 luglio 2005, n. 156, prevede che le liberalità in denaro ed in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore, fra l'altro, di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento e la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro

dell'istruzione, dell'università e della ricerca, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 Euro annui.

L'art.13 della Legge 140/97 prevede la concessione di incentivi automatici di natura fiscale con l'obiettivo di favorire le attività finalizzate alla ricerca e allo sviluppo pre-competitivo.

Sono ammesse alle agevolazioni le imprese, sia di piccole che di medie e grandi dimensioni, che svolgono attività industriali ai sensi dell'art. 2195, comma primo, del Codice Civile e che risultino iscritte presso l'INPS sotto il ramo "industria" alla data di sottoscrizione della domanda di accesso ai benefici.

Sono finanziate le attività di ricerca e sviluppo - non commissionate da terzi - rivolte:

a) all'acquisizione di nuove conoscenze finalizzate alla messa a punto di nuovi prodotti, processi produttivi o servizi, ovvero al notevole miglioramento di prodotti e processi produttivi esistenti;

b) alla concretizzazione delle conoscenze di cui alla lettera a), mediante le fasi di progettazione e realizzazione di progetti pilota e dimostrativi, nonché di prototipi non commercializzabili, finalizzate a nuovi prodotti, processi o servizi ovvero ad apportare modifiche sostanziali a prodotti, linee di produzione e processi produttivi purché tali interventi comportino sensibili miglioramenti delle tecnologie esistenti. Per le grandi imprese sono ammissibili le suddette attività solo se configurabili come addizionali rispetto all'ordinaria attività di ricerca e sviluppo dell'impresa.

L'agevolazione consiste in un *bonus* fiscale da utilizzarsi in una o più soluzioni e comunque entro 5 anni, per il pagamento delle imposte e dei contributi che affluiscono sul conto fiscale dell'impresa beneficiaria. Essa va calcolata in rapporto al costo agevolabile. Inoltre, in rapporto alla differenza tra il costo agevolabile riferito all'esercizio per il quale è presentata la dichiarazione-domanda ed il corrispondente valore medio del triennio precedente, è prevista una maggiorazione dell'agevolazione.

Due sono i principali provvedimenti speciali indirizzati a favorire, anche attraverso la concessione di incentivi fiscali, la ricerca: il D.lgs. 27 luglio 1999, n. 297, contenente il riordino della disciplina e snellimento delle procedure per il sostegno della ricerca scientifica e tecnologica, per la diffusione delle tecnologie, per la mobilità dei ricercatori; l'art. 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (c.d. legge Tecno-Tremonti), recante disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per correggere l'andamento dei conti pubblici.

Il D.lgs. n. 297 del 27 luglio 1999, prevede la possibilità che siano concessi, fra l'altro, crediti o buoni d'imposta per finanziare interventi di sostegno su progetti o programmi di ricerca industriale, a condizione che le attività siano svolte in ambito nazionale, sulla base di progetti autonomamente presentati da soggetti industriali,

assimilati e associati, o siano svolte nel quadro di programmi dell'Unione europea o di accordi internazionali.

L'articolo 1, comma 1, lettera a) del decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003, convertito in legge n. 326 del 24 novembre 2003, accorda un'agevolazione fiscale in forma di deduzione supplementare straordinaria applicabile alla base imponibile utilizzata per la tassazione dei redditi d'impresa dei soggetti beneficiari, che possono essere sia società sia imprese individuali di piccole e medie dimensioni (in seguito, PMI), che si aggregano in numero non inferiore a dieci, formando nuove strutture consortili per realizzare sinergie negli investimenti finalizzati all'innovazione informatica.

Nello specifico, il regime contemplato dalla richiamata norma, prevede per le PMI soggette ad imposta sui redditi in Italia e costituite in forma di imprese individuali o di società, una detrazione supplementare straordinaria pari al 10 percento dei costi effettivamente sostenuti per la ricerca industriale e attività di sviluppo pre-competitive al fine di realizzare innovazioni informatiche.

Suddetto regime di aiuto per le imprese è stato portato al vaglio preventivo della Commissione europea che non ha sollevato obiezioni e li ha valutati compatibili con il TCE[57], ritenendo che gli stessi possano inquadrarsi nel regolamento PMI, come modificato dal regolamento (CE) n. 364/20044 della Commissione che estende il campo di applicazione agli aiuti alla ricerca e sviluppo, conformemente ai principi statuiti dalla Disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo (GU C 45 del 17.2.1996, pag. 5).

In termini di risorse umane, il decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003 prevede poi all'art. 3, particolari incentivi fiscali in materia di IRPEF e di IRAP per favorire il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero. L'agevolazione consiste, in estrema sintesi, nell'assoggettamento all'IRPEF di un imponibile pari al 10% dei redditi di lavoro dipendente o autonomo prodotto in Italia per lo svolgimento dell'attività di ricerca da parte di ricercatori che dall'estero rientrino in Italia; i suddetti redditi sono, inoltre, esclusi dalla formazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP. L'agevolazione si applica nell'esercizio in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in Italia e nei due esercizi successivi. La norma risponde alla duplice esigenza di porre rimedio al cosiddetto fenomeno della "fuga dei cervelli" che si è diffuso negli anni passati e di favorire lo sviluppo tecnologico e scientifico del nostro Paese.

[57] La Commissione ha esaminato il regime d'aiuto in oggetto alla luce dell'articolo 87, paragrafo 1, del Trattato, ed ha valutato che gli stessi sono stati accordati nell'ottica di colmare taluni svantaggi strutturali inerenti alle PMI derivanti dalla loro difficoltà ad accedere alle nuove tecnologie ed al trasferimento tecnologico. In particolare, segnatamente, gli aiuti accordati a favore delle attività di ricerca e sviluppo delle PMI sono compatibili con il TCE, a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del TCE e dell'articolo 61, paragrafo 3, lettera c), dell'accordo sullo Spazio Economico Europeo. Infatti, gli aiuti sono destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività economiche (di ricerca e sviluppo) senza tuttavia alterare le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse dei Paesi europei.

Anche la recente manovra finanziaria ha previsto agevolazioni fiscali alla ricerca, sotto forma di un credito d'imposta concedibile per tre anni alle imprese che fanno ricerca e innovazione, a decorrere dal periodo d'imposta 2007 e fino al periodo d'imposta 2009, nella misura del 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo pre-competitivo[58]. La misura dell'agevolazione è poi elevabile al 15% qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca.

Per quanto riguarda il limite massimo di importo su cui applicare il *bonus* fiscale, il legislatore ha previsto che i costi su cui calcolare il credito non possano, in ogni caso, superare l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta.

Anche se il beneficio fruito dovrà essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi, tuttavia il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito;
- non concorre alla formazione della base imponibile dell'IRAP

Inoltre, il *bonus* non rileva ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi (art. 96 TUIR), né rispetto ai criteri di inerenza delle spese (art. 109 TUIR).

L'agevolazione fiscale in esame è altresì utilizzabile per ridurre i versamenti delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovute per il periodo d'imposta in cui le spese sono state sostenute.

L'eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione, tramite Mod. F 24, a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso.

Naturalmente, nei termini e con le modalità chiarite in precedenza per la concessione degli aiuti fiscali, l'efficacia delle agevolazioni previste è sottoposta al vaglio della Commissione europea ed è condizionata alla sua autorizzazione.

Conclusioni

Discriminazioni ed agevolazioni, per le loro intrinseche interrelazioni, possono senz'altro rappresentarsi come i due volti di una stessa medaglia, il confine tra l'una e l'altra è sottile e non è facile individuarne i contorni, specialmente quando l'ambito d'intervento territoriale vede allargati i propri confini fino a ricomprendere tutti i cittadini e le imprese operanti in ambito europeo.

---

[58] Per quanto riguarda le definizioni di "ricerca industriale" e "attività di sviluppo pre-competitivo", nel primo caso si intende la ricerca mirante ad acquisire nuove conoscenze, utili per mettere a punto nuovi prodotti, processi produttivi o servizi o migliorare prodotti, processi produttivi o servizi esistenti. Per attività di sviluppo pre-competitivo, invece, si fa riferimento alla concretizzazione dei risultati della ricerca industriale in un piano, un progetto o un disegno per prodotti, processi produttivi o servizi (ad esempio: creazione di un primo prototipo, progetti di dimostrazione iniziale o progetti pilota, ecc.).

Indubbiamente, l'ordinamento comunitario ha una natura volontaria e non cioè spontanea, infatti, le Comunità europee prima, e l'Unione europea oggi, non traggono origine dalla libera e naturale formazione di norme giuridiche in un raggruppamento sociale che si organizza istituzionalmente, bensì dalla manifestazione di volontà di Stati sovrani che si esplica nella stipulazione del Trattato istitutivo. Esso, dunque è, più di altri, un ordinamento politico-istituzionale sovrastrutturato.

Detto altrimenti, l'UE nasce per una volontà politica, ma cresce e si sviluppa per esigenze economiche. In definitiva, perchè l'UE non si caratterizzi solo per rappresentare uno spazio comune delle imprese, manca la chiara affermazione di una comune identità culturale - pur presente -, e, di conseguenza, una coscienza comune dei cittadini europei.

Peraltro, la sovranità fiscale dei Parlamenti e degli Stati in materia d'imposizione delle persone fisiche e giuridiche, nonché di finanza pubblica, è il fondamento storico delle democrazie europee: l'uguaglianza dei cittadini di fronte agli oneri pubblici costituisce un principio fondamentale di valore costituzionale. Allo stadio attuale dell'integrazione europea, però, gli Stati membri hanno ancora concreti motivi per voler mantenere le loro competenze in questo settore, come peraltro previsto dai Trattati, e d'altro canto, come detto, la legislazione comunitaria in materia d'imposte dirette è "bloccata" per effetto della clausola di unanimità in campo fiscale.

Risulta peraltro evidente che le decisioni di politica economica nel campo della finanza pubblica, oltre che da scelte interne, sono sempre più condizionate da fattori esterni, per cui le stesse vengono assunte in una logica che non è più quella dell'autosufficienza degli Stati nazionali giacché, inevitabilmente, si crea una sorta di interdipendenza delle scelte fiscali rispetto a quelle operate dagli altri Stati.

Siamo dunque alla concorrenza fiscale tra gli Stati? Non è questa la sede per affrontare un argomento così delicato che richiederebbe una risposta attraverso articolati studi comparativi. È certo tuttavia che le grandi imprese multinazionali, protagoniste del mercato mondializzato, determinano le proprie strategie economiche di allocazione di risorse, valutando in maniera non secondaria anche gli aspetti della incidenza dei sistemi locali di tassazione/detassazione sui propri utili.

La situazione potrebbe cambiare in futuro con l'ulteriore allargamento dell'UE e la conseguente esigenza d'integrazione di Paesi che dispongono di un reddito di gran lunga inferiore alla media europea. Questo fattore rappresenta senz'altro un notevole volano d'accelerazione per ogni iniziativa in materia di tassazione.

A conferma della richiamata esigenza basti riflettere al fatto che nella maggior parte dei Paesi dell'Europa orientale, l'imposizione fiscale per le aziende è particolarmente ridotta (ciò, tra l'altro, senza contare l'adozione di sistemi di tassazione basati sul modello della *Flat-Tax* da parte di alcuni Paesi), pertanto, mentre da un lato tale ampliamento non può che accentuare le disparità fiscali esistenti nel mercato unico, radicalizzandone la

problematicità, dall'altro, sarebbe utile stabilire un certo numero di principi comuni per Paesi che stanno per organizzare su basi completamente nuove i loro regimi fiscali (tanto più in considerazione del fatto che questi Paesi dovranno in ogni caso recepire le sentenze adottate dalla stessa CGE in tema di libertà fondamentali). Infatti, sebbene in linea di principio le disparità fiscali possono riguardare indistintamente le imprese e i cittadini, questi fenomeni danneggiano particolarmente le piccole e medie imprese, con conseguenze negative, in termini di una mancanza di trasparenza e di eccessive disparità, che possono essere oggetto di gravi distorsioni di concorrenza, con effetti di *dumping* fiscale, reso possibile, paradossalmente, grazie anche agli stessi finanziamenti UE.

Per contro, invece, fortunatamente, la giurisprudenza della CGE induce i sistemi fiscali dei singoli Paesi europei a convergere, costringendoli ad eliminare le loro divergenze rispetto alle norme del Trattato, nonché, in termini di "diritto vivente", inducendo la stessa giurisprudenza nazionale ad accogliere nelle proprie sentenze le soluzioni adottate nei casi sottoposti al proprio giudizio.

In tal modo, attraverso le propri sentenze, la Corte di Giustizia europea realizza, di fatto, un singolare processo di "armonizzazione indotta" o, potrebbe anche dirsi, "forzata". A conferma di ciò basti considerare che nelle più recenti modifiche dei Trattati, in modo particolare l'Atto unico e il Trattato di Maastricht, sono state introdotte numerose disposizioni che trascrivono i risultati dell'attività interpretativa svolta dalla Corte. È quindi evidente che la CGE, nel risolvere i dubbi esegetici che le sono stati via via presentati, ha anche fatto avanzare l'ordinamento comunitario.

Nell'esercizio della competenza attribuitale dai Trattati, la CGE ha poi vigilato sulla corretta applicazione del diritto tutelando sia l'ordinamento nel suo complesso - in relazione ai rapporti tra le istituzioni, tra Stati membri e tra Stati membri e istituzioni -, sia i destinatari ultimi delle norme, cioè i privati soggetti agli Stati membri o operanti nel sistema, nei loro rapporti con le istituzioni, con gli Stati membri e in parte tra i singoli stessi. Infatti, nelle spire del sistema, la Corte ha sempre trovato gli elementi per la creazione, ove necessario, degli strumenti per l'effettivo godimento di diritti e per l'adempimento di obblighi.

È alla Corte che si deve un'efficace difesa dei diritti dei cittadini nei confronti degli Stati membri, tant'è che le proprie decisioni, sempre più spesso, sono improntate alla necessità di garantire in modo efficace ed effettivo i diritti dei singoli. Ben nota, in proposito, è la giurisprudenza che ha affermato la diretta applicabilità del diritto comunitario, dando un impulso decisivo al rispetto ed all'applicazione dei Trattati e del diritto comunitario derivato, con implicazioni particolari soprattutto con riferimento alle direttive.

In alcuni settori, anzi, la giurisprudenza della Corte, in assenza di regolamenti o altri atti normativi di attuazione del Trattato, costituisce l'unica forma di controllo della legittimità dell'attività della Commissione e delle istituzioni in generale e, di

conseguenza, un elemento fondamentale della disciplina di un dato settore. È il caso, appunto, prospettato nel presente lavoro, dell'importante, ed oggi attualissimo, campo degli aiuti di Stato alle imprese in tema di ricerca, regolato da poche norme di contenuto generale presenti nel Trattato agli articoli 92 e 93. Infatti la quasi totalità della disciplina concreta della materia deriva dalla prassi della Commissione, che opera mediante decisioni, comunicazioni ed altri atti atipici, e dalla giurisprudenza della CGE, la quale nel corso degli anni ha contribuito alla determinazione del contenuto delle regole da applicare ed ha stabilito una serie di limiti all'attività della stessa Commissione attraverso numerose sentenze. Si tratta dunque di un settore a tutt'oggi non "codificato", che attende la definitiva approvazione dei regolamenti di attuazione da adottare a norma dell'art. 94 del Trattato che hanno solo di recente raggiunto lo stadio di proposta.

La necessità di garantire una interpretazione uniforme nello svolgimento di tale ruolo, pur nel rispetto delle prerogative dei giudici, sono ben presenti alle istituzioni comunitarie ed in particolare alla Commissione ed alla Corte di giustizia. A questo fine la prima ha emanato due comunicazioni in un settore-chiave per il funzionamento del mercato comune, la politica di concorrenza, relative alla cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione nell'applicazione degli articoli 85 e 86 del Trattato e in materia di aiuti di Stato, nelle quali sono date ampie spiegazioni ai giudici nazionali al fine di migliorare il collegamento tra essi e la Commissione ed evitare l'emanazione di pronunce contrastanti nei settori ove è possibile una sovrapposizione anche parziale di competenza. La seconda ha predisposto e diffuso una nota informativa breve ma completa sulla proposizione di domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali, nella quale sono riassunti gli aspetti fondamentali del procedimento *ex* art. 177 del TCE, quali risultano dalle decisioni interpretative della Corte.

Proprio la norma posta dall'art. 177 del TCE è risultata determinante per disciplinare il rapporto tra giudici nazionali e CGE, ed ha svolto un ruolo centrale al fine del funzionamento del sistema comunitario. È sufficiente ricordare, ai nostri fini, che la richiamata normativa era stata predisposta sin dall'inizio proprio per garantire l'uniformità di applicazione del diritto. Infatti, è stato ampiamente utilizzato dai giudici nazionali - sebbene talvolta in modo improprio -, con risultati che sono andati certamente anche al di là delle migliori aspettative. Anzi, proprio i quesiti interpretativi posti dai giudici nazionali hanno dato l'occasione alla Corte di giustizia di esplorare nuove strade al fine di garantire la maggiore tutela dei singoli

Non è un caso, infatti, se le problematiche più rilevanti della fiscalità in materia di imposte dirette, soprattutto dell'imposizione societaria, oggetto dei reiterati tentativi di proposta da parte della Commissione al Consiglio, hanno poi trovato una rapida risoluzione attraverso le sentenze della Corte, la quale, con un'evoluzione graduale, ma incisiva, ha posto le basi per l'introduzione di nuovi principi dell'ordinamento, il cui cammino lungo la via della "armonizzazione positiva", viceversa, sarebbe stato lento e

faticoso a causa dei tentativi di ostruzionismo da parte degli Stati, preoccupati principalmente di preservare in tutti i modi la propria sovranità in materia.

In questo processo di "costruzione forzata" dell'ordinamento comunitario, la Corte di giustizia è stata utilmente e proficuamente affiancata dai giudici nazionali, ai quali il Trattato affida l'importante compito dell'applicazione e dell'attuazione concreta del diritto comunitario: l'effettiva tutela dei diritti dei singoli nei confronti dell'ordinamento comunitario e di quelli nazionali è lasciata, infatti, ai giudici interni poiché in generale il godimento delle libertà previste dal Trattato passa anche attraverso l'ordinamento interno e le autorità nazionali.

Da questo punto di vista, le affermazioni del Prof. Abbamonte citate in premessa rappresentano un profetico viatico per la tutela dei diritti di tutti, cittadini ed imprese, cui gli Stati aderenti all'UE non possono, e non devono, sottrarsi se davvero si vuol realizzare il progresso civile, materiale ed economico in maniera unitaria.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

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

Abbamonte G., Relazione al Convegno su "*Il concetto di Tributo*", svoltosi c/o Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II di Napoli in data 14/05/2007, sul sito www.innovazionediritto.unina.it

Amatucci A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, 2007

Amatucci A., *Trattato di diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2005.

Amatucci A., *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 717-742.

Amatucci F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, CEDAM, Padova, 1998.

Amatucci F., *Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinatamente nell'ambito dell'UE*, in Dir e Prat. Trib., 1996, II.

Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996.

Ballarino T., *Lineamenti di diritto comunitario*, IV ed., CEDAM, Padova, 1993.

Ballarino T. - Bellodi L., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, ESI, 1997

Bariatti S., *La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato tra ordinamento internazionale e ordinamento nazionale.*

Bariatti S., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Giuffrè, 1998

Basilavecchia M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enc. Dir. App.*, Giuffrè, 2001, 48 e ss.

Basilavecchia M., *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It. App.*, Utet, 1980, 153 e ss.

Bessone (a cura di), *Diritto giurisprudenziale*, Giappichelli

Bessone – Guastini (a cura di), *Materiali per un corso di analisi della giurisprudenza*, Cedam, 1994

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

Bosco S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, Diritto comunitario e degli scambi internazionali, 3/2001, p. 529

Burgio M., *La politica fiscale*, in Manuale di diritto comunitario, CEDAM, Padova, 2002.

Capotorti, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Tavole rotonde di diritto comunitario*, II, Giuffré, 1983.

D'Amati N., *Diritto tributario*, vol.1, Cacucci, Bari, 1999.

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. 1-2/2005 e n. 3/2005, www.innovazionediritto.unina.it

Evans A., *European Community law of State aid*, Clarendon Press, 1997

Fantozzi A., *Il Diritto Tributario*, Utet, 2003

Fantozzi A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6-bis/2003.

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

Fichera F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in Riv. di dir. fin. e sc. fin., 2003, I, p. 427.

Fichera F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Libertà e Convivenza*. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte, Napoli, 1999, p.637; e in *Riv. di diritto finanziario e di scienza delle finanze,* LVII, 1998, I, 97

Gallo F., *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rassegna Tributaria 6-bis*, 2003.

Gallo F., Relazione al Convegno su "*Il concetto di Tributo*", svoltosi c/o Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II di Napoli in data 14/05/2007, sul sito www.innovazionediritto.unina.it

La Rosa S., *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci A., Cedam., 1994, 401 e ss.;

La Rosa S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Treccani, 1989, 14 e ss.

La Rosa S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968.

La Rosa S., voce *Esenzione*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, 1966, XV, 567 e ss.

Liccardo G., *Le fonti comunitarie del diritto tributario* (*I 70 anni di Diritto e pratica tributaria*), in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, 2000, p. 227-256.

Liccardo G., *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Vol. I, Tomo I, Cedam, Padova, 1994.

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

Micossi S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale: elementi per un sistema comune*, in Giur. Imp., 2000, 5, pag. 1381-1399

Moschetti F., *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, Utet, 1987, 73 e ss.

Orlandi M., *Concorrenza fiscale in ambito europeo,* in Riv. S.S.E.F. , n. 2/2006, in www.rivista.ssef.it.

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.

Perrone Capano R., *Rassegna degli strumenti agevolativi e di coesione economico-sociale e limiti delle risorse disponibili nell'Europa a 25: prospettive evolutive*, in Innovazione e Diritto, n. 2/2004, in www.innivazionediritto.unina.it.

Perrone Capano R., *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, Rassegna Tributaria, 2001, fasc. 5 (ottobre), pag. 1319-1338.

Pinotti C., *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, 2000

Quadri S., *L'armonizzazione fiscale europea,* Giappichelli, 2000, p. 97 ss..

Roberti G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, CEDAM, 1997

Roccatagliata F., *Diritto tributario comunitario*, in Uckmar V., *Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, 2005

Russo P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. comun.*, 2004, 225 e ss.

Sacchetto C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, 2000, p. 801-828.

Sacchetto C., voce *Armonizzazione* in *Enciclopedia giuridica*, Roma,1994

Scaglione M. - Caruso B., *Nuove tendenze nella disciplina degli aiuti di stato nelle norme comunitarie*, Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2001, p. 383

Selicato P., *I nuovi strumenti di tutela fiscale nell'Unione Europea*, in *Boll. Trib.*, 2000, 21, Bti, pagg. 1525 e segg.

