

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 Giustizia 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 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 Belastingadministratie*, 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 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 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 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 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 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

livelli 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 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;
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 giustificano 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 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 simili e gli stessi requisiti sostanziali.

Risulta quindi chiaro il perché 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.

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 perché 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).

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 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"*.

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 della CGE – dalla Commissione stessa, oppure a seguito di impugnativa da parte dei destinatari delle decisioni -, e quindi, man mano che le stesse sono 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.

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.

A tutto ciò deve aggiungersi, 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.

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 perché 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 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 indicazioni 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 perché

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 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.

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 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.

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 persegue 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 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 spendere 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 per cento 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 inquadarsi 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 stabiliti 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.

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:

1. non concorre alla formazione del reddito;
2. 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.

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, perché 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 proprie 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 attribuita 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 e x 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, Giuffrè, 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., *L a disciplina economico-finanziaria nel Trattato di Maastricht*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1-2/2005 e n. 3/2005,

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.innovazionediritto.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.innovazionediritto.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/l

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..

Note

(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

(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/ Hupzollamt 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 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*.)

(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/l. 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.

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, Giuffrè, 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; Tesaro G., *Diritto comunitario*, CEDAM, Padova, 1995; Tesaro 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, Giuffrè, 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 Migiara, *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

(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 comunitario*, in Riv. di dir. fin. e sc. fin., 2003, I, p. 427.

(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.

(16) Il *Rapporto* Neumark del 1962, il *Rapporto* Segrè 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).

(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.

(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.

(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.

(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 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

(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 est*, 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).

(37) V., in *Gazz. Uff.*, 10 dicembre 1998, C 384.

(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) Così, 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.

(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 accrescere 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.

(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)

(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).

(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.

(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..

(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.

(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.).