Strozzi G., *Gli aiuti di Stato*, in Adinolfi A., et al., *Diritto dell'Unione Europea*, Giappichelli, 2000

Tesauro G., *Diritto comunitario*, CEDAM, Padova, 1995.

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, UTET, 2004. **Uckmar V.**, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, Diritto e Pratica Tributaria, 1995, p.9/I

Vitale F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in Riv. di Dir. Trib., n. 7-8/2004, III, p. 141.

Vitale F., voce *Doppia imposizione* (a cura di), in Enc. Dir., Vol XIII

Zennaro R., *Agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Prov. sez. comm. Utet, 1987, 63 e ss..

La recente politica fiscale in tema di estero-vestizione. Un *reasonable and genuine link* "al limite", anche comunitario, ed un possibile corto circuito antielusivo

di Fabrizio Nieddu

La legge tributaria esplica i suoi effetti solo sul territorio nazionale. Essa si applica, quindi, di regola, ai soli presupposti che si verificano in tale ambito, a meno che, pur non essendo sul territorio, presentino un contatto effettivo con questo (*reasonable and genuine link*). L'imposta sul reddito delle società colpisce le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali sia residenti che non. Un ente è residente se, per la maggior parte di un periodo d'imposta, ha la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'ente residente, in aderenza al principio della tassazione mondiale, è assoggettato ad imposizione in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti. Il non residente, soltanto per quelli prodotti sul territorio.

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (cosiddetta *manovra-bis*) ha inserito due nuovi commi (5-*bis* e 5-*ter*) all'articolo 73 del D.p.r. 917 del 1986 (1), prevedendo una duplice ipotesi di presunzione di residenza nel territorio dello Stato per le società e gli enti non residenti. Una presunzione legale di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione e, quindi, della residenza fiscale di società ed enti, che inverte *ex lege* l'onere della prova del contrario.

Prescindendo da un riporto letterale delle norme citate e dell'articolo 2359 del codice civile (2), si può affermare che, a partire dal periodo d'imposta 2006, si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, le società estere che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali od enti commerciali residenti in Italia se, in alternativa: *a)* sono a loro volta controllate da soggetti residenti in Italia, comprese le persone fisiche (nel quale ultimo caso, occorre tener conto anche dei voti spettanti ai familiari e cioè al coniuge, ai parenti entro il terzo grado ed agli affini entro il secondo grado); *b)* sono amministrate da un consiglio di amministrazione ovvero da altro organo equivalente, composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia.

La previsione comporta che le società estere aventi tali caratteristiche sono assoggettate a tassazione in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti, salvo che venga fornita prova contraria di tale presunta estero-vestizione. La norma, infatti, persegue l'obiettivo di migliorare l'efficacia dell'azione di contrasto nei confronti di pratiche elusive

della specie, facilitando (e non di poco) il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva delle società. L'estero-vestizione della società consiste nella fittizia localizzazione della residenza fiscale in Paesi diversi da dove effettivamente risiede, di norma per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare di un regime impositivo più favorevole. Questo fenomeno, non solo italiano, è collegato al principio, proprio di vari Stati, della *world wide taxation* ed è consentito dalla evidente disarmonia esistente tra i diversi ordinamenti tributari nel campo dell'imposizione diretta.

Al di là dell'assoggettamento agli obblighi strumentali previsti dalla normativa italiana, anche sul piano sostanziale il soggetto che diviene residente vedrà variare il suo regime impositivo. Tra gli effetti principali quelli legati alle plusvalenze realizzate, agli interessi e ai canoni, agli utili di partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'Agenzia delle entrate è poi intervenuta "pesantemente" nel fornire ulteriori e consistenti chiarimenti sulla "portata" operativo della norma (3). Una prima rilevante precisazione è che la norma si applica anche in presenza di *sub-holding* estere. L'Agenzia, poi, sottolinea che i requisiti imposti dalla norma non precludono altre ipotesi di estero-vestizione, con la sola differenza che, in quest'ultimo caso, sarà l'Amministrazione ad assumerne l'onere della prova. La prova contraria delle presunzioni andrà fornita non solo a livello documentale (riunioni del consiglio di amministrazione presso la sede legale estera, assemblee dei soci tenutesi regolarmente presso la sede estera, ecc.), ma anche su di un piano reale, con la proposizione di elementi concreti da cui risulti che le decisioni operative strategiche, la stipulazione dei contratti e le operazioni finanziarie e bancarie siano effettivamente realizzate all'estero. Per quanto concerne eventuali collegamenti della norma con il regime delle CFC *(Controlled Foreign Companies),* l'Agenzia delle Entrate ha osservato che l'applicazione del comma 5-*bis* dell'art. 73 esclude il regime CFC. Ciò, in realtà, risponde ad un criterio meramente logico, atteso che, attraverso le presunzioni, non ci si trova più di fronte ad un soggetto estero, ma ad uno, per così dire, "nazionalizzato".

Ma l'aspetto forse più interessante è che l'Agenzia delle Entrate si preoccupa, fin da subito, di ritenere la nuova normativa conforme ai principi comunitari (4). In effetti, i timori dell'Agenzia appaiono in qualche modo più che fondati. Da subito, infatti, in dottrina, si sono formate alcune preoccupazioni in merito ai possibili conflitti delle nuove disposizioni con la normativa comunitaria e con la maggior parte delle Convenzioni contro

la doppia imposizione firmate dallo Stato italiano. Nella circolare, si ritiene, però, che la norma sia coerente con l'orientamento della Corte di Giustizia, secondo cui gli Stati membri sono liberi di determinare il criterio di collegamento di una società con il territorio dello Stato. Inoltre, la possibilità di fornire la prova contraria garantirebbe la valutazione *case by case* e dunque la proporzionalità della norma rispetto al fine perseguito, necessaria a mitigare, secondo la Suprema Corte, la portata generale delle disposizioni antielusive. Non si ritiene nemmeno che possano ravvisarsi profili di contrasto con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. La circolare, infatti, indica che queste ultime non interferiscono con i differenti criteri di collegamento soggettivo che ciascuno Stato seleziona per stabilire la residenza di un soggetto sul proprio territorio, limitandosi a indicare quali elementi e circostanze devono essere prioritariamente valutati in ipotesi di doppia residenza. L'effettiva sede della amministrazione è uno di questi elementi. Per di più, nella gran parte delle Convenzioni, esso è quello determinante per l'attribuzione della residenza di soggetti diversi dalle persone fisiche. La reale presenza della sede dell'amministrazione nell'uno o nell'altro ordinamento implica, poi, accertamenti di merito e diventa una mera questione di prova da valutare sulla base dei principi interpretativi, affermatisi a livello internazionale e rinvenibili nello stesso Commentario al Modello OCSE di Convenzione. Secondo la circolare, gli elementi su cui si fonda la presunzione introdotta dalla norma in esame si richiamano a questi principi, senza escludere che possano essere di volta in volta valutati altri aspetti o circostanze.

Tuttavia, la posizione dell'Amministrazione finanziaria ha lasciato e lascia perplessa parte della dottrina, anche e proprio per il richiamo a due sentenze della Corte di Giustizia europea del 1999 e del 2002 (vds. Nota 4), che, a contrari, appaiono non essere limitative del diritto di stabilimento e, ancor di più, sembrano proprio non consentire l'applicazione di disposizioni simili a quelle recentemente introdotte. Nel primo caso, infatti, si sancisce il diritto di un cittadino di uno Stato membro ad incardinare giuridicamente una società in un determinato ordinamento, in quanto ritenuto più vantaggioso sotto il profilo della *lex societatis*, e di esercitare la propria attività, anche in via esclusiva, in un diverso ordinamento. Pertanto, la prima sentenza richiamata dall'Amministrazione finanziaria italiana sembrerebbe un vero e proprio *boomerang* . Ancora più interessante è il caso della seconda sentenza citata dall'Agenzia delle Entrate. Infatti, la dottrina prende spunto proprio da questa sentenza per sostenere che la norma di cui al comma 5-*bis* dell'articolo 73 è in contrasto con l'art. 43 del Trattato CE (5), in quanto istituiva di un regime impositivo che non garantisce più il principio secondo cui i

cittadini di ciascuno Stato membro hanno la libertà di avviare attività economiche autonome in altro Stato membro. Secondo tale orientamento, la Corte di Giustizia europea intende sostenere che l'art. 43 del Trattato CE vieta qualunque disciplina nazionale che, non solo ostacoli la libertà di stabilimento, ma abbia anche un semplice effetto dissuasivo. Quindi, la norma di cui al comma 5-*bis* si porrebbe in contrasto con il principio della libertà di stabilimento sancito dagli artt. 43 e 48 del Trattato CE, in quanto non stabilisce dei limiti precisi alla sua attuazione e si applica indistintamente a tutti gli Stati membri, indipendentemente dal regime di tassazione adottato.

Dal punto di vista delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, l'art. 4 del Modello OCSE definisce il concetto di residenza quale luogo di direzione effettiva della società. Per sede di direzione effettiva, il paragrafo 24 del Commentario intende il luogo in cui sono prese le decisioni fondamentali necessarie per la gestione dell'impresa. A parere sempre di quella parte della dottrina, per così dire critica delle presunzioni introdotte, proprio il coordinamento con la norma convenzionale renderebbe inapplicabile la presunzione, laddove i soggetti esteri siano localizzati in Stati che hanno stipulato convenzioni con l'Italia. In tali casi, la norma presuntiva interna potrebbe essere contraddetta dalla norma speciale prevista dalla Convenzione, con chiara prevalenza di quest'ultima.

Su altro fronte, la disposizione di cui al comma 5-*bis* non sembra rendere più applicabile alle società estero-vestite la disciplina di cui all'articolo 37, comma 3, del D.p.r. 600 del 1973 (6) in tema di interposizione fittizia, in quanto sembra averla sostituita, nel caso di specie. Se si accede a questa ulteriore critica, ciò potrebbe provocare un "corto circuito" antielusivo, in quanto al posto dell'articolo 37 dovrebbe applicarsi la nuova norma, ma questa potrebbe divenire inapplicabile per contrasto con la Convenzione dello Stato estero del soggetto non residente. Chi propende per tale tesi, cita, a conferma di quanto esposto, una recente sentenza della Corte di Giustizia europea (7). Il caso è quello di una società irlandese controllata da una società inglese. L'Inghilterra intendeva obbligare la società irlandese a pagare la *corporation tax* inglese, in quanto riteneva la società estera residente sul suo territorio. Si applicava la legislazione britannica sulle società estere controllate (SEC) che prevede che siano tassati in Gran Bretagna i profitti di una società estera, di cui la casa madre inglese detiene più del 50 per cento. La Corte europea, pur premettendo che non ci si deve avvalere abusivamente del diritto comunitario, ha osservato che la circostanza di creare una società in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per sé un abuso

della libertà di stabilimento od una frode fiscale. Una misura nazionale che limiti questa libertà è di fatto illegittima e disapplicabile, potendosi giustificare, al più, solamente qualora sia diretta a prevenire una frode tributaria. E, sicuramente, l'esigenza di impedire la riduzione di gettito tributario, non può essere tra le ragioni imperative di interesse generale che uno Stato può addurre a giustificazione di una restrizione del principio della libertà di stabilimento. Quale *fulmen in clausola*, vale la pena ricordare che nella citata causa sono intervenuti ben 11 Governi, tra cui quello italiano.

BIBLIOGRAFIA

Società estere e presunzione di residenza ai sensi del D.L. n. 223/2006: artt. 43 e 48 del Trattato CE, Convenzioni contro le doppie imposizioni e disapplicazione della norma interna di cui al comma 5-bis dell'art. 73 del Tuir di Luca Del Federico (in "il fisco" n. 41 del 6 novembre 2006, pag. 1-6367).

Il nuovo regime presuntivo di localizzazione per le società esterovestite di Dario Leone (in "il fisco" n. 38 del 16 ottobre 2006, pag. 1-5977).

Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società "esterovestite" e rapporto con le Convenzioni internazionali di Ennio Vial (in "il fisco" n. 35 del 25 settembre 2006, pag. 1-5484).

D.L. n. 223/2006: la presunzione di residenza in Italia di Saverio Capolupo (in "il fisco" n. 33 dell'11 settembre 2006, pag. 1-5069).

"Il diritto tributario"di Fantozzi Augusto, UTET edizione 2003.

"Compendio di diritto tributario di Tesauro Francesco, UTET edizione 2003.

Note

(1) art. 73 (ex art. 87), Soggetti passivi. (Testo in vigore dal 01/01/2008). "[omissis] *5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.*

5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5."

(2) Art. 2359, Società controllate e società collegate. (Testo in vigore dal 14/01/2005). *"Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati."

(3) Circolare n. 28 del 4 agosto 2006 dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale Normativa e Contenzioso. "Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti.", punto 8 "società ed enti estero vestiti (art.35, commi 13 e 14)".

(4) Circolare n. 28 del 4 agosto 2006 dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale Normativa e Contenzioso. "Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti.", punto 8.4 "Compatibilità con il Trattato dell'Unione europea e con le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia". *"Sotto il profilo della compatibilità comunitaria, la norma è coerente con l'orientamento della Corte di Giustizia, che nella sentenza Centros (Causa C-81/87) ha affermato il principio secondo cui gli Stati membri sono liberi di determinare il criterio di collegamento di una società con il territorio dello Stato. Principio che risulta, indirettamente, confermato anche dalla più recente sentenza emessa nella Causa C-208/00, relativa ad una controversia concernente una società olandese che, in base all'ordinamento tedesco, era stata considerata residente in Germania a partire dal momento in cui le sue quote di maggioranza erano state acquistate da cittadini ivi residenti.* [omissis] *Né si ravvisano profili di contrasto con le convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate dall'Italia. Queste ultime, infatti, non interferiscono con i differenti criteri di collegamento soggettivo che ciascuno Stato seleziona per stabilire la residenza di un soggetto sul proprio territorio, limitandosi a*

indicare quali elementi e circostanze devono essere, prioritariamente, valutati in ipotesi di doppia residenza. L'effettiva sede della amministrazione è uno di questi elementi."

(5) Art. 43 del Trattato che istituisce la Comunità europea. (a seguito alle modifche apportate dal Trattato di Nizza, pubblicata nella G.U.C.E. n. C 325 del 24.12.2002). "Libertà di stabilimento". (Testo in vigore dal 01/02/2003). *"Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate.* [omissis] *La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonchè la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 48, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini.* [omissis] *"*

(6) art. 37 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, "Controllo delle dichiarazioni."(Testo in vigore dal 01/01/2008). "[omissis] *In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti,che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona."*

(7) Causa c-196/04 del 12 settembre 2006 della Corte di Giustizia europea. "*Having regard to that objective of integration in the host Member State, the concept of establishment within the meaning of the Treaty provisions on freedom of establishment involves the actual pursuit of an economic activity through a fixed establishment in that State for an indefinite period (see Case C-221/89* Factortame and Others *[1991] ECR I-3905, paragraph 20, and Case C-246/89* Commission v United Kingdom *[1991] ECR I-4585, paragraph 21). Consequently, it presupposes actual establishment of the company concerned in the host Member State and the pursuit of genuine economic activity there. It follows that, in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory* [omissis] *articles 43 EC and 48 EC must be interpreted as precluding the inclusion in the tax base of a resident company established in a Member State of profits made by a controlled foreign company in another Member State, where those profits are subject in that State to a lower level of taxation than that applicable in the first State, unless such inclusion relates only to wholly artificial arrangements intended to escape the national tax*

normally payable. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives that controlled company is actually established in the host Member State and carries on genuine economic activities there."

L'obbligo di motivazione in relazione alla valutazione di prove concorsuali: opzioni giurisprudenziali e legislative a confronto

di Alessandro Auletta

Sommario: 1. Introduzione; 2. Se l'obbligo de quo si riferisca solo agli atti provvedimentali in senso stretto ovvero riguardi anche gli atti di valutazione ed idoneazione compiuti da una Commissione esaminatrice; 3. La questione relativa al "grado di robustezza" della motivazione nel caso considerato. Le tre distinte tesi; 4. La tesi dell'insufficienza, ai fini dell'art. 3 della l. 241/90, di un giudizio espresso in termini meramente numerici; 5. La contrapposta tesi del Consiglio di Stato; 6. Le tesi "intermedie" del C.d.S. e di alcuni TAR; 7. La Corte Costituzionale "glissa" sulla questione. Considerazioni sulla incostituzionalità del diritto vivente 8. Il concorso notarile ieri ed oggi. In particolare: considerazioni sull'art. 11 del d.lgs. 166/06 ; 9. La l. 111/07 sul concorso a magistrato ordinario. In particolare: l'" interpretazione autentica "dell'art. 3 della l. 241/90 in relazione alla valutazione degli elaborati concorsuali; 10. Brevi osservazioni sulla c.d. dequotazione del vizio motivazionale. 11. Conclusioni.

1. La tematica dell'obbligo di motivazione in relazione alla valutazione di elaborati concorsuali è particolarmente ricca di risvolti problematici. Infatti, va in primis rilevata la sostanziale difformità tra la giurisprudenza di alcuni TAR e quella del Consiglio di Stato in relazione al c.d. "grado di robustezza" della motivazione, vertente sulla questione se sia sufficiente, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di cui all'art. 3 della l. 241/90, una valutazione espressa in termini meramente numerici (ovvero l'indicazione del voto, accompagnata dalla possibilità di consultare i criteri generali di valutazione predeterminati dalla Commissione, così da rendere possibile un controllo sulla corretta applicazione di essi con riguardo al singolo elaborato, come ritiene la giurisprudenza consolidata del C.d.S.) oppure se sia necessario un quid pluris, individuato nella formulazione di un giudizio "letterario" che valga a chiarire i pregi ed i difetti dell'elaborato, come ritenuto da alcuni TAR (vedi amplius par. 4). In posizione intermedia tra i due orientamenti prima ricordati, la soluzione accolta in una sentenza del Consiglio di Stato ed in una del TAR della Puglia (vedi amplius par. 6) per cui, pur non essendo necessaria, ai fini dell'art. 3 della l. 241/90, la stesura di un giudizio analitico extranumerico, sarebbe opportuna, perché sia rispettato in subiecta materia l'obbligo motivazionale, l'apposizione di glosse a margine dell'elaborato tali da consentire l'individuazione delle parti non valutate positivamente dai Commissari, unitamente alla formulazione dettagliata dei criteri generali di valutazione.

A complicare ulteriormente la situazione concorre l'eterogeneità delle normative su alcuni dei più importanti concorsi pubblici in relazione al punto che si va esaminando: se, infatti, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 166/06 (recante la disciplina del concorso notarile) il giudizio di non idoneità va motivato, di contro a quello di idoneità, per cui il punteggio vale motivazione, per il concorso a magistrato ordinario (la cui disciplina è oggi dettata dalla l. 111/07) l'insufficienza è motivata con la sola formula << non idoneo >>. Tutto ciò prelude ad una disparità di trattamento tra concorrenti maggiormente garantiti ed altri che devono accontentarsi (perché così dispone la legge) di una motivazione più esile, per non dire evanescente. Il tema tocca anche tematiche di rilievo costituzionale, come quella del diritto di agire in giudizio a tutela delle proprie situazioni giuridiche soggettive (art. 24 Cost.) e quella relativa ai canoni di buon andamento ed imparzialità cui deve essere improntata l'azione amministrativa (art. 97 Cost.), ed induce anche a soffermarsi (sia pure brevemente) sul recente dibattito relativo alla c.d. dequotazione del vizio motivazionale a vizio meramente formale.

2. In primo luogo va esaminata la disciplina sull'obbligo di motivazione recata dalla l. 241/90 [1]. Dispone, quindi, il citato art. 3 che: "ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo [...]". Il tenore letterale della norma sembra onnicomprensivo e totalizzante e dunque deve ritenersi definitivamente superato il più risalente orientamento dottrinale [2] che ricollegava l'obbligo motivazionale solo ai provvedimenti in senso stretto, non ricomprendendovi "i giudizi delle Commissioni esaminatrici che, a seguito di prove d'esame o di valutazione di titoli, dichiarano l'idoneità o l'inidoneità degli aspiranti ad un titolo di studio, ad un pubblico impiego, ecc. [3] ". Peraltro, qualora residuassero dei dubbi dalla lettura dell'incipit "ogni provvedimento amministrativo", non si potrebbe che risolvere la questione della riferibilità dell'obbligo de quo anche agli atti di valutazione ed idoneazione compiuti da una Commissione giudicatrice in senso positivo leggendo il successivo inciso "compresi quelli concernenti [...] lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale". Ogni provvedimento, dunque, prescindendo dal suo contenuto effettivamente decisionale,

---

[1] Va, già in prima battuta, avvertito che la forma di garanzia per il destinatario del provvedimento di cui si discute non è irrotta ex abrupto nel nostro ordinamento con l'entrata in vigore della legge 241 del 1990. Infatti: a) un vasto orientamento giurisprudenziale aveva già prima di tale riforma riconosciuto la necessità della motivazione per un'ampia gamma di provvedimenti amministrativi; (Cons. St., IV sez. n. 230/1979 e Cons. St., VI sez. n. 748/1980 – reperibili su www.giustizia-amministrativa.it - relativamente alla categoria degli atti discrezionali) b) va pure ricordato che nel regime previgente al 1990 la legge talvolta richiedeva espressamente ed in casi specifici l'adempimento dell'obbligo motivazionale (" con provvedimento motivato "). Per questi motivi, l'" effetto utile "dell'art. 3 è proprio quello di avere positivizzato e generalizzato l'obbligo di cui si discute.

[2] Riferibile a Virga. P. Il provvedimento amministrativo, Milano, II ed., 1972; in senso opposto si veda la più recente dottrina come, ad. es., Cerulli Irelli V., Corso di diritto amministrativo, Torino, 2001, p. 486.
[3] Landi G., Potenza G., Italia V., Manuale di diritto amministrativo, Milano XI ed. 1998, p. 234.

deve esplicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione in relazione alle risultanze istruttorie [4].

3. Sgombrato il campo da questa questione preliminare, è opportuno entrare nel vivo della discussione e dare conto dell'annoso dibattito (soprattutto giurisprudenziale) sul "grado di robustezza" che deve presentare la motivazione della valutazione di un elaborato concorsuale perché sia adempiuto l'obbligo di cui all'art. 3 della legge sul procedimento. Come detto, le tesi che si contendono il campo sono tre, così classificabili: a) la tesi dell'insufficienza di una mera valutazione numerica ai fini dell'obbligo motivazionale; b) la tesi della sufficienza del giudizio numerico, accompagnato dalla possibilità per il candidato di ricostruire per relationem (cioè, confrontando l'elaborato corretto con i criteri di valutazione predeterminati in via generale dalla Commissione esaminatrice), l'iter logico-argomentativo seguito dai Commissari ai fini dell'attribuzione del punteggio medesimo; c) le tesi intermedie che suggeriscono soluzioni quali la formulazione dettagliata e puntuale dei criteri di valutazione fissati in via preliminare dalla Commissione in una con l'apposizione di glosse a margine dell'elaborato corretto che valgano a mettere il candidato in condizioni di conoscere gli aspetti di esso che non sono stati valutati positivamente (C.d.S., VI sez., n. 2331/2003; TAR Puglia, Lecce, sez. I, n. 1314/2000).

4. A favore della prima tesi militano alcune sentenze dei TAR (in particolare: TAR Liguria, sez. II, n. 310/01 e TAR Veneto, sez. I, n. 2307/2006 [5], confermativa, quest'ultima, di un consolidato orientamento della giurisprudenza di quello stesso tribunale [6]). Con specifico riferimento alla citata decisione del Giudice veneto, si colgono dalla lettura della motivazione della sentenza, alcuni interessanti spunti di riflessione. Benché, infatti l'attività di valutazione sia tradizionalmente ascrivibile all'area della c.d. discrezionalità tecnica (una qualificazione, questa, che impedisce di valutare l'operato della Commissione giudicatrice alla stregua di un'attività schiettamente provvedimentale), ciò nondimeno l'indicazione del voto, da intendersi come esito della suddetta valutazione, deve essere arricchita con un giudizio analitico che metta il candidato in condizioni di conoscere l'iter logico-giuridico seguito dai commissari nell'attribuzione del punteggio, tanto più se questo è insufficiente a garantire il superamento della prova. Nella decisione in commento, il giudice di primo grado, dando atto della consolidata giurisprudenza del Consiglio di Stato in senso difforme, ha ritenuto violato l'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo, siccome il provvedimento idoneativo (graduatoria, provvedimento di idoneità od inidoneità), facendo richiamo per relationem alla valutazione espressa in termini meramente numerici, sarebbe di fatto un provvedimento

[4] In tal senso, anche Cerulli Irelli V., op. ult. cit.
[5] Reperibili sul portale www.lexitalia.it
[6] Vedi, in merito, TAR Veneto n. 1439/2001; TAR Veneto n. 137/2002; TAR Veneto n. 3450/2003, su www.giustizia-amministrativa.it.

privo di motivazione e ciò in stridente contrasto con il tenore letterale della norma che si assume violata. Il TAR Veneto ha, inoltre, ritenuto violato l'art. 12, comma primo, del d.p.r. n. 487/1994, come modificato nel 1996 col d.p.r. n. 693, che impone alle Commissioni giudicatrici l'obbligo di stabilire i criteri e le modalità di valutazione delle prove concorsuali al fine di assegnare il punteggio alle singole prove. Tale adempimento, con cui si attua un'autolimitazione dei poteri dei Commissari in relazione alla correzione degli elaborati, implicherebbe anche quello di spiegare come il criterio generale sia stato applicato nel caso concreto: diversamente tra il momento della fissazione del criterio (nella funzione di autolimitazione prima descritta) e la sua applicazione nel caso concreto sussisterebbe un vuoto tale da vanificare la stessa predisposizione dei criteri (pure la modifica del 1996, nel punto in cui ha espunto l'obbligo di motivare i punteggi, risulterebbe, altrimenti opinando, difficile da spiegare). C'è di più: come argomento ad adiuvandum, il Collegio ha ricordato che l'art. 9 del d.p.r. n. 220/2001, in materia di concorsi per il personale non dirigenziale del Servizio sanitario nazionale, prevede che: "la commissione, alla prima riunione, stabilisce i criteri e le modalità di valutazione, da formulare nei verbali, delle prove concorsuali ai fini della motivazione dei punteggi attribuiti alle singole prove". Tutto ciò confermerebbe l'opzione interpretativa privilegiata dal TAR del Veneto. Commentando la sentenza in parola, una parte della dottrina [7] ha messo in luce come, ad argomentare in senso contrario alla tesi che si va esponendo, risulterebbe privo di senso anche il diritto d'accesso agli elaborati concorsuali, visto che "non si vede a cosa possa tornare utile ottenere una copia di un elaborato concorsuale, se poi non possono essere conosciuti i criteri di valutazione e le valutazioni stesse, nonché le reali motivazioni che hanno indotto la Commissione ad attribuire all'elaborato medesimo un voto negativo".

Pare evidente che ai partigiani di questa opzione interpretativa dell'art. 3, in relazione alla valutazione di prove di concorso, stiano particolarmente a cuore le esigenze di tutela dei candidati esclusi, il cui diritto di agire in giudizio per tutelare la propria situazione di interesse legittimo (artt. 24 e 113 Cost.), diversamente opinando, sarebbe inevitabilmente compresso, piuttosto che quelle, pure apprezzabili, di celerità dei lavori delle Commissioni, che, in alcuni tipi di concorso, hanno l'incombenza di correggere una mole notevole di elaborati, con la conseguenza che, ove fosse necessaria la stesura di un giudizio "letterario" individuale, i tempi di correzione si allungherebbero ulteriormente. Tali considerazioni traspaiono da TAR Liguria, II sez., n. 310/2001, dove si fa accenno anche al rischio che, a ritenere motivata la valutazione espressa solo in termini numerici, finirebbe con lo scricchiolare anche il principio di buon andamento ed imparzialità di cui all'art. 97 Cost. (va doverosamente precisato, peraltro, che nel caso controverso era mancata perfino la predisposizione di criteri generali attinenti alle modalità di

[7] Carparelli O., Valutazione delle prove scritte nei concorsi pubblici: motivare necesse est. In www.lexitalia.it

valutazione). Dello stesso avviso anche autorevole dottrina (Virga [8]) che, contestando la diversa soluzione accolta in Consiglio di Stato, ha discusso della sostanziale violazione del "diritto del candidato a conoscere in quali errori od inesattezze sia incorso o comunque le ragioni per le quali lo svolgimento non sia stato ritenuto esatto o sufficiente".

Al di là delle argomentazioni giuridiche che militano (o militerebbero) a sostegno di tale tesi, altra parte della dottrina [9] mette in luce quella che potrebbe chiamarsi la funzione pedagogica del giudizio analitico, nel punto in cui questo, diversamente dal semplice voto numerico, valendo a sviscerare i pregi ed i difetti dell'elaborato, consentirebbe al candidato escluso di conoscere quali sono i profili della materia di concorso da approfondire se intende ripetere in futuro la prova con migliori risultati. Tuttavia l'allungamento dei tempi di correzione si risolve, a ben vedere in uno spreco di risorse per la società, giacché il laureato capace e meritevole, magari privo dei mezzi economici necessari ad affrontare la preparazione dei più prestigiosi concorsi pubblici, potrebbe alla lunga optare per una soluzione occupazionale più "semplice" ma meno in linea con le sue personali aspirazioni (e capacità). Va pure detto che il giudizio analitico di cui si discute potrebbe non essere da solo idoneo ad assolvere alla funzione di garanzia sottesa all'istituto di cui all'art. 3 della l. 241/90, nel momento in cui, proprio a causa dell'esagerata mole di lavoro che grava sulle Commissioni esaminatrici, c'è il rischio che esso possa risolversi in un "giudizio preconfezionato", ovvero in una sorta di "clausola di stile" priva del tutto o quasi della capacità di esplicare l'iter di formazione della valutazione del singolo elaborato, benché formalmente tale da assolvere all'obbligo motivazionale inteso nel senso ampio di cui si è andato discutendo.

5. Diversa è la tesi accolta dalla giurisprudenza consolidata del Consiglio di Stato [10] che ha a più riprese ritenuto la sufficienza, perché sia integrato l'obbligo di motivazione di cui all'art. 3 con riguardo al caso considerato, di un giudizio meramente numerico, non occorrendo un quid pluris in grado di fornire al candidato escluso ulteriori elementi conoscitivi per comprendere le ragioni della valutazione negativa dell'elaborato. In una recente decisione, per esempio, i Giudici di Palazzo Spada hanno precisato che la motivazione espressa numericamente "oltre a rispondere ad un evidente criterio di economicità dell'azione amministrativa di valutazione, assicura la necessaria chiarezza sulle valutazioni di merito compiute dalla Commissione e sul potere amministrativo da queste ultime espletato". Inoltre, tale tipo di valutazione "esprime e sintetizza il giudizio tecnico discrezionale della Commissione, contenendo in sé la sua stessa motivazione

[8] Virga P., Motivazione del voto negativo delle prove d'esame, in www.lexitalia.it
[9] Benigni A., Obbligo di motivazione e pubblici esami: la parola passa alla Corte Costituzionale, in www.lexitalia.it
[10] Vedi, tra le molte sentenze che esprimono tale orientamento: C.d.S., sez. V n. 163/98; sez IV n. 543/98 e n. 14/99; sez. V n. 5073/00, per la quale vedi nel testo; sez. IV n. 5635/01, n. 2926/02, n.1162/03, n. 8320/03, n. 2881/04, e n. 900/05, in www.lexitalia.it.

senza bisogno di ulteriori spiegazioni e chiarimenti[11]". Il giudizio meramente numerico, infatti, lungi dall'essere il frutto di una valutazione arbitraria e capricciosa, vale ad applicare al singolo elaborato i criteri di correzione delle prove ritualmente predefiniti dalla Commissione, essendo una "formula sintetica, ma eloquente, che esterna puntualmente la valutazione tecnica[12]" da essa compiuta. Attraverso il collegamento tra giudizio numerico afferente al singolo elaborato e criteri generali prefissati dalla Commissione, il candidato sarebbe messo in condizioni di ricostruire, seppure per relationem, l'iter logico seguito dai Commissari nell'attribuzione del punteggio, potendosi semmai richiedere una motivazione "più robusta" a fronte di casi affatto particolari: l'esempio proposto è quello di un contrasto assai rilevante tra i punteggi attribuiti da singoli componenti della Commissione, tale da configurare "un'apparente contraddittorietà intrinseca del giudizio complessivo[13]". Tutto ciò vale, ad avviso del Consiglio di Stato, anche dopo l'entrata in vigore della legge 241 del 1990 siccome il voto non è "una sorta di dispositivo di cui occorre fornire la motivazione", ma "reca in sé la propria motivazione[14]". La tutela delle posizioni giuridiche soggettive dei concorrenti (dunque, la possibilità di aggredire la valutazione che si assume illegittima) è garantita attraverso la predisposizione dei suddetti criteri, la cui fissazione costituisce, nelle procedure de quibus, il precipitato del principio di trasparenza [15].

Come si è anticipato, il consolidato orientamento dei giudici di Palazzo Spada è stato fortemente contestato, visto che l'affermazione per cui il voto costituirebbe l'implicita e sintetica motivazione della valutazione è "affermazione tanto perentoria, quanto indimostrata ed indimostrabile e perciò insoddisfacente[16] ". Infatti, pur trattandosi nel caso di specie di valutazioni tecnico-discrezionali (relativamente alle quali il sindacato del g.a. non ha l'estensione di quello che riguarda l'esercizio della discrezionalità amministrativa pura), ciò nondimeno è necessario che tali valutazioni "abbiano, pur se ristretta e filiforme, una motivazione (che non sia solo formale, come l'apposizione di una cifra numerica) [...] allo scopo che non vi siano <<zone franche>> sottratte al sindacato di legittimità del g.a.[17]". Né pare decisiva la controdeduzione dei giudici d'appello incentrata su una distinzione tra provvedimenti in senso stretto (che necessitano della motivazione analitica) e atti di giudizio conseguenti a valutazioni (che sfuggirebbero a

---

[11] C.d.S., sez. V, n. 2335/06, in www.giustizia-ammiinistrativa.it.
[12] C.d.S., V sez., n. 5073/00 in www.giusitizia-amministrativa.it.
[13] C.d.S., VI sez., n. 14/99 in www.giustizia-amministrativa.it.
[14] C.d.S., IV sez., 5635/01 in www.giustizia-amministrativa.it
[15] Una parte della dottrina, tuttavia, dubita che nei c.d. mega-concorsi i criteri di valutazione predeterminati in via generale siano applicati uniformemente, e ciò a causa della frequente articolazione della Commissione esaminatrice in sottocommissioni non sempre presiedute dal Presidente, per cui "la garanzia del rispetto dei suddetti criteri non è in alcun modo raggiungibile "(così Palma G., Valutazione delle prove scritte di concorso ed obbligo di motivazione, in www.lexitalia.it, n.6/07). Anche la giurisprudenza (TAR Lazio, sez. I, n. 6825/01, in www.giustizia-amministrativa.it,) ha palesato la necessità che le sottocommissioni siano effettivamente presiedute dal Presidente in funzione delle esigenze di uniformità delle valutazioni prima descritte.
[16] TAR Lombardia, sez. I, 3025/98 in www.lexitalia.it.
[17] Palma G., Valutazione delle prove scritte, op. cit. .

tale obbligo), che la dottrina più recente sembra avere superato (per i riferimenti bibliografici, si veda retro: nota 2). E'da rilevare infatti, come detto in apertura (par. 2), che il tenore letterale dell'art. 3 della legge sul procedimento sia piuttosto chiaro nell'assoggettare i provvedimenti amministrativi, compresi quelli relativi allo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, all'adempimento dell'obbligo di indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria", per cui è legittimo dubitare (sulla scia della giurisprudenza di vari TAR, per cui vedi retro) che la "motivazione implicita" sottesa alla votazione sia sufficiente a fornire al candidato escluso il predetto supporto conoscitivo, in funzione dell'esigenza di valutare la ragionevolezza delle scelte della P. A.

In quest'ottica sono da segnalare le argomentazioni di cui ad una recente sentenza del TAR del Veneto [18] (che da anni ormai "si batte" per la causa di una motivazione più robusta, cioè non limitata alla sola indicazione del voto) per cui il punteggio numerico costituisce esternazione del risultato e non già della motivazione del giudizio operato dalla Commissione esaminatrice: "chi consegue un voto negativo espresso con un punteggio non è messo in condizioni, infatti, di conoscere i motivi del voto negativo: non è dato comprendere, quindi, come l'attribuzione di un punteggio numerico possa costituire l'adempimento dell'obbligo di motivazione". C'è di più: pare ragionevole ritenere che l'indicazione delle parti poco convincenti dell'elaborato e la sottolineatura degli errori e delle insufficienze relative non sia un "comportamento inesigibile da parte delle Commissioni esaminatrici[19]", anche quando il numero dei candidati sia cospicuo.

Tuttavia, in TAR Campania, Napoli, sez. V, n. 2370/2000 [20] , il ricorso basato, tra le altre cose, sulla asserita violazione dell'art. 3 della legge sul procedimento in caso di valutazioni espresse in termini semplicemente aritmetici, viene respinto perché "la votazione è di per sé idonea ad esplicitare compiutamente, in maniera sintetica, ma non per questo meno eloquente (sic!, nds), il giudizio maturato dalla Commissione in ordine al valore da attribuire alle prove d'esame sostenute dai vari candidati. Infatti, (prosegue il giudice di primo grado in questa parafrasi ad litteram della giurisprudenza del C.d.S., nds) il voto non costituisce una sorta di dispositivo di cui occorra fornire la motivazione, ma esprime esso stesso, in forma numerica, la valutazione compiuta sull'apprezzamento delle singole prove e nella loro reciproca comparazione ai fini dell'inserimento dei concorrenti nella graduatoria finale del procedimento concorsuale".

In sostanza, il richiamo alla suddetta sentenza del Tar campano vale a spiegare come, con tutta probabilità, la soluzione accolta in Consiglio di Stato non sia dettata da

[18] TAR Veneto, sez. I, n. 137/02 in www.giustizia-amministrativa.it.
[19] TAR Veneto, ult. cit., ibidem.
[20] Reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

una reticenza di tale Supremo Organo di giustizia ad attuare il revirement di un orientamento che dura da un momento storico antecedente all'entrata in vigore della legge 241, ma come, invece, del problema prospettato siano effettivamente ipotizzabili due diverse (e contrapposte) soluzioni che finiscono con l'essere inesorabilmente legate alle preferenze di ciascuno in ordine alla modalità di bilanciamento dei vari interessi sottesi allo svolgimento ed alla (spedita) conclusione di una procedura concorsuale.

A proposito dell'orientamento del Massimo Organo della giustizia amministrativa è doveroso sottolineare la seguente anomalia: relativamente a procedure di selezione interne per titoli per la nomina a qualifiche sopraordinate (il caso di specie è quello della nomina di ministri plenipotenziari di seconda classe) il C.d.S. ha rilevato che la motivazione deve dare conto dei più importanti passaggi del ragionamento dell'autorità che provvede (C.d.S., sez. IV, n.394/93 [21]), mentre a proposito di scrutini per merito comparativo i giudici di Palazzo Spada hanno ripetutamente affermato che "è illegittimo lo scrutinio quando l'amministrazione abbia seguito un metodo che si sostanzia in una serie di passaggi astratti disancorati da qualsiasi riferimento alle ragioni che concretamente dovrebbero sia giustificare l'aggettivazione utilizzata che il punteggio che tale aggettivazione ha determinato[22]". Non si comprende, infatti, la ragione della disparità di trattamento, in relazione al grado di robustezza della motivazione, tra i procedimenti di selezione interni, di cui alla sopra citata giurisprudenza, da un lato, ed i concorsi pubblici per esami ed i procedimenti idoneativi, dall'altro, vista la sostanziale assimilabilità delle due fattispecie.

6. Una soluzione, che può dirsi intermedia tra le due prima prospettate, è quella offerta da TAR Puglia, Lecce, sez. I, n. 1314/00 e C.d.S., sez. VI, n. 2331/03 [23]. Quest'ultima decisione fu salutata da parte di qualcuno [24] come "il primo vero e proprio revirement positivo rispetto al tradizionale e consolidato orientamento" del C.d.S., benché poi gli interessanti spunti offerti da tale pronuncia non abbiano avuto seguito nella successiva giurisprudenza del giudice di secondo grado, anzi, siano stati frontalmente contraddetti da successive decisioni di quest'ultimo [25] .

La sentenza, affrontando funditus l'annosa questione di cui qui si discorre, mette chiaramente in luce la "spaccatura" tra la soluzione accolta dai TAR (in particolar modo quello del Veneto) e quella accolta da una monolitica giurisprudenza del C.d.S., per arrivare alla conclusione che la questione va risolta "non già in astratto, ma in concreto, avendo riguardo ad una serie di aspetti, tra cui soprattutto la tipologia dei criteri di

[21] Vedi in www.giustizia-amministrativa.it.
[22] C.d.S., sez. IV n. 1148/1993 e n. 408/1994, sempre in www.giustizia-amministrativa.it.
[23] Reperibili, rispettivamente, su www.giust.it e www.giustizia-amministrativa.it..
[24] Carparelli O., Valutazione delle prove scritte, op. cit.
[25] Vedi, infatti, C.d.S., sez VI, n. 659/04, reperibile su www.giustizia-amministrativa.it, curiosamente adottata dalla stessa sezione da cui proveniva il momentaneo revirement di cui al testo.

massima fissati dalla Commissione, risultando sufficiente il punteggio soltanto dove i criteri siano predeterminati rigidamente e insufficiente nel caso in cui si risolvano in espressioni generiche". In pratica, se pure non sono necessarie diffuse esternazioni extranumeriche relative al contenuto dell'elaborato, si richiederebbe quanto meno l'indicazione di elementi che valgano a spiegare e chiarire la valenza del punteggio aritmetico. Ciò discende, argomenta il Giudice d'appello, "dall'ineludibile principio di trasparenza cui l'intera attività amministrativa deve conformarsi". Successivamente viene assegnato un valore non decisivo all'argomento (superato già dalla più recente dottrina, ma costantemente utilizzato dal C.d.S. per spiegare la tesi della sufficienza del giudizio meramente numerico) vertente sull'asserita natura non provvedimentale dei giudizi valutativi, posto che, essendo gli atti di idoneazione (ad es. la graduatoria) motivati per relationem attraverso il richiamo agli atti del procedimento (tra cui quelli di valutazione), escludere l'obbligo di motivazione per tali atti valutativi equivarrebbe ad "espungere la motivazione dall'intero ambito di questi procedimenti", e ciò in aperto contrasto con quanto esplicitamente richiesto dal legislatore (l'obbligo di motivazione riguarda ogni provvedimento amministrativo, "compresi quelli relativi allo svolgimento dei pubblici concorsi"). Risulterebbe pure frustrata, ad avviso della VI sez. del C.d.S. (in questa isolata occasione), la ratio sottesa all'art. 12 del d.p.r. n. 487/1994 che, nell'imporre alle Commissioni esaminatrici l'obbligo di stabilire i criteri e le modalità di valutazione delle prove concorsuali, richiederebbe alle stesse di motivare, magari sinteticamente, come del criterio generale si sia fatta applicazione nel caso particolare: diversamente opinando, l'obbligo di predisposizione dei criteri "non avrebbe ragion d'essere".

Sarebbe in gioco, rileva il Giudice, pure il principio (costituzionalmente sanzionato) per cui dovrebbe essere sempre assicurato un sindacato giurisdizionale sulla ragionevolezza, la coerenza e la logicità delle scelte della P.A. (anche in ordine alla valutazione delle prove concorsuali): in assenza di una esplicita esternazione delle ragioni che hanno spinto la Commissione ad esprimere un giudizio negativo, sarebbe infatti difficile per il candidato escluso articolare adeguatamente la sua difesa. Bisogna, infatti, che a quest'ultimo sia riconosciuto "il diritto di conoscere gli errori, le inesattezze o le lacune in cui la Commissione ritiene sia incorso, sì da poter valutare la fruibilità del ricorso giurisdizionale".

Per questi motivi si suggerisce la soluzione intermedia di cui s'è detto. Il giudizio numerico non basta da solo, occorrendo che siano enucleati ulteriori elementi sulla cui base sia possibile ricostruire ab externo la motivazione del giudizio valutativo, come l'indicazione puntuale e dettagliata dei criteri di valutazione predeterminati dalla Commissione unitamente all' "apposizione di note a margine dell'elaborato, o, comunque, di segni grafici che consentano di individuare gli aspetti della prova non valutati positivamente". Per la VI Sezione la soluzione articolata varrebbe a coniugare, da un lato, le esigenze di speditezza dei lavori delle Commissioni esaminatrici (reiteratamente poste

a fondamento dell'orientamento restrittivo del C.d.S.) e, dall'altro, le esigenze di trasparenza dell'azione amministrativa e di tutela del candidato escluso, cui si faceva pocanzi richiamo. Infatti: "la mera sottolineatura dei brani censurati o l'indicazione succinta delle parti della prova contenenti lacune, inesattezze o errori non pare rappresentare, anche nelle procedure caratterizzate dall'elevato numero dei candidati, un comportamento inesigibile dai componenti delle Commissioni giudicatrici", in quanto inidoneo, di per sé, a pregiudicare l'efficienza e la celerità delle operazioni di correzione.

7. Attesa, quindi, la persistente difformità tra la giurisprudenza dei TAR (o di una buona parte di essi) e quella del Consiglio di Stato, va rilevato che, in varie occasioni, la Corte Costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sulla ritenuta violazione degli artt. 3, 24, 97 e 113 Cost. sottesa alla già illustrata tesi restrittiva del C.d.S. in merito all'obbligo di motivazione delle valutazioni concorsuali. La vicenda dischiude due interessanti scenari, segnatamente: 1) la questione, di cui s'è già discusso ampiamente, della sufficienza, ai fini dell'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo, di un giudizio espresso in termini puramente aritmetici; 2) la questione della sindacabilità, da parte della Corte Costituzionale non già di una disposizione di legge che si assume contraria ad una norma fondamentale, ma di una particolare interpretazione della legge, che si assume lesiva o elusiva di garanzie presidiate a livello costituzionale.

Partendo dall'assunto che il consolidato orientamento del C.d.S. costituirebbe in materia "diritto vivente", il TAR Lombardia, Milano, sez. III, ord. 135/00 [26], ha investito del giudizio di legittimità costituzionale di tale diritto vivente il giudice delle leggi, poiché, di fronte alla costante riforma delle sentenze dei TAR da parte del giudice di secondo grado, non rimaneva altra strada da percorrere se non assumere la violazione, sottesa a tale interpretazione della normativa conferente, di vari principi costituzionali: in particolare, quello di buon andamento ed imparzialità, di cui all'art. 97 Cost., e quello della piena tutelabilità giurisdizionale dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi, di cui agli artt. 24 e 113 Cost.

La Corte Costituzionale, con ordinanza n. 466/2000, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 della legge 241/90, assumendo che essa, piuttosto che essere diretta alla risoluzione di un dubbio di costituzionalità (ex art. 134 Cost.), sarebbe un "improprio tentativo di ottenere l'avallo di questa Corte a favore di una determinata interpretazione della norma, rimessa al giudice di merito, tanto più in presenza di indirizzi giurisprudenziali non stabilizzati".

La decisione della Consulta dà adito ad una serie di dubbi, visto che dalla sua lettura si ricava l'impressione che sulla prospettata questione si sia voluto piuttosto

[26] Reperibile su www.lexitalia.it.

glissare, come peraltro ha ritenuto anche una parte della dottrina [27] . Infatti, se è vero (ed è vero) che l'art. 134 della Costituzione riconosce alla Corte Costituzionale il potere di pronunciarsi in merito alle controversie relative alla legittimità costituzionale delle leggi e degli atti aventi forza di legge dello Stato e delle Regioni (per cui ex littera legis sarebbe inammissibile la questione vertente sull'interpretazione della legge, essendo la funzione nomofilattica affidata ad altro organo giurisdizionale), non è meno vero che, seguendo i suggerimenti della più attenta dottrina [28] , la Corte abbia da ultimo riconosciuto la possibilità di sollevare questioni di costituzionalità in relazione al c.d. principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione [29] (l'enucleazione di tale principio consegue certamente ad un'operazione interpretativa della S. C.). Occorre semplicemente che il giudice remittente riallacci alla disposizione di cui si tratta "una interpretazione non implausibile della quale egli, a una valutazione compiuta in una fase meramente iniziale del processo, ritenga di dover fare applicazione nel giudizio principale e sulla quale egli nutra dubbi non arbitrari o non pretestuosi di conformità a determinate norme costituzionali".

Senza dimenticare, per esempio, che in alcuni settori, come il diritto penale militare, la Corte Costituzionale ha più volte censurato, per essere contrarie a principi costituzionali, interpretazioni costantemente praticate dalla S. C. [30]

Alla luce della ricordata giurisprudenza, dunque, prende quota il dubbio che la Consulta abbia deliberatamente glissato sulla "scomoda" questione, adducendo la non sindacabilità del diritto vivente (o negando la circostanza che l'orientamento restrittivo del C.d.S. possa essere considerato, in subiecta materia, come tale) a sostegno della pronuncia di manifesta inammissibilità della questione.

Tutto ciò risulta evidente pure da un'altra ordinanza, questa volta la n. 28 del 2006. Premesso che "la giurisprudenza amministrativa fornisce un panorama articolato di soluzioni interpretative, non limitandosi alla sola tesi che esclude l'obbligo di motivazione

---

[27] Vedi sul punto Tarasco A. L., Diritto vivente e obbligo di motivazione nei concorsi pubblici: la Corte Costituzionale "si astiene ", in Corriere giur. Fasc. 12.

[28] Si veda: Zagrebelsky G., voce Processo Costituzionale, in Enc Diritto, Milano, vol. XXXVI, 1987, 646; in merito al pregresso orientamento si veda, tra le tante: Corte Cost., ord. n. 848/88 in Giur Cost. 1988, 4042, nonché in dottrina: Crisafulli V., Questioni in tema di interpretazione della Corte Costituzionale nei rapporti con l'interpretazione giudiziaria, in Giur Cost., 1956, 931. Per una panoramica sulla materia del diritto vivente si vedano: Nocilla D., A proposito di "diritto vivente ", in Giur. Cost. 1981, 1876; Anzon A., La Corte Costituzionale ed il diritto vivente, in Scritti in onore di Vezio Crisafulli, Padova, 1985, pp. 5 e ss.; Pugiotto A., Sindacato di costituzionalità e diritto vivente, Milano, 1994.

[29] Si veda: Corte Cost., sent. 58/95, reperibile su www.cortecostituzionale.it.

[30] Si vedano: Corte Cost. n. 61/95, che ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 39 c.p.m.p. nella parte in cui non esclude dall'inescusabilità dell'ignoranza dei doveri inerenti allo stato militare, l'ignoranza inevitabile, in Diritto penale e processo, 1309 con nota di Pittaro P., L'ignoranza dei doveri militari: scusabile se inevitabile; Petrone M., L'efficacia scusante dei doveri militari, in Riv. Pen. 1995; Corte Cost. n. 284/95, in Cass. Pen., 1995, 2799 con nota di Mazzi G., Sanzioni sostitutive, reati militari e principio di complementarietà, che ha riconosciuto l'applicabilità delle sanzioni sostitutive ai reati militari, contrariamente a quanto reiteratamente sostenuto dalla Cassazione.

nelle operazioni conseguenti a valutazioni tecniche ma estendendosi fino a quella che invece ritiene applicabile il medesimo obbligo anche ai giudizi valutativi ed a quella secondo cui la sufficienza e l'idoneità del punteggio numerico deve essere apprezzata caso per caso "(mancherebbe, proprio alla luce dell'<<articolato panorama di soluzioni>> di cui sopra, dunque, il presupposto indefettibile per il sindacato di costituzionalità del diritto vivente), la Corte ha ritenuto di dover confermare il precedente orientamento pure se nel caso di specie l'opzione interpretativa di cui si assumeva l'incostituzionalità non riguardava l'art. 3 della legge sul procedimento ma la normativa che disciplina la procedura per l'espletamento dell'esame di abilitazione alla professione forense (r.d. n. 37/1934, come novellato dal d.l. 112/2003, convertito, con modifiche, dalla legge n. 180/03): "non mutano i termini della questione di costituzionalità, dato che, sebbene riferita ad un diverso testo normativo, essa può ritenersi sostanzialmente coincidente con quella già decisa dalla Corte[31]".

8. Una tematica che merita particolare menzione è quella relativa alla disciplina del concorso notarile, segnatamente per quanto attiene alle modalità di valutazione (e relativa motivazione) delle prove in pendenza della previgente disciplina, di cui al r.d. n. 1953/1926 (disciplina che aveva provocato negli anni passati una valanga di ricorsi al giudice amministrativo, profilandosi anche in questo caso un contrasto giurisprudenziale tra il Giudice di prime cure e quello d'appello), ed alla stregua della disciplina oggi in vigore, recata dal d.lgs. 166/06. Dalla lettura di tale intervento normativo si apprezzano alcune intelligenti innovazioni, che sarebbe bene assumere come paradigma per la riforma della disciplina di altre procedure abilitative, come quella per la professione di avvocato; il riferimento è rivolto in particolar modo: a) alla riduzione del periodo di pratica notarile da 24 a 18 mesi con la possibilità – dettata dall'impellente esigenza di consentire un più rapido inserimento dei giovani nel mondo del lavoro – di anticipare, per un massimo di sei mesi, l'inizio della pratica nel corso dell'ultimo anno di università; b) alla modifica dei criteri di valutazione (e relativa motivazione) degli elaborati.

Circa quest'ultimo aspetto, è evidente che il legislatore delegato abbia voluto scrivere la parola fine all'accesissima querelle che, in pendenza della previgente disciplina, aveva riguardato alcuni TAR ed il Consiglio di Stato in merito alla consueta questione sul grado di robustezza della motivazione dei giudizi valutativi. In questo specifico frangente va infatti ricordato che l'art. 24 del r.d. n. 1953/1926 disponeva che: "non è ammesso agli orali il candidato che non abbia riportato almeno trenta punti in ciascuna delle prove scritte e non meno di centocinque nel complesso delle prove scritte". In ordine all'attribuzione del punteggio la procedura valutativa si scindeva in due fasi, infatti: "prima dell'assegnazione dei punti, la Commissione delibera per ciascuna prova, a

[31] Vedi pure: Corte Cost., ord. n. 233/01 e n. 419/05 in www.cortecostituzionale.it.

maggioranza dei voti, se il candidato meriti di ottenere il minimo richiesto per l'approvazione (ossia il novanta, nds)" e solo in caso affermativo "ciascun commissario dichiara quanti punti intende assegnare al candidato: la somma di tali punti costituisce il voto definitivamente attribuito". L'applicazione letterale di tale norma conduceva ad una conseguenza "aberrante[32]", ovvero: nel caso di esito negativo della prima valutazione (che era valutazione di sufficienza) si riteneva che la Commissione non potesse esimersi dal motivare analiticamente la propria scelta, così da consentire al candidato escluso la possibilità di articolare un ricorso giurisdizionale "informato", mentre, nel caso di valutazione di sufficienza, si riteneva che la Commissione potesse esprimere puramente e semplicemente tale giudizio, prescindendo da qualsiasi motivazione. Tuttavia, quando si passava alla seconda fase della valutazione, quella relativa all'attribuzione del punteggio aggiuntivo, poteva capitare (e di fatto spesso capitava), che alcuni candidati, pur avendo raggiunto la sufficienza (il punteggio di novanta), non riuscissero a raggiungere il punteggio minimo prescritto per la partecipazione alle prove orali (il punteggio di centocinque), con l'importante implicazione che, trattandosi di mera attribuzione di punteggio, si ritenne costantemente che esulava dal lavoro della Commissione l'articolazione di una soddisfacente motivazione in ordine alle valutazioni effettuate in tale seconda fase. In definitiva: i candidati inidonei ed insufficienti (coloro i quali non avevano raggiunto la soglia dei novanta) godevano di un giudizio adeguatamente motivato, mentre i c.d. "novantini" (candidati sufficienti con un punteggio oscillante tra il novanta ed il centoquattro, quindi inidonei) non godevano della motivazione né nella prima fase della valutazione (appunto perché erano ritenuti sufficienti) né nella seconda quando si vedevano attribuiti dei punteggi (necessariamente ?) non motivati.

Come anticipato, in merito alla questione i TAR ed il C.d.S. hanno assunto orientamenti contrastanti: il Supremo Consesso della giustizia amministrativa ha, infatti, ritenuto che "la valutazione di sufficienza dei singoli elaborati (almeno trenta punti) espressa in forma numerica, come espressamente previsto dal citato art. 24, non richiede una specifica motivazione, ancorché non consenta l'ammissione alla prova orale per il mancato raggiungimento del punteggio totale di centocinque nel complesso delle tre prove scritte[33]". La soluzione accolta a Palazzo Spada non ha mancato di suscitare perplessità nella dottrina, visto che "forse il giudice amministrativo avrebbe dovuto porsi il problema se anche il primo giudizio di sufficienza non dovesse essere motivato, o se, invece, non si ponessero problemi di legittimità costituzionale nell'originaria formulazione della norma[34]". I richiamati dubbi non sono peregrini se è vero che il TAR Lazio, in due occasioni, ha manifestato un diverso orientamento sulla questione. Nella sentenza n. 11027/2005, la prima Sezione ha infatti chiaramente ravvisato (nel caso di specie una

[32] Lubrano F., In tema di motivazione dei concorsi notarili, in Giustamm.it, rivista di diritto online.
[33] Vedi, da ultimo: C.d.S., sez. VI n. 4718/05 in www.giustizia-amministrativa.it.
[34] Lubrano F., op. ult.cit, ibidem.

"novantina" lamentava la carenza di motivazione del giudizio di inidoneità) una irragionevole disparità di trattamento tra i candidati insufficienti ed inidonei e quelli sufficienti e inidonei; "non si vede la ragione per la quale anche i candidati che vengono esclusi nonostante abbiano raggiunto la sufficienza non debbano essere (rectius: possano non essere) garantiti nella stessa misura di coloro che vengono esclusi per non averla raggiunta[35]". In altra occasione, la stessa Sezione del tribunale amministrativo laziale, di fronte alle doglianze della ricorrente in relazione alla violazione del r.d. n. 1952/1926 ed all'eccesso di potere sotto svariati profili, ha rilevato che sul piano pratico la prassi di motivare "letterariamente" solo i giudizi di insufficienza dà luogo ad una "evidente quanto ingiustificata ed illogica disparità di trattamento, consistente nel fatto che coloro che non hanno raggiunto la sufficienza hanno conosciuto la motivazione della loro esclusione nelle prove orali, mentre coloro che hanno raggiunto la sufficienza, senza tuttavia ottenere l'ammissione alle prove orali, non hanno avuto alcuna spiegazione dei motivi di tale esclusione[36]".

Rilevata tale anomalia, si era posto il problema di assicurare anche ai candidati sufficienti (ma inidonei) un'adeguata motivazione del giudizio formulato nei loro riguardi. Le soluzioni prospettate erano due: a) richiedere la motivazione del giudizio di sufficienza di cui alla prima fase della procedura valutativa, onde consentire al "novantino" di apprezzare per relationem la legittimità dell'attribuzione del punteggio aggiuntivo; b) richiedere la specifica motivazione in relazione alla votazione aggiuntiva. La dottrina aveva manifestato dei dubbi con riguardo ad entrambe le prospettazioni; in particolare, quella di cui al punto a) sarebbe stata tale da garantire al candidato una motivazione debole, perché riguardo all'attribuzione dei punti aggiuntivi il percorso logico-argomentativo della Commissione poteva essere ricostruito solo per relationem, mentre quella di cui al punto b) sarebbe stata "troppo avanzata per fidare nella sua completa adozione da parte della giurisprudenza amministrativa[37]"

Su tale stato di cose è opportunamente intervenuto il d.lgs. 166/06, che, tra le più cospicue novità, annovera quella relativa all'attribuzione dei punteggi delle prove concorsuali, evidentemente nell'ottica di chiudere l'annosa questione di cui s'è trattato pocanzi. L'art. 11, infatti, dispone al terzo comma che "il giudizio di idoneità comporta l'attribuzione del voto minimo di trentacinque punti per ciascuna delle prove scritte" (per cui ottenendo trentacinque a ciascuna prova si giunge al fatidico centocinque) ed al quinto comma che "il giudizio di non idoneità è motivato. Nel giudizio di idoneità il punteggio vale motivazione".

Non sembra convincente il punto di vista di Caringella, quando ritiene che la soluzione legislativa di cui si discute "mostra di avere memoria dell'orientamento

[35] Reperibile sul sito web www.giustizia-amministrativa.it.
[36] TAR Lazio, sez. I, n. 5898/2006, reperibile su www.giustizia-amministrativa.it.
[37] Lubrano F., op. ult. cit., ibidem.

restrittivo del Consiglio di Stato (retro par. 5)" posto che "la motivazione non involge ogni singolo elaborato, ma il giudizio di inidoneità nel suo complesso[38]". Ad essere precisi, infatti, per il C.d.S. "l'attribuzione del punteggio numerico … è sufficiente ad integrare l'obbligo di motivazione". In quest'ottica, pur essendo ben vero che la motivazione analitica attiene alla valutazione complessivamente considerata piuttosto che al singolo elaborato, si può ritenere che la scelta del legislatore delegato si muova nella direzione di una maggiore protezione dei candidati esclusi di quanto non si possa evincere dal consolidato trend giurisprudenziale del C.d.S.; infatti, il concorrente, conoscendo l'iter logico-argomentativo seguito dalla Commissione nell'attribuzione del punteggio (un iter, ad avviso di molti, non "sintetizzabile" nel voto), sarebbe messo nelle migliori condizioni per articolare la difesa dei propri interessi legittimi nelle sedi opportune.

Dai primi commenti alla riforma sono emersi comunque dei profili di insufficienza della soluzione adottata. Non trattandosi, nel caso di specie, infatti, di una procedura di idoneità ma di un procedimento di concorso, il candidato potrebbe avere interesse non solo a contestare la valutazione di inidoneità che lo riguarda, ma anche a contestare l'attribuzione di un certo punteggio ai vincitori per realizzare il proprio interesse all'ingresso nella graduatoria ovvero ad un migliore piazzamento nell'ambito della medesima (nel caso in cui sia comunque giudicato idoneo). Sotto quest'ultimo profilo, osterebbe alla piena tutelabilità dell'interesse del candidato (come si è visto, non solo di quello escluso) il principio per cui "nel giudizio di idoneità il punteggio vale motivazione" affermato a chiare lettere dall'art. 11 del d.lgs. 166/06.

9. Altra novità legislativa che merita particolare approfondimento è quella recata dalla legge n. 111 del 2007 (Modifiche alle norme sull'ordinamento giudiziario [39]). Al di là della modifica nominale, per cui oggi c'è da parlare del concorso a magistrato ordinario e non più (come in passato) ad uditore giudiziario, va segnalato che sono vari gli spunti di riflessione offerti dal provvedimento normativo richiamato pocanzi. In particolare: a) la "scomparsa" della prova preselettiva[40], dal momento che il concorso per esami attraverso cui si consegue la nomina a magistrato ordinario consiste in una prova scritta [41] e in una prova orale [42] ; b) la questione relativa ai requisiti per l'ammissione al concorso per

[38] Caringella F., Manuale di diritto amministrativo, Milano, 2007, p. 1098.

[39] E'appena il caso di notare come il provvedimento legislativo di cui al testo sia discutibile già sotto il profilo della tecnica di normazione utilizzata: la legge 111/07, infatti, consta di soli otto articoli e di una quantità inverosimile di commi e sottocommi, diversamente da quanto previsto dalla circolare congiunta dei Presidenti di Camera e Senato e del Presidente del Consiglio del 20 aprile 2001, e ciò non giova all'interprete che ha difficoltà innanzitutto a localizzare "visivamente "la norma che cerca.

[40] Già disposta dalla c.d. riforma Castelli, ma concretamente operante a partire dal prossimo concorso: il legislatore del 2007 ha dunque confermato le precedenti scelte.

[41] Vertente sullo svolgimento di elaborati riguardanti il diritto civile, il diritto penale ed il diritto amministrativo.

[42] Riguardante, oltre alle materie di cui alla prova scritta, le materie processuali, diritto del lavoro, diritto commerciale e fallimentare, diritto comunitario, diritto internazionale pubblico e privato, elementi di informatica giuridica ed ordinamento giudiziario, nonché un colloquio in una lungua straniera scelta dal candidato tra inglese, spagnolo, francese e tedesco.

esami; c) la questione relativa alla valutazione delle prove di concorso (scritte ed orali) e delle condizioni alle quali si ritiene assolto l'obbligo di motivazione di cui all'art. 3 della legge 241 del 1990.

In merito alla prima delle suesposte questioni, si era in passato discusso a lungo a proposito della natura valutativa o deflattiva della prova preselettiva del concorso in magistratura. Militavano a sostegno della tesi della natura valutativa dei c.d. quiz alcune decisioni del g.a., favorevoli all'ammissione alle prove scritte di candidati che avevano commesso uno o due errori in più, rispetto al numero consentito, nella prova preselettiva [43] ; la contrapposta tesi per cui la prova preselettiva era "una sorta di tassa culturale di partecipazione che il candidato deve pagare per sostenere le prove vere e proprie [44] "trovava fondamento nella normativa allora vigente che escludeva l'utilizzabilità dei risultati conseguiti nella fase preselettiva sia all'interno della singola procedura concorsuale (cioè in un successivo concorso ad uditore giudiziario) che in altri concorsi pubblici. Volendo rimediare a tale stato di cose, il legislatore, con l'art. 9 della l. 48/01, ha abolito tale preselezione, attesa la sua natura di prova "usa e getta" inidonea a far parte integrante del giudizio di idoneità o inidoneità del concorrente, imponendone comunque l'utilizzazione in regime transitorio[45].

Manca, dunque, nel vigente sistema, una prova di concorso diretta a verificare se il candidato sia "in possesso dei requisiti culturali[46]", sulla falsariga di quanto avveniva in precedenza grazie ai quiz (senza dimenticare, peraltro, le forti perplessità, manifestate da più parti, in ordine alla validità di tale strumento valutativo); proprio per sopperire alla mancanza di tale filtro (siamo, quindi passati alla trattazione della seconda questione problematica dinanzi prospettata) il legislatore della riforma ha prescritto il possesso di titoli ulteriori rispetto alla laurea per accedere al concorso di cui si discute [47] .

---

[43] Vedi: TAR Calabria (ord. n. 918/99) e C.d.S. (ord. 1976/99). Entrambe queste ordinanze sono reperibili su Corriere Giur., n. 12/99, pp. 1545 e ss.; in particolare il C.d.S. aveva motivato la decisione di cui si discute rilevando che, essendo la finalità della prova preselettiva quella di accertare il possesso dei requisiti culturali specifici, tale finalità risultava comunque raggiunta anche nel caso in cui il candidato avesse risposto esattamente a tutti i quesiti, eccetto uno o due. Va detto che tale apertura giurisprudenziale aveva consentito la partecipazione alle prove scritte di un numero molto elevato di candidati, così vanificando l'intento di velocizzare i "tempi di reclutamento "di nuovi magistrati attraverso la riduzione della mole di elaborati da correggere.

[44] Tarasco A. L., La motivazione del potere: le ragioni dell'uomo e del diritto a confronto, in Foro amm. TAR, 2002, pp. 49 e ss.

[45] Va avvisato che, grazie a tale disciplina intertemporale, e a dispetto della sua formale abrogazione, la prova preselettiva ha riguardato le procedure di concorso in fase di espletamento e quelle relative ai successivi bandi, all'epoca dell'entrata in vigore della legge del 2001, ragion per cui il prossimo concorso in magistratura ad essere bandito sarà il primo senza quiz.

[46] Così l'art. 123-bis del r.d. 12/1941, come modificato dal d.lgs. 398/97.

[47] Sono, infatti, ammessi al concorso, al di là di alcune categorie di minore interesse pratico: gli avvocati iscritti all'albo che non siano incorsi in sanzioni disciplinari, i laureati in possesso del diploma di laurea conseguito al termine di un corso di studi non inferiore a quattro anni, purché non si tratti di seconda laurea, e del diploma conseguito presso la Scuola di Specializzazione per le professioni legali (SSPL), i laureati in giurisprudenza, sempre che non si tratti di seconda laurea, che hanno conseguito il dottorato di ricerca in materie giuridiche. Tutto ciò impone di osservare, non senza qualche perplessità, che: a) viene "ritardata "di almeno un paio d'anni la partecipazione del giovane (semplicemente !) laureato al tanto ambito concorso, con l'inconveniente, certo non secondario, di spingerlo verso il conseguimento di abilitazioni o titoli che potrebbero o non interessargli dal punto di vista delle aspirazioni personali o essere fuori dalle proprie possibilità economiche (vedi, per esempio, il

Peraltro, la questione che ci interessa maggiormente, ai fini del tema in esame, è quella prospettata al punto c): il terzo comma dell'art. 1, nel riscrivere l'art. 1 del citato d.lgs. 160/06, ha infatti previsto che "agli effetti di cui all'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni, il giudizio in ciascuna delle prove scritte e orale è motivato con l'indicazione del solo punteggio numerico, mentre l'insufficienza è motivata con la sola formula << non idoneo >>".

Prima di porre in luce gli scenari che questa norma (di interpretazione autentica ?) dischiude, è opportuno fare il punto sull'impianto normativo previgente sul quale tale riforma è andata ad incidere. Senza dimenticare il richiamato e persistente contrasto giurisprudenziale tra alcuni TAR ed il C.d.S. in merito alla spinosa questione, va rilevato che una parte della dottrina aveva richiamato a sostegno della tesi favorevole ad una motivazione estensiva dei giudizi espressi dalle Commissioni esaminatrici, oltre alle norme di cui alla sentenza TAR Veneto n. 137/02 (ed altre, ricordate precedentemente ai parr. 4 e successivi), anche l'art. 125-quinquies, comma sesto, dell'Ord. Giud., come riformulato dall'art. 9, comma quinto, della l. 48 del 2001. Tale disposizione impone ai correttori esterni l'obbligo di motivare il voto assegnato a ciascun elaborato, per cui "se tale obbligo di motivazione grava sui correttori esterni, così come testualmente recita l'art. 125-quinquies, comma 6, Ord. Giud., ne deriva che, a fortiori, esso incombe innanzitutto sulla Commissione esaminatrice; e ciò non soltanto quando essa procede ad una nuova valutazione degli elaborati in caso di discordanza dei due correttori esterni, ma pure quando effettua per la prima volta la valutazione delle prove scritte[48]".

Pare quindi che il recentissimo intervento legislativo abbia fatto proprio l'orientamento restrittivo del Consiglio di Stato, fornendo una sorta di interpretazione autentica, curiosamente limitata alla sola valutazione degli elaborati del concorso per magistrato ordinario, dell'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo. Tuttavia, è proprio il carattere "singolare" sotteso a tale scelta di interpretazione ex lege (il fatto che si applichi, cioè, solo al concorso de quo e non ad altri, in merito ai quali abbiamo prima potuto riscontrare la scelta per diverse soluzioni normative, vedi l'art. 11 del d.lgs. 166/06) a renderne discutibili i risultati. Non volendo per ora entrare nel merito della scelta legislativa (cioè, sindacare se sia giusto o meno ritenere un punteggio numerico o l'ineluttabile formula << non idoneo >> sufficienti ad esplicitare "i presupposti di fatto e

---

conseguimento del diploma nelle SSPL) e ciò in contrasto con l'esigenza (forse solo decantata) di realizzare un rapido (e soddisfacente) inserimento nel mondo del lavoro; b) vi è il rischio che una folla di giovani laureati conseguano l'abilitazione per l'esercizio della professione legale al solo scopo di potere partecipare alle prove del concorso in magistratura, con ciò rendendo ancora più pletorica una delle classi forensi più numerose dell'intera Unione Europea. La mancata indicazione di un limite massimo di persone da ammettere alla professione ha, infatti, determinato una proliferazione abnorme dei soggetti che svolgono l'attività di avvocato e per ciò stesso uno svilimento della classe forense. In pratica, se si verificasse il rischio pocanzi profilato la situazione, già non ottimale, per la ragioni viste, della classe degli avvocati (nonché delle Commissioni chiamate a giudicare i numerosissimi partecipanti all'esame di abilitazione) finirebbe per peggiorare ulteriormente.

[48] Tarasco A. L., Le ragioni del potere, op. cit., p. 67.

le ragioni giuridiche" delle scelte della Commissione), è plausibile obiettare che il rispetto dell'obbligo motivazionale non può essere diversamente inteso da procedura concorsuale a procedura concorsuale, dovendo essere lo stesso (in senso restrittivo od estensivo, questo per ora non interessa) per la categoria "atti di valutazione di prove di concorso" unitariamente considerata, non constando le ragioni di una disparità di trattamento come quella che oggi, per di più de iure condito, sussiste. E', dunque, quantomeno discutibile che le valutazioni di inidoneità meritino nel concorso notarile una motivazione ulteriore rispetto all'indicazione del voto e nel concorso a magistrato ordinario siano "motivate" con la formula (per molti versi imperscrutabile) << non idoneo >>. Infatti, volendo compiere un passo in avanti, ad entrare nel merito della scelta del legislatore è difficile non prendere atto della circostanza che nel bilanciamento tra l'esigenza di celerità dei lavori di correzione e l'interesse del candidato escluso a conoscere compiutamente le ragioni della "bocciatura" (magari per articolare un'idonea difesa giurisdizionale della situazione giuridica soggettiva di cui è titolare in ordine ad una valutazione giusta e trasparente), la scelta sia caduta a favore della prima e a danno del secondo. E'stato a proposito notato che: "il candidato dichiarato inidoneo ha le sue buone ragioni, morali e patrimoniali, per volere conoscere le ragioni del giudizio negativo" e quindi che "un'<< apertura >> sulla questione della motivazione dei voti negativi delle prove d'esame metterebbe fine a quella che appare un'autentica anomalia nel quadro delle ultime importanti acquisizioni in tema di effettività della tutela[49]".

10. Quest'ultima considerazione ci fornisce occasione per affrontare, seppure senza alcuna pretesa di esaustività, il controverso tema della natura formale o sostanziale del vizio di motivazione. Va ricordato, a titolo di premessa, che l'art. 21-octies della l. 241/90 (come modificata dalla l. 15/05) dispone che "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato". Bisogna allora chiedersi se la norma che prescrive l'obbligo di motivazione riguardi o meno la forma dell'atto: in caso di risposta affermativa, infatti, il vizio formale della motivazione sarebbe irrilevante ai fini dell'annullabilità del provvedimento assunto in violazione dell'art. 3 della l. 241/90. Tutto ciò con delle ricadute decisive in ordine alla questione della integrabilità della motivazione nel corso del giudizio davanti al giudice amministrativo. Rispetto a tale ultima questione, le tesi che si contendono il campo sono due: a) la tesi di quanti negano l'ammissibilità della integrazione della motivazione in corso di giudizio; b) la tesi di quanti, ravvisando

[49] Così: Baccarini S., motivazione ed effettività della tutela, in Relazione tenuta in Roma il 23 novembre 2007 al convegno su Motivazione ed effettività della tutela organizzato dalla Società Italiana degli Avvocati Amministrativisti, in corso di pubblicazione su Foro amm. TAR, e comparso su www.giustamm.it.

nella mancanza della motivazione una mera irregolarità del provvedimento (irregolarità, quindi, sanabile), affermano l'ammissibilità della suddetta integrazione in iure.

Per gli autori appartenenti alla prima corrente[50] (e per la giurisprudenza maggioritaria[51]) le ragioni che militano a sostegno del divieto di integrazione di cui si discute sarebbero molteplici. In particolare: a) il principio costituzionale della parità delle parti nell'ambito del processo amministrativo, che risulterebbe vanificato nel caso in cui si riconoscesse alla P. A. il potere di modificare in corso di causa il contenuto del provvedimento [52] ; b) il sacrificio dell'esigenza di trasparenza dell'azione amministrativa, di cui l'obbligo di motivazione sarebbe uno dei tanti "precipitati" nella disciplina del procedimento amministrativo[53]; c) la sostanziale vanificazione della funzione "di raccordo" tra istruttoria e provvedimento svolta dalla motivazione, nel punto in cui, degradando il vizio motivazionale a vizio meramente formale, si dovrebbe coerentemente ammettere la diuturna possibilità di una sua successiva integrabilità in corso di causa.

L'orientamento opposto (fatto proprio in particolare da alcuni TAR[54]) fa leva, a ben vedere, sugli stessi argomenti, giungendo tuttavia alla conclusione dell'ammissibilità dell'integrazione del corredo motivazionale di cui si discute. Infatti: a) per quanto riguarda il principio della parità delle parti, viene notato come l'inesauribilità del potere amministrativo comporti come corollario la possibilità (in caso di annullamento di un primo provvedimento immotivato, la necessità) in capo alla P. A. di riesaminare la questione ed adottare in ipotesi un secondo provvedimento con lo stesso contenuto dispositivo del primo ma con motivazione soddisfacente, il che procurerebbe al privato l'onere (materiale ed economico) di articolare due volte la propria difesa (in un primo momento per ottenere l'annullamento del provvedimento sprovvisto di motivazione ed in un secondo per instaurare il giudizio sul provvedimento che integra od esplicita la motivazione); b) le esigenze di trasparenza sarebbero fatte salve dal meccanismo di una "motivazione a formazione successiva[55]" che presuppone e non elude l'obbligo di cui all'art. 3 della l. 214/90.

Sostenere l'una piuttosto che l'altra delle tesi brevemente ricordate pocanzi, induce ad assumere partito anche relativamente alla questione della funzione del processo amministrativo e cioè se esso continui ancora oggi a sostanziarsi in un sindacato di legittimità, ovvero se sia diretto a verificare la giustizia sostanziale del provvedimento amministrativo, riguardando, più che l'atto, il rapporto che da esso scaturisce.

---

[50] Vedi, per tutti, Corso, Manuale di Diritto Amministrativo, Giappichelli, Torino, 2006.
[51] Vedi, da ultimo, Cons. St., sez. V, n. 2085/06.
[52] L'amministrazione infatti potrebbe consapevolmente adottare atti sforniti della motivazione, costringendo il privato ad articolare "ricorsi al buio ", sicura di poter rimediare a tale vizio nel corso del giudizio davanti al g.a.
[53] Sacrificio che rischierebbe di privare anche la collettività di quello strumento di controllo sull'operato dell'amministrazione, che è la motivazione.
[54] TAR Lazio, sez. II, n.824/04 in Tar, 2004, I, 591; TAR Lazio, sez. II, n. 1942/04 e TAR Puglia, Bari, sez. II, n. 3887/05 in www.giusitiza-amministrativa.it.
[55] Così, Caringella F., Manuale di diritto amministrativo, Giuffrè, 2007, pp. 1108 e ss.

11. Ma torniamo all'oggetto principale del nostro discorso.

Se già il consolidato orientamento del giudice amministrativo di seconda istanza lasciava profondamente insoddisfatti in relazione all'esigenza di un'attività valutativa trasparente e conoscibile e tale insoddisfazione ineriva tanto al settore degli esami di abilitazione (dove non esiste un limite numerico massimo di candidati da ammettere) quanto a quello dei veri e propri concorsi (dove tale limite esiste), le contrastanti scelte legislative del recente passato certo non contribuiscono a gettare luce sulla controversa questione. Non si tratta più, infatti, di sottoscrivere le ragioni dell'uno o dell'altro orientamento giurisprudenziale ma di prendere atto che l'obbligo motivazionale è più robusto a fronte di certe valutazioni di inidoneità e meno robusto (per non dire del tutto evanescente) in altre. E cosa dire dell'esigenza di tutela del candidato escluso, presidiata a livello costituzionale ? Non è fuori luogo il timore che, vista l'attuale disciplina legislativa del concorso in magistratura, sarà impossibile articolare fruttuosamente un ricorso che deduca l'insufficienza della motivazione, dal momento che questa è legittimamente data con la sola formula << non idoneo >>. Una formula, quest'ultima, che potrebbe malauguratamente fare da paravento ai più svariati errori delle Commissioni esaminatrici (i Commissari sono uomini e, in quanto tali, possono sbagliare), con ciò risultando vanificata la portata del canone costituzionale del buon andamento e dell'imparzialità. Come ovviare, dunque, a tali gravi inconvenienti, atteso che essi sarebbero il "male necessario" a fronte della mole di lavoro insostenibile di cui sono gravati i correttori ? Da parte di taluno si è sostenuta la necessità di aumentare il numero di Commissari "attribuendo loro anche una ragionevole indennità[56] di presenza per incentivarne l'operato[57]"; non è un mistero che gli esami di avvocato, per esempio, vengano considerati come una fastidiosa incombenza da parte degli stessi membri delle Commissioni chiamate a svolgerli se è vero che "quando nei Consigli di Facoltà si deve procedere a designare i docenti da inserire in queste Commissioni si verifica immancabilmente un fuggi fuggi generale, perché si tratta di un compito enormemente dispendioso e delicato sul piano dell'impegno tecnico che richiederebbe[58]". Oppure, ci si potrebbe accontentare della puntuale fissazione dei criteri di valutazione e della pedissequa indicazione della loro violazione in sede di correzione, magari graduando gli errori secondo un ordine di gravità, atteso che "la valutazione numerica, al massimo, garantisce che il compito sia stato letto dai Commissari[59]". Tutto ciò senza dimenticare

[56] A proposito dell'indennità corrisposta ai Commissari degli esami di abilitazione per la professione forense osserva Corpaci A., in Dati e considerazioni sull'esame di abilitazione alla professione di avvocato. Appunti di un commissario, nota a TAR Lombardia, sez. III, ord. n. 222/99, in Foro it., 2000, fasc. 2, III, pp. 92 e ss.: "In proposito non è certo d'ausilio l'indecoroso compenso previsto (circa 3000 lire lorde a seduta), che sarebbe meglio abolire del tutto, evitando così infingimenti e ambiguità sul carattere obbligatorio e gratuito della prestazione ".

[57] Benigni A., Obbligo di motivazione e pubblici esami, op. cit.

[58] Tratto dall'intervento del Prof. Gino Cavalli al convegno L'avvocatura tra funzione pubblica, corporazione e attività d'impresa: una crisi d'identità ?, in Giur. It., 1999, V, 1766.

[59] Palma G., op. cit.

che più la motivazione è in grado di esplicitare comprensibilmente "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della decisione", minore potrebbe essere il numero dei ricorsi, potendosi determinare quindi la tanto auspicata deflazione degli affari contenziosi riguardanti lo svolgimento dei pubblici concorsi. Magari sarebbe il caso di operare una selezione dei più meritevoli già nell'ambito delle Università, anziché svilire (ulteriormente) l'utilità di un titolo che non è più sufficiente, di per sé, per accedere al concorso per magistrato ordinario. In attesa di queste (improbabili) rivoluzioni culturali e legislative, sarebbe più plausibile ed assennato aspettare il tanto invocato (e finora negato) intervento della Corte Costituzionale sulla questione: per lo meno oggi la scelta per una motivazione esile (per non dire evanescente) è diritto vigente e non semplice diritto vivente, frutto di una opzione interpretativa insindacabile dalla Consulta. Un diritto vigente della cui conformità alla Costituzione è legittimo dubitare sotto svariati profili, alla luce di tutti gli argomenti che si è cercato di mettere a nudo in questo breve scritto. Certo non è proprio commendevole che la Corte Costituzionale sia sempre più spesso chiamata a "bacchettare" il legislatore circa il suo operato, sempre meno "ispirato" al rispetto di valori preminenti consacrati nel Testo Fondamentale, ma tant'è: a mali estremi, estremi rimedi, come si usa dire.

GIURISPRUDENZA
CASI PRATICI
DOCUMENTAZIONE

Riflessioni in tema di cessione frazionata d'azienda: assoggettabilità dell'operazione alla sola imposta di registro
(Nota alla sentenza 11 giugno 2007, n. 13580, Cassazione – Sezione tributaria)

di Carlo Magri

L'articolo 2555 c.c. definisce l'azienda come il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

In tale definizione l'accento va posto sul dato dell'organizzazione, essendo l'azienda un insieme di beni eterogenei suscettibile di modificazioni quantitative e qualitative anche radicali nel corso dell'attività.

Tuttavia, nonostante tale sua modificabilità, essa resta un complesso caratterizzato da una unità di tipo funzionale, identificabile nel coordinamento e nel rapporto di complementarietà fra i diversi elementi che la compongono nonché nell'unitaria destinazione ad uno specifico fine produttivo.

L'unità economica dell'azienda e gli interessi al mantenimento di tale unità trovano un riconoscimento significativo nella disciplina dettata dal codice civile in tema di trasferimento agli articoli 2556-2562 c.c.

Il trasferimento d'azienda infatti, sia a titolo definitivo sia a titolo temporaneo, è soggetto ad un regime normativo che deroga, sotto diversi profili, alla disciplina di diritto comune delle corrispondenti vicende circolatorie aventi ad oggetto i singoli beni o complessi di beni che la compongono, comportando peculiari effetti *ex lege* determinati dalla finalità di favorire la conservazione dell'unità economica e del valore di avviamento dell'azienda medesima.

Il trasferimento d'azienda può realizzarsi sia attraverso la cessione dei beni aziendali nella loro totalità sia attraverso il ricorso a quella che viene definita *"cessione spezzatino"*, la quale si configura tutte le volte in cui si realizzi il trasferimento di una pluralità di beni (aziendali) per mezzo di un insieme di atti negoziali separati.

Tale distinzione assume rilevanza, oltre che dal punto di vista civilistico, anche ai fini della diversa disciplina applicabile alle suddette ipotesi, ed anche e soprattutto ai fini tributari.

Se, infatti, non vi sono dubbi circa l' assoggettabilità della cessione totale di azienda all'imposta di registro, ci si è chiesti, invece, se la cessione frazionata d'azienda sia assoggettabile anch'essa all'imposta di registro ovvero all'Iva.

Infatti, le divergenze sorgono proprio in relazione alla esatta individuazione delle ipotesi di cessione di azienda ovvero di cessione di singoli beni strumentali, presentandosi quest'ultima soggetta ad Iva e, quindi, neutrale agli effetti del carico fiscale.

Pertanto, è importante stabilire in concreto se un determinato atto di disposizione dell'imprenditore sia da qualificare come trasferimento d'azienda o come trasferimento di singoli beni aziendali, trovando solo nel primo caso applicazione la disciplina di cui agli articoli 2555 e ss. c.c.

Tale distinzione non è tuttavia sempre agevole nella pratica, soprattutto quando l'atto di disposizione comprenda solo una parte dei beni aziendali.

La dottrina si è da sempre interrogata sulla natura giuridica dell'azienda giungendo alla formulazione di due teorie principali, la teoria cd. *atomistica* e la teoria cd. *unitaria.*

Secondo la teoria atomistica l'azienda costituisce una semplice pluralità di beni, singolarmente considerati, tra loro funzionalmente collegati e sui quali l'imprenditore può vantare diritti diversi.

Secondo tale teoria si esclude che esista un bene azienda formante oggetto di autonomo diritto di proprietà o di altro diritto reale e, quindi, si attribuisce significato atecnico alle norme che parlano di proprietà dell'azienda.

Secondo la teoria unitaria, invece, l'azienda rappresenta un bene unico, vale a dire un bene nuovo e distinto rispetto a i singoli beni che la compongono. Essa sarebbe un bene immateriale , rappresentato dall'organizzazione stessa, non diverso da una universalità di beni.

Il titolare dell'azienda, quindi, potrebbe avere sulla stessa un vero e proprio diritto di proprietà unitario, destinato a coesistere con i diritti reali od obbligatori da lui vantati sui singoli beni.

Orbene, è principio consolidato che la qualificazione di una data vicenda circolatoria come trasferimento d'azienda o come trasferimento di singoli beni aziendali deve essere operata secondo criteri oggettivi, guardando cioè al risultato realmente perseguito e realizzato e non al *nomen* dato al contratto dalle parti.

Ai fini della qualificabilità di una cessione di beni come cessione d'azienda non è necessario che tutti i beni aziendali siano trasferiti, rilevando, anche nella ipotesi di cessione frazionata, il fatto che il complesso effettivamente alienato sia idoneo all'esercizio di una impresa, costituisca cioè un'azienda, ovvero un complesso di beni organizzati che possa a sua volta essere considerato come azienda.

La Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che: "perché si abbia conferimento di azienda (o di un ramo della medesima) è necessario che venga trasferito un complesso di beni di per sé idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività d'impresa, anche se non necessariamente la stessa esercitata dal conferente. E se può ammettersi che tale fattispecie ricorra anche quando il nuovo titolare debba integrare l'insieme dei beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi (Cass. 15 gennaio 1990, n. 123; Cass. 22 novembre 1984, n. 5971), occorre tuttavia che i beni mancanti non siano tali da alterare l'unità economica e funzionale del complesso aziendale: non basta, in altre parole, che i beni conferiti abbiano fatto parte di un'azienda, ma è, altresì, necessario che essi, per le loro caratteristiche ed il loro collegamento funzionale, rendano possibile lo svolgimento di una specifica attività".

Allo stesso modo, non è necessario che il complesso di beni ceduto sia immediatamente idoneo all'esercizio dell'attività, essendo sufficiente che lo stesso presenti una attitudine a tale esercizio, ovvero una potenzialità produttiva.

Secondo la Suprema Corte, infatti, "se è vero che, per la configurabilità dell'azienda, non è indispensabile che l'impresa sia in atto, nondimeno occorre che ne siano percepibili i potenziali elementi di identificazione ed il settore in cui l'impresa opera o opererà. L'azienda, quindi non può essere considerata come un insieme vuoto di beni astrattamente utilizzabili in funzione commerciale, ma non specificamente volti ad un determinato commercio, in quanto la loro caratteristica essenziale è proprio quella di essere organizzati al conseguimento di un fine, che deve essere, però, agevolmente percepibile" (Cass. 9 luglio 1992, n. 8362; Cass. 9 agosto 1991, n. 8678).

In via di principio, quindi, nulla osta alla configurazione di una cessione parziale di azienda in quanto, dovendo essa essere riguardata come un complesso organizzato di beni in funzione della attività d'impresa, è sempre concepibile la suddivisione di questo complesso in più complessi a loro volta autonomi.

La Corte di Cassazione a tale proposito ha, infatti, precisato (sentenza del 5 agosto 1988, n. 4845) che "ciò che interessa è che i beni ceduti siano legati, per essere definiti azienda, in un rapporto di complementarietà finalizzata alla produzione sia per il cedente che per il cessionario. In effetti, tale complementarietà non è esclusa né dalla circostanza che il tipo di produttività realizzata con quel complesso di beni sia diversa da quella che il cedente perseguiva, né dalla circostanza che quell'insieme produttivo sia destinato ad operare sotto altra ditta".

Pertanto, per poter individuare nel singolo contratto, o nella serie di atti dispositivi, gli elementi di una cessione di azienda ovvero della cessione di uno o più beni facenti parte dell'azienda non può essere sufficiente il riferimento alla mera volontà espressa delle parti contraenti, dovendo avere riguardo, al fine di stabilire se vi è o meno cessione d'azienda, più che all'intenzione soggettiva dei contraenti, alle qualità oggettive del complesso dei beni trasferito.

In tal senso si è espressa ancora la Corte di Cassazione affermando che "la cessione di azienda nella sua accezione civilistica, recepita dal diritto tributario, va apprezzata sulla base di parametri obiettivi, non rilevando l'intenzione, paradossalmente espressa nello stesso negozio traslativo, di smembrare l'azienda che si acquista ovvero da destinare a diversa attività produttiva, non restandone alterata l'oggettiva portata del trasferimento riguardante un complesso di beni organizzati" (Cass., Sent. del 23 gennaio 1990, n. 353).

La Suprema Corte in numerose altre occasioni è tornata sul punto esprimendo un orientamento completamente antitetico a quello innanzi riportato.

E' stata la stessa Corte, infatti, ad attribuire rilievo alla volontà delle parti, espressa nel contratto, qualora queste avessero "inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti e suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all'esercizio di un'impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato ed idoneo a consentire l'esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione" (Cass., Sent. del 9 agosto 1991, n. 8678).

La Corte ha costantemente affermato il principio secondo il quale "la determinazione dell' esatta figura contrattuale può discendere dalla destinazione prevista per il complesso di beni compravenduti, sicchè è decisivo individuare il fine economico dell'imprenditore per attribuire alla fattispecie la esatta qualificazione giuridica.

Il fine economico dell'imprenditore, tuttavia, non è necessariamente collegato ad una realtà operativa perché ben può essere determinante l'esistenza dell'organizzazione finalizzata all'esercizio dell'impresa. Non può, perciò, escludersi la cessione solo perché, per la mancanza di alcuni elementi, essa non è in condizione di funzionare.

In definitiva, la produttività può atteggiarsi come conseguenza potenziale dell'organizzazione di beni proprio in considerazione del preminente rilievo che deve riconoscersi al fine che l'imprenditore si è proposto" (Cass., Sent. del 26 luglio 1993, n. 8365).

Pertanto, l'alienazione frazionata di singoli elementi aziendali, in quanto tendenti a trasferire il complesso aziendale o comunque un'unità organica produttiva dell'azienda stessa, può essere considerata una cessione d'azienda, mentre una cessione frazionata d'azienda a soggetti diversi non è considerata cessione d'azienda in quanto non si trasferisce un'unità organica produttiva.

Recentemente si è nuovamente pronunciata la Corte di Cassazione (sentenza n. 13580/2007) la quale è stata investita della questione di diritto con la quale si chiedeva se fosse corretto argomentare dalla carenza del requisito soggettivo della società acquirente, avente ad oggetto nel caso di specie attività edilizia ed immobiliare, l'assoggettabilità ad Iva dell'atto di vendita dei beni aziendali, anziché la loro sottoposizione all' imposta di registro, dovendo essere, in ogni caso, considerato come un complesso aziendale.

La Cassazione ha affermato che "per potersi escludere la fattispecie della cessione d'azienda non è sufficiente affermare che il complesso aziendale sia stato ceduto attraverso la cd. "*formula dello spezzatino"*, ovvero attraverso il trasferimento di una pluralità di beni, anche per mezzo di un insieme di atti negoziali eventualmente giustificati dal fatto che l'azienda non fosse attiva al momento della cessione o da altre ragioni, così venendo meno al dovere di procedere alla corretta interpretazione degli atti."

Pertanto, ciò che rileva ai fini della qualificazione giuridica dell'operazione è la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali.

La Suprema Corte ha infatti affermato, nella citata sentenza, che "qualora l'operazione economica sia unitaria ed indipendentemente dalle forme giuridiche utilizzate, non può essere attribuito valore preminente alla diversità di oggetto e di causa dei contratti utilizzati per negare il loro collegamento al fine di consentire la possibile elusione della disciplina tributaria".

Nella sentenza n. 10660/2003, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che "la diversità dell'oggetto e della causa non può avere alcuna rilevanza né al fine di negare la ricollegabilità di due contratti ad un unico procedimento negoziale frazionato, sostanzialmente diretto ad eludere una fattispecie tributaria, né al fine di disconoscere l'idoneità degli elementi desumibili dal collegamento soggettivo, temporale e funzionale delle varie disposizioni ad evidenziare il nesso intercorrente fra le diverse prestazioni e l'unicità dell'intento negoziale".

Per quanto sopra esposto appare chiaro l'orientamento giurisprudenziale diretto essenzialmente a privilegiare l'interpretazione del negozio giuridico alla luce della sua sostanziale unitarietà rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali.

L'intero corrispettivo percepito per la cessione d'azienda è escluso, ai sensi del vigente art. 2, co. 3, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito oggettivo.

Tale esclusione è giustificata, appunto, dall'unitarietà dell'atto il cui valore complessivo non può essere utilmente scisso tra le varie componenti attive e passive che lo compongono, proprio perché le parti non riferibili a beni materiali sono chiaramente estranee al campo di applicazione dell'Iva.

Pertanto, per effetto del principio di alternatività dell'Iva con l'imposta di registro sancito dall'art. 40, D.P.R. n. 131/1986, la cessione d'azienda è soggetta a quest'ultima in termine fisso ed in misura proporzionale secondo il meccanismo disciplinato dall'art. 23, comma 1, del già citato D.P.R. n. 131/1986.

Tale articolo stabilisce che gli atti aventi per oggetto beni tassabili con aliquote diverse sono imponibili per l'intero valore con l'aliquota più elevata, a meno che le parti non abbiano indicato nell'atto corrispettivi distinti per i singoli beni.

Tale precisazione appare opportuna in quanto la rilevanza degli atti di cessione d'azienda ai fini dell'imposta di registro, potrebbe indurre gli operatori economici a qualificare intenzionalmente una cessione d'azienda come cessione frazionata di singoli beni che compongono il patrimoni aziendale (cd. cessione spezzatino), al fine di evitare la gravosità dell'imposta di registro, che rappresenta un costo puro, non essendo basata, contrariamente all'Iva, sugli istituti della rivalsa e della detrazione.

La cessione d'azienda, quindi, deve essere, in via generale tassata applicando al suo valore complessivo (o al maggiore prezzo pattuito) l'aliquota più elevata fra quelle contemplate per i singoli beni che la compongono, potendo solo quando le parti abbiano scorporato e separatamente considerato determinati cespiti, con la previsione di singoli corrispettivi, applicarsi a detti cespiti l'aliquota di relativa spettanza, restando la regola generale circoscritta all'insieme residuo.

La Corte di Cassazione ha affermato che "se è pur vero che la cessione d'azienda ha carattere unitario sicchè, qualora nell'atto di trasferimento non venga specificamente pattuita l'esclusione da esso di determinati beni aziendali, devono intendersi trasferiti al cessionario tutti gli elementi costituenti di fatto l'*universitas,* è però pur vero che, perché

si abbia cessione d'azienda anche agli effetti dell'imposta di registro, non è affatto indispensabile che i contraenti si astengano dall'escludere dalla cessione determinati beni aziendali purchè risulti che, nonostante detta esclusione le parti abbiano inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all'esercizio di un'impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato ed idoneo a consentire la continuazione dell'esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione".

Sempre ai fini dell'applicabilità dell'imposta di registro, la sussistenza di una cessione d'azienda non è condizionata dall'attualità della gestione dell'azienda medesima.

Infatti secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione "un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa" (Cass., Sent. del 13 dicembre 1996, n. 11149).

Pertanto secondo la Corte "ove sussista una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa, deve ravvisarsi una cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di beni singoli di per sé idonei ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa dovrà essere assoggettata ad Iva" (Cass. Sez. Trib., Sent. del 25 gennaio 2002, n. 897).

In altri termini " sussiste cessione d'azienda, agli effetti dell'imposta di registro, ogni volta che permanga nel complesso di beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando, in contrario, che al momento della cessione il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva" (Cass., Sent. del 9 luglio 1992, n. 8362).

Solo in pochi casi la Corte di Cassazione si è pronunciata sull'applicabilità dell'Iva in ipotesi di cessione di beni aziendali affermando che "perché un atto sia assoggettato ad Iva e non al registro non rileva il semplice fatto che sia già stata corrisposta un'imposta anziché un'altra, posto che nei casi di imposizione alternativa il contribuente, e ancora di più l'ufficio, hanno rispettivamente l'obbligo di corrispondere o di richiedere il tributo effettivamente dovuto e non quello per primo corrisposto o scelto dal contribuente in base a valutazioni di carattere soggettivo.

In altri termini, l'intervenuta definitività dell'imposta di registro corrisposta dalla società ricorrente non importa alcuna preclusione all'effettivo accertamento del tributo legalmente dovuto, poiché il regime fiscale normativamente determinato non è modificabile neppure dall'amministrazione finanziaria le cui determinazioni non possono influire sul regime tributario collegato *ope legis* all'atto o all'operazione in esame" (Cass., Sent. del 9 aprile 1991, n. 3726).

Cassazione – Sezione tributaria – sentenza 17 aprile – 11 giugno 2007, n. 13580 Presidente Saccucci – Relatore Genovese Pm Gambardella – conforme – Ricorrente Ministero delle Finanze ed altro – Controricorrente L. A. Srl

Svolgimento del processo

1. La S. Spa trasferiva in proprietà alla L. A. Srl (costituita tra la stessa venditrice, socia al 99%, e il signor Alberto M. , socio al 1%) un complesso immobiliare ad uso alberghiero con annesse attrezzature. L'immobile venduto, non comprensivo dei locali adibiti ad uso commerciale, si componeva di otto piani fuori terra e degli arredi (camere, sala da pranzo, sala congressi, bar, centralina telefonica e hall reception). Veniva anche allegato un valore di stima dell'avviamento dell'azienda alberghiera. Per tale cessione la società S. Spa emetteva una fattura con la quale applicava, nei confronti della società acquirente, l'aliquota del 4% sull'importo corrispondente al complesso immobiliare e quella del 19% sull'altro, minore, relativo alla «azienda alberghiera arredi, corredi e avviamento».

2. Con avviso di rettifica, l'Ufficio Iva di Verona, ritenendo che la vendita avesse avuto ad oggetto un unico complesso aziendale, e perciò fosse soggetta ad imposta di registro, anziché all'Iva, escludeva che la società L. A. Srl potesse portare in detrazione quanto corrisposto a titolo di Iva.

3. La società ricorreva davanti alla Commissione tributaria di Verona, sostenendo che la vendita non avrebbe riguardato una azienda, atteso che la venditrice era una società esercente l'attività nel settore dell'edilizia, ma distinti cespiti: uno immobiliare ed uno costituito dal complesso mobiliare. La Ctp accoglieva il ricorso.

4. L'appello dell'Ufficio, il quale sollecitava l'attenzione del collegio su alcune circostanze di fatto (e cioè che il complesso alberghiero era stato gestito da una società affittuaria, in forza di contratto registrato e che la vendita aveva avuto ad oggetto anche un complesso di beni mobili per l'esercizio dell'attività alberghiera) veniva respinto dalla Ctr del Veneto, la quale argomentava la decisione in base al fatto che, ai fini dell'esclusione della tassabilità secondo l'imposta di registro, sarebbe mancato il requisito soggettivo nella società cedente. Questa, infatti, non avrebbe svolto attività alberghiera né avrebbe trasferito le autorizzazione amministrative necessarie alla continuazione della stessa attività.

5. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, affidato ad un unico complesso motivo. La società contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, anch'esso affidato ad un unico mezzo.

Motivi della decisione

l. Con l'unico motivo di ricorso principale (con il quale si dolgono della violazione e falsa applicazione degli artt. 2, terzo comma, lett. b), e 19 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 2555 c.c. e di motivazione omessa, insufficiente ed illogica su punti decisivi della controversia) i ricorrenti deducono l'erroneità della sentenza impugnata sia per la scorretta affermazione di principi di diritto enunciati sia per i vizi motivazionali. In relazione alla prima doglianza, il ricorso afferma che perché vi sia cessione di azienda sarebbe necessaria solo la sua oggettiva esistenza in base al vincolo di complementarietà e di interdipendenza dei beni, a prescindere dalla loro titolarità. Il fatto che l'attività d'impresa alberghiera non sia stata svolta dal proprietario dei beni, ma da un terzo affittuario, o che l'acquirente non potesse allo stato esercitare l'attività, ma dovesse subentrare nel contratto di affitto, non costituivano elementi per superare il criterio puramente oggettivo del nesso di connessione esistente tra i beni in funzione dell'esercizio dell'attività produttiva. In relazione alla seconda doglianza, i ricorrenti deducono la mancanza della motivazione da parte dei giudici di merito, anche in ordine all'irrilevanza della scissione, operata nell'atto soggetto a tassazione, circa la separata vendita dell'immobile, da un lato, e del complesso dei beni mobili e del valore di avviamento, da un altro.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale (con il quale si lamenta la violazione dell'art. 92 c.p.c.) la società contribuente deduce che la sentenza di appello ha compensato le spese senza alcuna motivazione.

3. I ricorsi, attenendo alla stessa sentenza, vanno riuniti.

4. Il ricorso principale è fondato e meritevole di accoglimento.

4.1. Il presupposto della questione agitata in questa sede è costituito da un atto di vendita che, se avesse avuto ad oggetto un unico complesso aziendale, sarebbe stato, come sostenuto dall'Amninistrazione fiscale, soggetta ad imposta di registro, anziché

all'Iva, onde la legittima esclusione della detrazione Iva a cui aveva fatto ricorso la società L. A. Srl in relazione a quanto pagato a tale titolo sull'acquisto. I ricorrenti (Ministero ed Agenzia), infatti, sottopongono a questa Corte il quesito di diritto con il quale si chiede se sia corretto argomentare, come ha fatto la Ctr, dalla carenza del requisito soggettivo della società acquirente, ossia dalla previsione statutaria dello svolgimento dell'attività edilizia ed immobiliare, l'assoggettabilità ad Iva dell'atto di vendita dei beni (un grande immobile e un insieme di mobili di arredo e funzionali ad attività alberghiera) anziché la loro sottoposizione a imposta di registro, trattandosi, comunque, di un complesso aziendale A tale quesito deve darsi risposta negativa, ossia che non è corretta l'argomentazione denunciata nell'atto d'impugnazione.
4.2. Questa Corte ha più volte affermato che per potersi escludere la fattispecie della cessione di azienda non basta affermare che il complesso ceduto sia passato di mano attraverso la cd. formula dello spezzatino, ossia attraverso il trasferimento di una pluralità di beni, anche per mezzo di un insieme di atti negoziali, eventualmente giustificati dal fatto che l'azienda non fosse attiva al momento della cessione o da altre ragioni, così venendo meno al dovere di procedere (Sentenza n. 10660 del 2003) alla corretta interpretazione degli atti. Infatti, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali.
Né, ove l'operazione economica sia unitaria, al di là delle forme giuridiche in cui la sia rivestita, può darsi valore preminente alla diversità di oggetto e di causa relativi, ad esempio, a due contratti, per negare il loro collegamento e consentire un intento elusivo di una fattispecie tributaria. La sentenza n. 10660 del 2003, in una fattispecie relativa a due atti di alienazione, uno di vendita di immobile e l'altro di cessione di azienda, simile a quella che ci occupa in questa sede (in cui, come si è detto, i due negozi sono distinti, ma contestuali), la Corte ha accolto le doglianze dell'Ufficio finanziario e, in base alla strumentalità del bene immobile all'impresa esercitata in esso dalla venditrice, ha ristabilito il collegamento negoziale elusivo della disciplina tributaria della cessione di azienda, che il giudice di merito aveva escluso con la sentenza cassata dalla Corte, con rinvio per la violazione delle regole interpretative enunciate.
(Allo stesso modo anche la Sentenza n. 2713 del 2002 ha affermato che l'interprete deve privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati anche frazionatamente in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità dì comportamenti formali, onde, nell'ipotesi di una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva: nella specie, la Corte ha cassato con rinvio la sentenza di una commissione tributaria che non aveva considerato il collegamento esistente, ai fini della produzione di un unico effetto giuridico, tra l'atto dì conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e la successiva cessione delle quote dei conferenti alla stessa società conferitaria).
4.3. Né l'operazione economica sostanzialmente unitaria può dirsi indebolIta (e riconducibile al suo spezzatino apparente o frazionamento economicogiuridico) dal fatto che il soggetto che abbia venduto il complesso frazionato dei beni sia una società non munita di autorizzazione all'esercizio alberghiero (al punto che lo aveva dato in locazione a terzi) o non contempli nell'oggetto sociale proprio una tale attività, poiché cedendosi i beni ad altra società che tale attività alberghiera evidenzi nella propria denominazione sociale, non può ragionevolmente tacersi che l'acquirente intenda procedere o alla gestione diretta dell'azienda o alla sua locazione a terzi, ma sia nell'uno che nell'altro caso essa è venuta a disporre di un complesso che integra le caratteristiche dell'azienda.
Orbene, il giudice di merito ha trascurato tali elementi ed è pervenuto al risultato opposto, in considerazione dì circostanze del tutto parziali, quali la natura della attività della società cedente, senza tener conto di quella svolta dalla cessionaria e del fatto che la stessa venditrice avesse affittato il complesso immobiliare e mobiliare (poi ceduti) ad un terzo gestore.
Essa ha altresì trascurato il fatto che, attraverso il contratto di affitto dell'azienda a terzi, la società venditrice, per quanto non esercente l'attività alberghiera, aveva di fatto

già stabilito una collegamento tra i beni mobili e quelli mobili, all'apparenza non transeunte.
A tal ultimo proposito va ricordato (secondo la decisione di questa Corte n. 11149 del 1996) che, ai fini dell'imposta di registro, la sussistenza di una cessione di azienda non è condizionata all'attualità della gestione dell'azienda medesima, infatti, un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dalla obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa, e – cioè – a realizzare la finalità cui quella organizzazione tende. E che (Sentenza n. 8362 del 1992) sussiste cessione di azienda, agli effetti dell'imposta di registro, anche se i contraenti escludono dalla cessione determinati beni aziendali, purché risulti che, nonostante tale esclusione e sebbene essa concerna elementi essenziali dell'azienda medesima, permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando in contrario che, al momento della cessione, il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva (o ne presenti una nuova a seguito di prevedibili ristrutturazioni).
4.4. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale relativo alle spese dell'appello, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata, per un nuovo esame condotto alla luce dei principi sopra formulati, ad altra sezione della stessa Ctr, la quale avrà cura anche di provvedere sulla spese di questa fase.
PQM
Riunisce i ricorsi, accoglie il principale, assorbito l'incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese di questa fase, ad altra sezione della Ctr del Veneto.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AGOSTINI D., *Determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali in caso di trasferimento di azienda*, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, p. 54 ss.
- ANNECCHINO M., *Iva erroneamente applicata, osservazioni a sentenze delle Cass. Sez. Trib. del 15 ottobre 2001, n. 12547 e del 27 giugno 2001, n. 8786*, in Foro Italiano, 2002, p. 82 ss.
- AULETTA G., voce *Azienda nel diritto commerciale,* in *Enc. Giur. Treccani,* Roma, 2002, p. 1 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Ancora sul recupero dell'Iva non dovuta,* in Corr. Trib., 2001, p. 619 ss.
- CAMPOBASSO G., *Diritto Commerciale,* 2006, vol. I, p. 140 ss.
- CAPPONI C., *Cessione d'azienda e trasferimento frazionato di beni aziendali,* in Dir. e prat. Trib., II, 1989.
- CARINCI A., *Il trasferimento d'azienda ai fini ufficio Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali,* in Riv. Dir. trib., I, p. 1165 ss.
- CARTA A., *Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione di azienda,* in Rivista del Notariato, 1997, III, p. 971 ss.
- CIAN M., *Note minime sul trasferimento d'azienda,* in Riv. Dir. Trib., 2000, I, p. 57 ss.
- COMELLA A., *cessione di azienda e cessione di immobile con pertinenze,* in Riv. Dir. Trib., 1994, II, p. 785 ss.
- COMELLI A., *La restituzione dell'Iva versata e non dovuta e variazioni dell'imponibile o dell'imposta,* in Riv. Giur. Trib., 2000, p. 483 ss.

- COMELLI A., *Ulteriori precisazioni della Corte di Giustizia sul rimborso dell'Iva,* in Riv. Dir. trib., 2002, p. 3 ss.
- CONCI P., *La nozione di ramo d'azienda nella direttiva n. 90/434/CEE ed il suo impatto sulla disciplina italiana sui conferimenti in società (nota a Corte di Giustizia Ce, sez. V, causa C-43/00/02),* in Riv. Dir. trib., 2002, p. 136 ss.
- DOMINICI R., *Accertamento dell'imposta di registro,* in Corr. Trib., 2003, p. 1816 ss.
- DUS A., *La base imponibile dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali,* in Dir. prat. Trib., 1992, I, p. 1481 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario,* Torino, 2005.
- FEDELE A., *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro,* Padova, 1981, p. 145 ss.
- FERRI G., *Manuale di diritto commerciale,* Torino, 2006.
- FICARI V., *Cessione d'azienda e continuità dell'impresa nel presupposto oggettivo Iva,* in Dir. prat. trib., 2004, II, p. 923 ss.
- GALGANO F., *L'azienda e il mercato,* in Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia, vol. I, Padova, 2006.
- GASTALDO A., *Diritto tributario. La cessione ed il conferimento d'azienda,* Milano, 2005, cap. II.
- GASTALDO A., *La cessione d'azienda ed il trasferimento del marchio tra Iva ed imposta di registro,* in Dir. prat. Trib., 2003, p. 995.
- GASTALDO A., *Il trattamento del trasferimento d'azienda nell'imposizione indiretta,* in Dir. prat. Trib. 1997, II, p. 539.
- GAVELLI G., *La qualificazione dell'azienda oggetto di cessione tra Iva e imposta di registro,* in Forum fiscale, n. 2/2002, p. 63 ss.

- LA ROSA S., *Cessione di azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva,* in Rass. Trib., 1990, II, p. 305 ss.
- NASTRI G., *Valutazione dell'avviamento in caso di cessione di azienda ad un familiare,* in Rass. Trib., 1996, II, p. 197 ss.
- NASTRI L., *Manuale applicativo delle imposte indirette,* Milano, 1996. p. 448 ss.
- PEIROLO M., *Cessione frazionata d'azienda e detraibilità dell'Iva non dovuta,* in Dir. prat. Trib., 2000, II, p. 437 ss.
- PEIROLO M., *L'imposizione indiretta nel trasferimento d'azienda,* in La cessione, il conferimento e l'affitto d'azienda, AA.VV., Eutekne, Torino, 2004.
- STEVANATO D., *Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?,* in Riv. Giur. Trib., 1999, p. 758 ss.
- ZANETTI E., *Le imposte ipotecaria e catastale sugli atti di cessione e di conferimento di aziende,* in Il Fisco, 2007, p. 1760-1763.

Effetti della mancata notifica della comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73
(Nota alla sentenza della C. T. R. Campania, sez. 20, n. 64/20/07 del 15.05.07)
di Alessandro Saccone

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. I termini per l'iscrizione a ruolo e la notifica delle cartelle esattoriali previsti dal DPR 602/73 - 3. Le Comunicazioni di irregolarità ex artt. 36 bis e 36 ter del DPR 600/73 – 4. Conclusioni

1. Introduzione

Il contribuente produceva ricorso avverso due cartelle esattoriali relative agli esiti del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi operato ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate per gli anni di imposta 1998 e 1999.

Veniva eccepita, in via preliminare, la decadenza dei termini posti a carico dell'Amministrazione Finanziaria sia per l'iscrizione a ruolo prevista per l'art. 36 bis (il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 17 DPR 602/73, abrogato con L. 156 del 31.07.2005) e sia per la tardiva notifica della cartella esattoriale da parte del Concessionario della Riscossione.

Si appellava, inoltre, alla violazione delle norme procedurali relative alle iscrizioni a ruolo nonché dell'art. 6, comma 5 dello Statuto del Contribuente in quanto l'Ufficio aveva l'obbligo di notificare al contribuente un avviso o invito di pagamento adeguatamente motivato.

Il ricorrente, inoltre, eccepiva la carenza di motivazione delle cartelle esattoriali in quanto sprovviste di un'adeguata motivazione della pretesa erariale necessaria per poter esperire una valida difesa ex art. 24 della Costituzione.

In relazione a tale carenza di motivazione delle cartelle esattoriali ed alla violazione delle norme procedurali propedeutiche, la CTR ha ritenuto fondato e meritevole di accoglimento l'appello del contribuente.

Più specificamente, i giudici rilevavano come l'Ufficio, in sede di giudizio, si sia limitato solo a sostenere che si trattava di un omesso versamento delle imposte senza produrre alcun riscontro documentale, mentre dalle cartelle risultava un'imposta dovuta superiore a quella dichiarata. Nel dispositivo i giudici sottolineavano che "*Non può certamente condividersi l'affermazione dell'Ufficio secondo la quale una cartella esattoriale derivante dalla liquidazione formale della dichiarazione dei redditi possa essere*

impunemente *sprovvista di adeguata motivazione. Tale carenza di motivazioni risulta aggravata dalla eccepita mancata notifica dell'avviso o dell'invito al pagamento*"[1].

Come rilevato dai giudici, la soppressione del comma 3 dell'art 7 del D. Lgs. 546/92[2] impedisce al Giudice di disporre istruttorie per l'acquisizione di ulteriori documenti e conseguentemente non potevano che ritenere le cartelle contestate assimilabili ad una prima richiesta riferita alla pretesa impositiva[3].

Conseguentemente, la mancata dimostrazione da parte dell'Ufficio della notifica della comunicazione d'irregolarità congiuntamente alla carenza di motivazione delle cartelle esattoriali ha portato i giudici della CTR Campania a riconoscere la nullità di queste ultime in quanto non hanno consentito il legittimo esercizio del diritto di difesa del contribuente ex art. 24 della Costituzione.

2. I termini decadenziali previsti dal D.P.R. 602/73 per l'iscrizione a ruolo e per la notifica delle cartelle esattoriali.

La problematica relativa ai termini previsti per le iscrizioni a ruolo dei debiti erariali e per la conseguente notifica delle cartelle di pagamento (oggetto di varie modifiche normative fino all'anno 2005) ex art. 36 bis merita di essere approfondita in quanto ha creato non poca confusione tra la platea dei contribuenti circa la sua natura ordinatoria o perentoria.

Il riferimento normativo per l'iscrizione a ruolo era rappresentato dall'art. 17 (oramai abrogato) e per la notifica delle cartelle di pagamento, dall'art. 25 del DPR 602/73.

---

[1] A tal proposito si riporta il testo dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente rubricato "Chiarezza e motivazione degli atti": "*1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.*
2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti."

[2] Il soppresso art. 7, comma 3 del D. Lgs. 546/1992 così recitava: "*E' sempre data alle Commissioni Tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.*"

[3] Anche se, a contrario, si può ritenere che i giudici tributari abbiano la possibilità di richiedere ulteriore documentazione – seppur nei limiti dei fatti dedotti dalle parti – ai sensi degli artt. 210 e 213 c.p.c..

La legislazione vigente nel periodo in cui è stata commessa la supposta violazione prevedeva, ai sensi dell'art. 17 D.P.R. 602/73 che "... *il ruolo delle imposte liquidate al contribuente deve essere reso esecutivo entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione"* e secondo quanto disposto, *ratione temporis,* dall'art. 25 D.P.R. 602/73 (in vigore dal 01.07.1999 sino al 08.06.2001) "*il concessionario notifica la cartella di pagamento entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore o al coobbligato nei confronti del quale procede*".

All'uopo si evidenzia che la Corte Costituzionale con ordinanza n. 107 del 01/04/2003 confermava quanto già espresso dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 7662 del 16/07/99.

Infatti la Corte Suprema ribadiva la perentorietà del termine previsto dall'art. 25 del D.P.R. 602/73 affermando che *"... tale ultima norma... ben si presta ad essere interpretata in senso tale da escludere la paventata indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco, essendo l'esattore soggetto ai ristretti termini di cui all'art. 25 per la notificazione della cartella; che il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere*". Pertanto sia l'Ordinanza della Corte Costituzionale che la Sentenza n. 7662/99 della Corte di Cassazione hanno inteso il disposto del citato art. 25 quale termine perentorio per la notifica della cartella di pagamento posto a tutela del contribuente al fine di non esporre lo stesso ad una indefinita azione esecutiva del fisco[4].

A chiarire definitivamente la questione circa la natura di tale termine è intervenuta la Corte Costituzionale dapprima con Ordinanza n. 352 del 2004 e successivamente con la sentenza n. 280 del 15/07/2005.

---

[4] Si veda anche la sentenza CTR Lazio n. 6 del 28/01/2003, laddove è stato affermato che: "*...la natura perentoria del termine previsto dall'art. 25 del DPR 602/73 può ricavarsi anche da elementi testuali e di principio generale. In conformità a questi ultimi deve rilevarsi che i termini di decadenza devono ritenersi di stretta interpretazione soprattutto nell'ambito del diritto pubblico, caratterizzato dalla presenza di poteri il cui esercizio non è libero, ma sottoposto dalla legge ai limiti diretti a garantire il soddisfacimento di finalità di carattere istituzionale. Peraltro, quand'anche un termine possa essere considerato ordinatorio, scatterebbe la previsione dell'art. 153 C.p.c. e l'eventuale proroga dovrebbe essere concessa e richiesta prima dell'estinzione del termine originario, diventando, in mancanza, il termine stesso di fatto perentorio. Da un punto di vista testuale la natura cogente del termine recato dall'art. 25 del D.P.R. 602/73 può ricavarsi ex adverso dalle modifiche intervenute nella stesura dello stesso, che possono ritenersi effettuate anche sulla pressione dei concessionari della riscossione, coscienti delle difficoltà insite nel ristretto termine concesso. Infatti con due successivi interventi legislativi, dapprima il termine fu ampliato a 4 mesi dal D. Lgs. 46/1999 e poi definitivamente soppresso dal D. Lgs. 193/2001. Deve quindi ritenersi, per il principio del tempus regit actum, che il termine previsto dal suddetto art. 25 avesse quindi carattere sicuramente cogente e perentorio*".

L'Ordinanza ha ribadito la natura perentoria del termine previsto dall'art. 25 DPR 602/73, mentre la sentenza n. 280 del 2005 ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 DPR 602/73, così come modificato dal D. Lgs. n. 193 del 2001 "…*in relazione agli art. 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non prevede un termine fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 e ciò per evitare che il contribuente sia "indefinitivamente" esposto alla procedura esecutiva*"[5].

Al fine di chiarire l'ambito di applicazione della disposizione in esame è necessario sintetizzare le modifiche normative subite nel tempo dall'art. 25 DPR 602/73.

Inizialmente l'art. 25 stabiliva il termine ultimo per la notifica della cartella esattoriale nel *quinto giorno del mese successivo a quello di consegna dei ruoli all'esattore*. Successivamente - a seguito della modifica operata dall'art. 11 del D. Lgs. n. 46 del 1999, in vigore dal 01/07/1999 - tale termine veniva fissato nell'*ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo all'esattore*. Infine l'art. 25 (nella formulazione risultante dalla modifica ex art. 1, comma 1 lett. b) del D.Lgs n. 193 del 2001) in vigore dal 09.06.2001 non prevedeva più alcun termine per la notifica delle cartelle esattoriali.

Ciò premesso, la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale[6] l'art. 25 "…*nella parte in cui non prevede, per la notifica al contribuente della cartella di pagamento un termine, fissato a pena di decadenza….*"

E si segnala che, alla luce di quanto affermato dalla Corte Costituzionale, il Legislatore ha colmato tale *lacuna legis* con l'art. 1, comma 5 bis del D.L. 17/06/2005 n. 106 - convertito dalla Legge 31/07/2005 n. 156 – nel quale è stato stabilito relativamente alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001 che la notifica delle cartelle di pagamento scaturenti dal controllo ex art. 36 bis DPR 600/73 deve essere eseguita, a pena di decadenza, entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

---

[5] Si veda la Sent. Cassazione, Sez. tributaria, 30 novembre 2005, n. 26105. A rigore, con la sentenza n. 280/2005 l'illegittimità dell'art. 25 avrebbe dovuto travolgere tutte le procedure svoltesi in assenza di un termine decadenziale, con annullamento di tutte le cartelle e possibilità di rinnovo solo per quelle ancora legittimamente emanabili dopo la sentenza. In realtà, secondo la Cassazione (che ricostruisce in modo convincente il percorso logico e la portata del dispositivo della sentenza 280), la Corte costituzionale ha impostato la sua declaratoria di incostituzionalità sulla premessa che un termine non potesse mai mancare, espressamente invitando il legislatore a stabilire, ora per allora, un termine compatibile con le indicazioni di ragionevolezza tracciate nella sentenza. In sostanza, un sistema in cui manchino termini per la notifica non dà luogo ad una lacuna che inficia i procedimenti ad esso ispirati, ma evidenzia un assurdo giuridico cui necessariamente va posto rimedio, recuperando ex post la scansione temporale vincolante.

[6] Si rinvia al punto 4.2 della citata sentenza 280.

E tale termine deve necessariamente considerarsi perentorio in quanto molto chiaramente nella sentenza n. 280/2005 la Corte Costituzionale ha condiviso la tesi dei giudici rimettenti che avevano denunciato "…*come contrastante con il precetto di cui all'art. 24 della Costituzione, l'art. 25 del DPR 602/73, come modificato dal D. Lgs. 193 del 2001: modifica consistita nella pura e semplice soppressione delle parole attraverso le quali era fissato per la notifica della Cartella di Pagamento un termine che questa Corte (Ordinanza n. 107 del 2003) e la giurisprudenza di legittimità avevano qualificato, perché solo così inteso soddisfaceva inderogabili esigenze costituzionali, come di decadenza".* Ed ha aggiunto: *"… nel ribadire tale principio, riaffermato nell'Ordinanza n. 352 del 2004, questa Corte non può che trarne la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25… non essendo consentito dall'art. 24 della Costituzione lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo ed irragionevole".* Inoltre viene specificato al punto 4.1: *"….Come emerge dalla sommaria descrizione delle disposizioni che si sono succedute nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36 bis del DPR 600/73, l'atto finale ed "esterno" del procedimento stesso (la notifica della cartella) è sempre stato legato ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti: e poiché questa concatenazione di atti era scandita da termini, a partire da ciascuno dei quali decorreva il successivo, ne derivava – per quanto generosi, rispetto all'elementare attività demandata all'Amministrazione, fossero quei termini – certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco".*

Emerge, chiaramente e con vigore, che tale termine non può che ritenersi perentorio a pena di decadenza, così come sancito dalla Corte Costituzionale.

Nella sentenza in commento, la CTR Campania ha avallato la decisione dei giudici di prima istanza che "*Ritenevano altresì che relativamente agli atti in contestazione, "ragione temporis" per l'effetto delle modifiche normative apportate all'art. 25 del DPR 602/73, non vi era un termine stabilito per la notifica delle cartelle esattoriali in questione."* Dal dispositivo della sentenza non emergono le date oggetto di contestazione – ossia di iscrizione a ruolo e di notifica delle cartelle di pagamento – quindi risulta impossibile un esame del rispetto di tali termini decadenziali perentori, ma, a parere dello scrivente, gli effetti della declaratoria di incostituzionalità della mancata previsione di un termine per la notifica delle cartelle esattoriali ex art. 25 dovevano essere oggetto di

valutazione sia dei Giudici di *prime cure* che di Appello i quali, invece, si sono semplicemente riferiti alla vecchia formulazione in cui non era previsto alcun termine per la notifica delle cartelle esattoriali[7].

3. Le Comunicazione di irregolarità ex artt. 36 bis e 36 ter del DPR 600/73.

La liquidazione ed i controlli formali delle dichiarazioni dei redditi sono disciplinati dall'art 36 bis e 36 ter del DPR 600/73[8].

La liquidazione della dichiarazione ex art. 36 bis[9] è oramai svolta in via automatizzata dal Sistema Informatico dell'Agenzia delle Entrate (in passato era una procedura eseguita manualmente) e consente di:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi, nonché nel riporto delle eccedenze d'imposta e dei contributi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le detrazioni, le deduzioni e i crediti esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- verificare la congruità e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti nonché delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

La procedura di liquidazione deve concludersi entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, ma tale termine deve considerarsi ordinatorio e non perentorio[10].

Se la liquidazione automatica non riscontra alcun errore, al contribuente viene inviata una comunicazione di regolarità; qualora, invece, dalla liquidazione emerge un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione l'Agenzia provvede ad inviare al

---

[7] Per un approfondimento si rinvia a "*Dubbi sulla disciplina transitoria conseguente alla riforma dei termini di notifica della cartella di pagamento"* di Basilavecchia M. in Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 2 /2006, pag. 121.

[8] Si veda F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale*, UTET Milano, 2006, pag. 191 e ss.

[9] Per un approfondimento si rinvia al D. Lgs 241 del 9 luglio 1997, alla Circolare n. 100 del 18 maggio 2000 e n. 68 del 16 luglio 2001. A proposito delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 241/97 si rinvia a P. Coppola, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale della dichiarazione*" in Rassegna Tributaria, 1997, pg. 1475 ed S. Rinaldi, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000 pag. 203 e ss..

[10] Cfr. l'art. 28 della L. 449/1997 che chiarisce la natura ordinatoria e non perentoria di tale termine, con norma di interpretazione autentica. Si veda anche R. Lupi, op. cit., pag. 132 che precisa: "*I termini previsti dagli artt. 36 bis e 36 ter per velocizzare le operazioni di liquidazione, in modo da lasciare tempi adeguati per i successivi controlli di merito non sono dettati a favore del contribuente, ma della sollecitudine dell'attività amministrativa: il contribuente potrà quindi lamentare solo la violazione dei termini di notifica della iscrizione a ruolo eventualmente disposta a seguito dei controlli ex artt. 36 bis e 36 ter*".

contribuente o al sostituto d'imposta un'apposita **comunicazione d'irregolarità** in modo da evitare il ripetersi di errori nelle successive dichiarazioni, regolarizzare gli aspetti formali e consentire al contribuente o al sostituto d'imposta di comunicare all'Amministrazione Finanziaria eventuali dati ed elementi non considerati nella fase di liquidazione. Se il contribuente provvede al versamento delle somme richieste entro trenta giorni, beneficia della riduzione del pagamento della sanzione, altrimenti l'importo dovuto sarà oggetto di iscrizione a ruolo e successivamente, a cura del Concessionario della Riscossione, sarà emessa una cartella di pagamento.

Il controllo formale ex art 36 ter, invece, interessa solo le dichiarazioni dei redditi selezionate in base a criteri fissati annualmente dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Con il controllo formale *strictu sensu*, viene verificata la conformità dei dati esposti in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente e i dati desunti dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti o trasmessi per legge da enti previdenziali ed assistenziali, banche e imprese assicuratrici.

A questo fine il contribuente è invitato dall'ufficio ad esibire o trasmettere entro 30 giorni la documentazione attestante la correttezza dei dati dichiarati e a fornire chiarimenti nel caso siano riscontrate incongruenze tra questi ultimi ed i dati in possesso dell'Agenzia.

Tale controllo permette di:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

La procedura deve concludersi entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione[4].

Le comunicazioni relative agli esiti della liquidazione ed alle richieste per il controllo formale delle dichiarazioni dei redditi – ex art. 36 bis e 36 ter [11] – vengono

[11] A tal proposito R. Lupi, op. cit, pag. 131 chiarisce che: "*Le richieste di cui all'art. 36 ter danno luogo ad una <comunicazione > analoga a quella che abbiamo descritto per il 36 bis e sul cui valore giuridico sussistono le stesse perplessità di inquadramento come atto impugnabile ovvero come mera comunicazione preliminare, con preferenza per questa seconda soluzione*".

recapitate ai contribuenti attraverso una raccomandata postale "non rituale"e quindi senza ricevuta di ritorno. Quindi Poste Italiane conferma, attraverso la trasmissione del numero progressivo della raccomandata agli Uffici Finanziari, l'avvenuto recapito della comunicazione, ma non può documentare l'avvenuta notifica in mancanza della ricevuta di ritorno e la correlata firma del destinatario ai sensi dell'art. 137 c.p.c. e ss.

La rettifica effettuata ai sensi dell'art. 36 ter posta in essere successivamente ai 30 giorni concessi al contribuente per far valere le proprie ragioni, viene notificata "ritualmente" a mezzo raccomandata R/R concedendo allo stesso altri 30 giorni per la segnalazione di eventuali dati ed elementi non valutati dall'Ufficio.

Invece gli esiti della liquidazione ex 36 bis conseguenti alla comunicazione d'irregolarità, non seguono tale procedura, ma sono direttamente iscritti a ruolo e ciò in base ad una precisa *ratio*, di seguito esaminata.

4. Conclusioni

Premesso che la sentenza in commento è pur sempre un giudizio di secondo grado e quindi impugnabile in Cassazione, un aspetto rilevante, a parere dello scrivente, riguarda il riferimento al dettato normativo dello Statuto del Contribuente che il legislatore, in sede parlamentare – spesso distratto in materia perché guidato dalla priorità di esigenze di "cassa", piuttosto che dal "buonsenso" in relazione al rispetto dei principi ivi sanciti – costantemente non lo ha ritenuto meritevole di attenzione, principalmente per quanto attiene la previsione del divieto di disposizioni retroattive in materia tributaria[12].

Ben venga, quindi, da parte dei giudici tributari una considerazione maggiore per lo Statuto del Contribuente – pur sempre legge dello Stato – e dei principi in esso contenuti che meriterebbero una valenza costituzionale, purtroppo non riconoscibile in quanto, trattandosi di legge ordinaria, può essere pacificamente derogata da altre leggi di pari rango. Tale lacuna potrebbe essere parzialmente colmata attraverso una

[12] Autorevole dottrina si è espressa in merito. Tra gli altri, si legga Capolupo S. in "*Manuale dell'Accertamento*", Ipsoa Editore, 2003, pag. 2136 e ss., Grippa Salvetti M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.* n. 5/2004, p. 1719; Lombardi S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 2/2005, p. 165; Marino G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.* n. 2/2006, p. 460; Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. e pr. trib.* n.5/2005, p. 1007; Marongiu G., *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2006, p. 589 e da ultimo R. Perrone Capano, *Illusionismo finanziario e crisi della democrazia parlamentare tra aumento della spesa pubblica, crescita dissimulata delle imposte e relativi tesoretti virtuali* in Innovazione e Diritto n. 6/2007.

giurisprudenza tributaria tesa a spingere il legislatore a "ripensare" la prassi normativa adottata in materia fiscale alla luce delle previsioni dello Statuto.

Venendo, invece, al caso specifico dell'omessa notifica della comunicazione di irregolarità, si ritiene che in sede processuale sia necessario verificare due aspetti fondamentali.

In primo luogo, non si può prescindere da una attenta valutazione delle modifiche normative subite dall'art. 25 del D.P.R. 602/73. Ed a tal proposito, in relazione alla sentenza in commento, lo scrivente ritiene di non poter condividere la mancata considerazione, da parte dei Giudici di I° e II° grado, dell'incostituzionalità dell'art. 25 nella precedente formulazione laddove non prevedeva un termine di decadenza per la notifica della cartella esattoriale.

In secondo luogo, bisogna prendere in considerazione l'inciso dell'art. 6, comma 5 della L. 212/2000 che recita "*qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*"[13]. Autorevole dottrina[14] ha sottolineato la posizione restrittiva della giurisprudenza in relazione al potere di liquidazione degli Uffici Finanziari ex art. 36 bis. Esso, infatti, è stato riconosciuto sussistente soltanto in presenza di indebite deduzioni e detrazioni rilevabili *icto oculi* a seguito di controllo formale e, contemporaneamente, tale potere è stato escluso laddove fosse stato necessario procedere all'interpretazione di norme giuridiche e/o alla valutazione di eventuale documentazione. Conseguentemente, i casi oggetto di rettifica sono quelli tassativamente previsti e qualificati come "eccezionali" dalla Corte Costituzionale nei quali, in assenza di una formale istruttoria e, quindi, di una concreta "valutazione giuridica" non sussiste un rigoroso obbligo di motivazione alla stregua degli atti di accertamento nei quali viene, invece, seguito un preciso percorso logico-giuridico[15]. Infatti, non a caso, la norma relativa alla liquidazione delle imposte è stata tenuta al di fuori del capo relativo alla disciplina dell'accertamento.

---

[13] Si riporta il testo della L. 212/2000, art. 6, comma 5: "*Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non e' tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma*".

[14] Capolupo S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, IPSOA, 2003, pag 205; Orlandi Cantucci A. "*Interpretazione autentica dell'art. 36 bis del DPR 600/73*" in Il Fisco, 1998, n. 6, pag. 2033.

[15] Cfr. la Sent. CTC, Sez. I del 9 febbraio 1989, n. 1025 in Boll. Trib. n. 8/1990, pag. 624 laddove si sosteneva che la liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni ex art. 36 bis è stata inserita nel nostro ordinamento per consentire agli uffici di determinare l'importo delle imposte dirette ed esigerne il pagamento senza prima avvisare il contribuente in alcuni casi tassativamente indicati, senza procedere all'accertamento

Sostanzialmente, quindi, tali rettifiche – nella stragrande maggioranza dei casi – riguardano errori materiali e/o di calcolo oppure di mancato rispetto di norme procedurali e sostanziali in materia tributaria che ai fini della legittimità della pretesa erariale non necessitano né di una convocazione del contribuente, né di una motivazione, essendo richiesta solo una normale diligenza da parte di quest'ultimo per effettuare un elementare controllo della correttezza dei valori inseriti nella dichiarazione dei redditi, della loro somma algebrica e del rispetto della normativa tributaria in materia di detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, nonché della congruità e tempestività dei versamenti effettuati.

Quindi, il principio generale "*Lex ignorantiam non excusat*" dovrebbe essere più che sufficiente a giustificare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, laddove liquidi una dichiarazione dei redditi che – va ribadito – consiste in un mero controllo formale, nonché una verifica del rispetto delle norme tributarie ad esso riferite nelle ipotesi tassativamente indicate dal legislatore.

Per tale motivo nell'art. 36 bis del DPR 600/73 non è stato previsto alcun obbligo di notifica rituale della comunicazione d'irregolarità o di motivazione esplicita in quanto relativamente a questa tipologia di controlli, "*dubbi o incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*", nella generalità dei casi, non sussistono[16].

Inoltre, considerata la discrezionalità "tecnica" dell'Amministrazione Finanziaria in merito alle valutazioni su ciò che possa qualificarsi "*incertezza"* e quali possano considerarsi "*aspetti rilevanti",* si dovrebbe escludere la possibilità di un "sindacato intrinseco" da parte del giudice tributario che finirebbe per sostituirsi al potere amministrativo (valutativo e quindi discrezionale) spettante *ex lege* all'Agenzia delle Entrate[17].

Oltretutto, in mancanza di una norma di coordinamento tra l'art. 36 bis DPR 600/73 e l'art. 6 dello Statuto del Contribuente non può ritenersi condivisibile un

---

dell'esistenza o della consistenza di valori imponibili. Conseguentemente, nessuna motivazione è richiesta per siffatta liquidazione, come affermato dalla Corte Costituzionale che nell'ordinanza n. 430 del 1988 riteneva infondato il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 36 bis in relazione agli artt. 3, 24, 53 e 113 Cost..

[16] Si veda la Sent. Cass., sez. 1, del 15.09.99 n. 9818 di cui si riporta la massima "*La previsione dell'art. 36 bis, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotta dall'art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 allo scopo di rendere possibile la più sollecita correzione da parte dell'Ufficio, degli errori individuabili nella dichiarazione sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale, e non tollera applicazione estensiva a ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal legislatore. Perciò a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione ogniqualvolta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fiscalmente rilevanti, della soluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative all'applicabilità di norme di esenzione o di agevolazione"* e da ultimo la Sent. Cass. del 11-06-2007, n. 13581

[17] Vedasi G. Palumbo "*Effetti Giuridici della omessa comunicazione di irregolarità*" in Fisco Oggi del 19.09.2007.

eventuale annullamento della conseguente cartella di pagamento, in assenza di una specifica ed esplicita previsione normativa[18].

Da ultimo, premesso che lo Statuto si pone quale linea guida nell'interpretazione ed applicazione della normativa tributaria[19] laddove all'art. 10 esso prevede il "*principio della tutela dell'affidamento e della buona fede",* appare legittimo ritenere che se tale principio valga nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, altrettanto debba accadere nei confronti del contribuente. Conseguentemente, un'eventuale sanzione di nullità di una cartella di pagamento (*ripetuta iuvant*, priva di dubbi o incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione) farebbe ricadere su di un soggetto incolpevole (Amministrazione Finanziaria) gli effetti dell'errore del contribuente, il quale, addirittura, potrebbe giovarsi dell'annullamento di un debito d'imposta dallo stesso dichiarato e, quindi, implicitamente ammesso come dovuto all'Erario, ma solo erroneamente autoliquidato[20]. E tutto ciò comporterebbe una violazione del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, oltre che dei principi di buona fede e correttezza previsti dallo Statuto del Contribuente volti alla tutela di un prelievo rapportato ad effettivi indici di capacità contributiva, di un'adeguata tutela degli interessi dell'Erario e, soprattutto, dello spirito di lealtà e di collaborazione tra le parti che deve accompagnare il rapporto giuridico d'imposta.

In conclusione, a parere dello scrivente, al contribuente può sempre essere riconosciuto il beneficio del pagamento delle sanzioni ridotte (ossia quello che avrebbe goduto se avesse ricevuto la comunicazione di irregolarità) [21], ma non può assolutamente condividersi un giudicato che comporti la nullità della cartella di pagamento.

---

[18] Infatti, il comma 3 dell'art. 36 bis – pur sempre norma sostanziale di disciplina della fattispecie – in caso di omissione della comunicazione non prevede alcuna sanzione di nullità degli atti. Si riporta il testo: "*3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l' esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d' imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione."*

[19] La Cassazione già nel 2001 (Sent. n. 4760 del 30-03-2001) aveva stabilito che il citato articolo 6, inquadrato nella enunciazione di cui all'articolo 1 secondo il quale le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare gli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, assume un inequivocabile valore interpretativo perché si tratta di un *"principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati"*.

[20] Si tenga presente che la Cassazione con Sent. n. 1648 del 20.08.04 ha affermato che "*la dichiarazione tributaria è atto attuativo della legge tributaria e produce di per sé un effetto di liquidazione delle imposta, rispetto al quale l'eventuale ulteriore liquidazione dell'Ufficio, a seguito del potere di accertamento formale automatizzato ex art. 36 bis del DPR 600/73, non innova se non per la correzione degli errori materiali e di calcolo, tant'è vero che il comma 4 dello stesso articolo adotta il principio dell'imputazione diretta della liquidazione al dichiarante."*.

[21] In tal senso, vedasi anche la Sent. CTP di Salerno n. 8 del 19.02.2005.

Si riporta il testo della Sentenza.

Svolgimento del processo

Il contribuente ALFA propose distinti ricorsi avverso due cartelle esattoriali, e precisamente la n. xxxx (riferita all'anno di imposta 1998) e la n. yyyy (riferita all'anno di imposta 1999), entrambe emesse dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio delle Entrate di Benevento in seguito al controllo formale delle dichiarazioni dei redditi operato ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 e notificate dal Concessionario della Riscossione di Benevento SARI SPA Riscossioni.

Nei ricorsi veniva eccepita in via preliminare la decadenza e la prescrizione dei termini posti a carico dell'amministrazione finanziaria per l'iscrizione a ruolo, previsti dall'art. 36 bis del DPR 600/73.

Veniva poi contestata la tardiva notifica della cartella esattoriale da parte del Concessionario della riscossione.

Veniva poi eccepita la violazione delle norme procedurali inerenti le iscrizioni a ruolo operate in seguito al controllo formale delle dichiarazioni nonché delle norme contenute nello statuto del contribuente, evidenziando che l'ufficio, prima dell'iscrizione a ruolo aveva l'obbligo di notificare alla contribuente un avviso od invito di pagamento.

Sosteneva quindi che, in mancanza di tale adempimento, le cartella esattoriali impugnate dovevano ritenersi illegittime per il mancato rispetto delle norme richiamate, richiamando in tal senso giurisprudenza favorevole.

Veniva poi eccepita la carenza di motivazioni delle cartelle esattoriali, sostenendo che tali atti erano sprovvisti di tutti gli elementi previsti dalla legge ed, in assenza delle motivazioni poste a base della pretesa erariale, il contribuente non era stato posto in grado di esperire una valida difesa.

Veniva infine eccepita la falsa ed erronea applicazione delle sanzioni.

I ricorsi venivano conclusi con la richiesta di integrale annullamento delle cartelle esattoriali in contestazione.

Non risultava la costituzione in giudizio del Concessionario della riscossione.

Con proprie controdeduzioni si costituiva in giudizio l'Ufficio delle Entrate di Benevento, deducendo la legittimità delle iscrizioni a ruolo, rese esecutive nel rispetto dei termini previsti dalla legge, precisando che trattavasi di iscrizioni derivanti dai mancato versamento delle imposte dovute con la dichiarazione dei redditi.

Sosteneva inoltre di avere regolarmente notificato al Cliente gli avvisi di pagamento precedentemente alle cartelle in contestazione e che, comunque, nessuna norma prevedeva quell'adempimento a pena di nullità delle cartelle.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso.

Nelle more del giudizio il contribuente presentava distinte istanze di definizione delle liti fiscali pendenti previste ai sensi dell'art. 16 della legge 289/02, effettuando il versamento della prima rata delle imposte dovute per la definizione.

Tali istanze venivano rigettate dall'ufficio che notificava al contribuente due provvedimenti di diniego della definizione richiesta.

Avverso tali provvedimenti di diniego il contribuente produceva due distinti ricorsi, chiedendo il riconoscimento della legittimità della definizione delle liti, sostenendo che la legge agevolativa prevedeva la possibilità di definire qualsiasi atto impositivo, quindi anche la cartella esattoriale che rappresentava la prima richiesta impositiva notificata al contribuente.

Sosteneva inoltre che le cartelle in contestazione erano scaturite in seguito a correzioni effettuate dall'ufficio rispetto ai dati dichiarati nelle dichiarazioni, dovevano pertanto considerarsi atti impositivi a tutti gli effetti e non meri atti di riscossione.

Concludeva con la richiesta di accoglimento dei ricorsi e di voler dichiarare la cessazione della materia dei contendere per intervenuta definizione ai sensi dell'art. 16 della legge 289/02.

Resisteva l'ufficio delle Entrate sostenendo che le liti fiscali instaurate avverso le cartelle esattoriali non potevano essere considerate definibili ai sensi dell'art. 16, sia perché rappresentavano atti di mera riscossione che perché le suddette liti non risultavano pendenti alla data del 31/12/2003, concludendo con la richiesta di rigetto dei gravami.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, previa riunione di tutti e quattro i ricorsi, con la sentenza ora impugnata, li respingeva totalmente.

I Primi Giudici ritenevano che le iscrizioni a ruolo erano state rese esecutive dall'ufficio nei termini previsti dall'art. 17 del DPR 602, ritenendo quindi che l'Amministrazione Finanziaria non fosse decaduta dal diritto di richiedere il pagamento delle imposte ritenute evase dal contribuente.

Ritenevano altresì che relativamente agli atti in contestazione, "*ragione temporis*" per l'effetto delle modifiche normative apportate all'art. 25 del DPR 602/73, non vi era un termine stabilito per la notifica delle cartelle esattoriali in questione.

Ritenevano, infine, che le iscrizioni a ruolo in contestazione erano da ritenersi atti di mera riscossione, emessi dall'ufficio senza alcuna espressione di potere discrezionale, in quanto riflettenti omessi versamenti di imposta, e come tali non rientranti tra le liti fiscali definibili ai sensi dell'art. 16 della legge 289/02.
Avverso tale sentenza proponeva appello il contribuente chiedendone la totale riforma richiamandosi integralmente ai motivi dedotti nel ricorso introduttivo, chiedendo contestualmente la sospensione della riscossione.
Veniva eccepito che la sentenza si palesava carente di motivazioni ed errata nei suoi presupposti di fatto e di diritto, oltre che viziata da omessa pronuncia sulle principali eccezioni del contribuente.
Veniva contestato che non era stata considerata l'eccepita carenza di motivazioni nonché la mancata notifica dell'avviso di pagamento precedente alle cartelle esattoriali, sostenendo in tal senso che nessuna reale prova era stata fornita dall'ufficio.
Insisteva nel sostenere l'intervenuta decadenza e prescrizione dei termini, sia per l'emissione dei ruoli che per la successiva notifica delle cartelle da parte del concessionario.
Con ampia dissertazione, infine, contestava il mancato riconoscimento della legittimità delle istanze di definizione delle liti fiscali pendenti prodotte ai sensi della legge 289/02.
In tal senso sosteneva che le cartelle non riflettevano solo presunti omessi versamenti, ma anche l'esercizio da parte dell'ufficio dei poteri di controllo e rettifica, in quanto le imposte richieste in pagamento non riflettevano i dati dichiarati nelle dichiarazioni, sostenendo che tale circostanza comprovava il fatto che l'ufficio aveva modificato tali dati.
Sosteneva pertanto che le cartelle esattoriali dovevano considerarsi atti impositivi a tutti gli effetti e, come tali, regolarmente rientranti tra quelli definibili mediante lo strumento agevolativo delle liti fiscali pendenti indicate nell'art. 16 della legge citata.
Concludeva con la richiesta di voler considerare validi i condoni proposti ed in via subordinata di voler annullare le cartelle esattoriali per carenza di motivazioni e violazione delle norme procedurali inerenti le iscrizioni a ruolo.
Anche nel secondo Grado di Giudizio non risultava la costituzione in giudizio del Concessionario della riscossione.
L'Ufficio delle Entrate di Benevento, con proprie controdeduzioni, resisteva all'appello del contribuente chiedendone il rigetto, richiamandosi integralmente ai motivi già dedotti in primo grado e già ritenuti validi dai Giudici di Prime cure.
Insisteva nell'evidenziare che le iscrizioni a ruolo in contestazione riflettevano omessi versamenti di imposte dichiarate dal contribuente nelle proprie dichiarazioni dei redditi e che, pertanto, le relative controversie non potevano essere definite ai sensi dell'art. 16 della legge 289/02.
Sosteneva inoltre che trattandosi di iscrizioni a ruolo operate ai sensi dell'art. 36 bis del DPR 600/73 non era necessaria una motivazione esplicita contenuta nella cartella, e che, in ogni caso l'obbligo di motivazione era stato assolto con le precedenti notifiche al contribuente, a mezzo di raccomandate postali n. XXXX del 13/12/2000 (per l'anno 1998) e n. YYYY del *06/12/2000* (per l'anno 1999), degli avvisi di pagamento, che erano stati ignorati dal contribuente.
Concludeva l'ufficio con la richiesta di voler integralmente confermare le iscrizioni a ruolo in contestazione.
Con successive note del 11/07/2006 lo stesso ufficio chiedeva il rigetto della richiesta di sospensione, deducendone l'inammissibilità innanzi al Giudice di Secondo Grado, nonché l'assenza dei requisiti espressamente previsti dalla legge.
Alla precedente udienza del 20/02/2007 la Commissione rigettava l'istanza di sospensione della riscossione chiesta dal contribuente, per assenza dei requisiti previsti dalla legge, rinviando in prosieguo la decisione di merito.
Con successive memorie il contribuente insisteva nella richiesta di accoglimento del proprio gravame, insistendo nell'eccepire la nullità delle cartelle esattoriali per violazione dell'art. 6 della legge 212/00, per non essere stati preceduti tali atti dal prescritto invio della comunicazione di irregolarità prevista da tale legge, richiamando in tal senso ampia giurisprudenza favorevole.
Lo stesso contribuente insisteva inoltre nell'evidenziare che tali cartelle esattoriali erano scaturite dal controllo effettuato dall'ufficio che aveva modificato i dati dichiarati in dichiarazione dal contribuente, di conseguenza le stesse cartelle dovevano ritenersi quali atti impositivi definibili ai sensi dell'art. 16 della legge *289/02* e, di conseguenza, doveva essere dichiarata l'estinzione del giudizio per intervenuto condono.

Motivi della decisione

Osserva il Collegio che, prima dell'esame di merito, deve essere valutata la contestazione inerente la validità o meno delle istanze di condono presentate dal contribuente.
In tal senso si rileva che pur dovendosi condividere, in linea di principio, l'assunto del contribuente, riguardo alla definibilità ai sensi del richiamato art. 16 della L. 289/02 delle cartelle esattoriali, avuto riguardo alla loro natura di atti impositivi, nella fattispecie non ricorrono tutti i presupposti previsti dalla stessa norma acchè tali cartelle in contestazione possano essere ritenuti condonabili.
Infatti dette cartelle risultano emesse in seguito alla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi, e dall'esame delle copie di tali dichiarazione, rispetto ai dati contenuti nelle cartelle medesime, deve rilevarsi che l'ufficio

abbia in qualche modo modificato i dati dichiarati, non essendovi corrispondenza tra le dichiarazioni e i dati contenuti nelle cartelle.
Quindi, come sopra descritto, in linea di principio, le cartelle esattoriali de qua devono ritenersi atti impositivi emessi dall'ufficio e non meri atti di riscossione, di conseguenza potevano essere definite ai sensi dell'art. 16 citato.
Di contro deve rilevarsi che lo stesso art. 16 della legge *289/02* disponeva, chiaramente, che le liti fiscali che potevano essere definite erano quelle pendenti alla data del 01/01/2004.
Come chiaramente indicato negli atti di diniego di condono, emessi dall'ufficio ed oggetto della preliminare contestazione, uno del motivi del diniego era proprio costituito dal fatto che le liti fiscali instaurate avverso le cartelle esattoriali non erano pendenti alla data indicata.
Tale mancanza di pendenza del giudizio alla data dei 01/01/2004 determina l'inammissibilità delle domande di condono presentate dal contribuente ed il conseguente rigetto, su tale punto della contestazione, dell'appello di parte.
Le somme pagate a tal fine dal contribuente potranno essere oggetto di eventuale richiesta di rimborso all'Amministrazione Finanziaria, atteso l'avvenuto rigetto delle domande di condono, e, soprattutto, che in caso contrario si verificherebbe un indebito arricchimento delle Casse dell'Erario.
Tanto premesso la Commissione ritiene di dover procedere all'esame delle contestazioni di diritto e di merito inerenti i ricorsi prodotti avverso le cartelle esattoriali.
In tal senso il Collegio ritiene, in via principale, relativamente alle eccezioni di decadenza e prescrizione dei termini, di condividere le motivazioni dei giudici di Primo Grado, ritenendo che le iscrizioni a ruolo siano state rese esecutive dall'ufficio nel rispetto dei termini di decadenza previsti dalla normativa vigente all'epoca delle stesse.
Parimenti deve ritenersi che le relative cartelle esattoriali siano state notificate dal Concessionario nei termini previsti dalla legge.
Per quanto riguarda invece l'eccepita carenza di motivazioni delle cartelle e l'eccepita violazione delle norme procedurali propedeutiche all'emissione delle contestate cartelle esattoriali, questa Commissione ritiene fondato l'appello di parte e, come tale, meritevole di accoglimento.
In tal senso si rileva che tali atti impositivi risultano provvisti esclusivamente della indicazione delle maggiori imposte richieste in pagamento oltre relativi interessi e sanzioni.
In mancanza di altri elementi il contribuente non è stato posto in grado di capire i motivi da cui sono scaturite le iscrizioni a ruolo, né l'ufficio, in questa sede contenziosa, ha ritenuto di chiarire tali motivi, limitandosi a sostenere che si trattava di omesso versamento delle imposte autodichiarate, mentre invece le cartelle risultano avere importi di imposta superiori a quelli dichiarati dal contribuente, come è dato rilevare dalle copie delle dichiarazioni allegate, limitandosi quindi a sostenere genericamente la fondatezza della pretesa impositiva.
In un sistema che impone all'ufficio impositore che avanza la richiesta di una maggiore imposta l'onere della prova, la mancanza di ogni riscontro documentale, o di fatto, alle ipotesi formulate, non può portare che alla insussistenza delle stesse.
Non può certamente condividersi in tal senso l'affermazione dell'ufficio secondo la quale una cartella esattoriale derivante dalla liquidazione formale della dichiarazione dei redditi possa essere impunemente sprovvista di adeguata motivazione. Tale carenza di motivazioni risulta ancor più aggravata dalla eccepita mancata notifica dell'avviso o dell'invito di pagamento.
In tal senso deve rilevarsi che l'ufficio si è limitato ad affermare di avere regolarmente predisposto e notificato al contribuente tali propedeutici avvisi di pagamento, richiamando due raccomandate postali che sarebbero state recapitate al contribuente medesimo, senza però fornire alcuna valida prova dell'effettiva avvenuta notifica dei predetti avvisi di pagamento.
Né possono ritenersi valida prova gli elaborati meccanografici allegati alle deduzioni prodotte in Primo Grado, risultando tali elaborati atti interni dell'amministrazione senza alcun valore di prova avente rilevanza esterna, laddove l'ufficio avrebbe dovuto depositare innanzi a questa Commissione i relativi avvisi di ricevimento delle predette raccomandate sottoscritte dal contribuente o da altra persona atta a ricevere notifiche in sua vece.
Stante l'avvenuta soppressione del comma 3 dell'art. 7 dei D. Lgs. 546/92 che, di fatto, impedisce al Giudice di disporre ulteriori istruttorie per l'acquisizione di documenti che le parti processuali avrebbero dovuto depositare prima dell'udienza, si deve quindi necessariamente ritenere che le cartelle *de qua* rappresentano la prima richiesta riferita alla pretesa impositiva in contestazione.
Sull'importanza del rispetto delle norme procedurali prima dell'emissione di una cartella esattoriale deve evidenziarsi che la predetta preventiva notifica dell'avviso di pagamento è espressamente prevista dall'art. 6, comma 5, della legge 212/00 che sancisce che" Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dì tributi risultanti da dichiarazioni,....., l'Amministrazione Finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non é tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

Se tale adempimento fosse stato posto in essere dall'ufficio, il contribuente avrebbe potuto conoscere i motivi della pretesa erariale e, di conseguenza contestarli nella presente impugnazione della cartella esattoriale.
Ne consegue la nullità della cartella esattoriale, priva di qualsiasi indicazione a sostegno della fondatezza dell'iscrizione a ruolo, tale da non consentire lo svolgimento di adeguate difese da parte della contribuente, con palese violazione del relativo diritto sancito dalla Costituzione.
Deve quindi essere dichiarata l'illegittimità totale delle cartelle esattoriali in contestazione per omessa notifica della preventiva comunicazione di irregolarità con la conseguente evidente carenza di motivazione della cartella esattoriale in contestazione.
Si ritiene, infine, vista la natura della controversia, che nella fattispecie sussistano giusti motivi per poter dichiarare compensate le spese del doppio grado di giudizio.
P.Q.M.
Accoglie per quanto di ragione l'appello del contribuente e, per l'effetto, in riforma della sentenza di Primo Grado annulla le iscrizioni a ruolo in contestazione. Compensa le spese.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA