



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Note minime in tema di interpretazione del divieto di aiuti di stato in materia fiscale

di Chiara Fontana

Abstract: The relationship between national law and Community law is particularly complex and rich in implications, and evolving under the pressure of irresistible events until a few decades ago, unknown and unimagined. The relevant events of European integration and globalization of markets have, in fact, changed the content of the notion of national sovereignty, particularly in tax matters. This implies the need to adapt, too, the interpretation of .107 TFEU. In this area there are two major methodological issues: an explicit, represented by isolated or global assessment of the individual tax provisions of favor, and an implicit, tied to the value to be assigned to the inefficiency of supervisory and administrative control on the correct application of the rules concerning State aid in fiscal matters. These issues may, however, find a partial resolution, in view of the writer, where more attention is in store for economic analysis of individual legal norms. The latter should in fact be interpreted and assessed, first, by calculating their costs and their benefits, and according to the contribution that they are, in practice, can make to improving the overall efficiency of the legal system .

1. Definizione del tema d'indagine

L'interpretazione del divieto di aiuti di Stato, particolarmente in materia fiscale, ha subito, nel tempo, una profonda evoluzione.¹⁷⁷

È noto come tale divieto sia stato disciplinato, per la prima volta, sotto il profilo generale e procedurale e inquadrato in una sezione propria, nel capo relativo alle regole sulla concorrenza, nel Trattato di Roma, del 27 marzo 1957, istitutivo della Comunità Economica Europea.¹⁷⁸ Nell'ottica dell'attuazione di un mercato comune basato sulle quattro libertà

¹⁷⁷ Il tema è stato oggetto di vari approfondimenti. Per tutti: F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, n.1/1998, p.84; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in M. INGROSSO- G. TESAURO, (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 50 .

¹⁷⁸ Sul punto, giova, peraltro, rammentare che la prima forma di compiuta regolamentazione oggi non più applicabile, del divieto di aiuti di Stato all'interno del nucleo fondante della successiva Comunità Economica Europea, debba rinvenirsi nel Trattato istitutivo della Comunità Economica del Carbone e dell'Acciaio, siglato a Parigi, nel 1951. Un riferimento diretto a tale divieto trova, invero, collocazione già nell'art. 4 di detto Trattato ove, «sono riconosciuti incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, per conseguenza, sono aboliti e proibiti, alle condizioni previste dal presente Trattato, all'interno della comunità: (...) c) le sovvenzioni o gli aiuti concessi dagli Stati o gli oneri speciali imposti da essi, in qualunque forma». La ratio di tale incompatibilità risulta, essenzialmente, collegata al ruolo finanziario di supplenza che la CECA si assunse in sostituzione degli Stati. Era, infatti, quest'ultima a mettere a disposizione delle imprese i mezzi di finanziamento necessari ai relativi investimenti; a partecipare agli oneri del riadattamento; e ad esercitare un'azione diretta sulla produzione. Per questa via, la

economiche fondamentali, per la cui realizzazione i sei Stati membri hanno rinunciato a porzioni di sovranità, l'allora Comunità si è, invero, assunta compiti di regolazione, controllo e coordinamento delle politiche economiche congiunturali degli Stati membri, ai quali, ha, contestualmente, precluso la possibilità di concedere alle imprese nazionali ausili finanziari perturbativi dell'equilibrio del mercato.

Tale principio, enunciato all'art.2 del richiamato Trattato, è risultato, peraltro, rinsaldato dal dettato di cui all'art.103 dello stesso che ha definito *questione di politica comune* la politica congiunturale degli Stati membri, ordinando a questi ultimi di acquisire il beneplacito della Commissione sulle singole misure da adottare, anche in virtù dell'intervento del Consiglio atto a stabilire, ove necessario, le direttive funzionali a regolarne le modalità applicative.

Attraverso siffatto disposto normativo il legislatore europeo ha, dunque, fornito una cornice comune per la formulazione di politiche sovra-nazionali sugli interventi pubblici a favore delle imprese, a seconda e in ragione del mutare delle circostanze e degli *shock* da integrazione, del dinamismo e della capacità europea di trovare soluzione a problemi di inefficienza e di ristagno.¹⁷⁹

Prova ne sia che il successivo art.105 lascia, invece, la politica economica generale alla competenza nazionale, delegando il *coordinamento* della stessa, a livello europeo, alla collaborazione tra i servizi competenti delle amministrazioni statali, gli istituti bancari centrali e il Comitato monetario, che opera con funzioni consultive, mediante *pareri* destinati al Consiglio e alla Commissione.

Proprio in virtù della diversità competenziale che ha prodotto margini di manovra differenziati in materia di politica congiunturale, il Consiglio è stato, quindi, autorizzato ad adottare, nel settore di cui si discorre, *direttive* giuridicamente vincolanti per gli Stati membri; diversamente da quanto avvenuto per la politica economica nazionale, il cui coordinamento è stato, generalmente, demandato ad atti di *soft law*, quali, essenzialmente, le *raccomandazioni*.¹⁸⁰

Nell'architettura comunitaria, gli aiuti finanziari pubblici sono stati, pertanto, concepiti, essenzialmente, come misure di sostegno alle fluttuazioni del quadro economico funzionali a innescare la nascita e lo sviluppo di un'economia non più rispondente ad interessi

richiesta rivolta ai singoli Stati di astenersi da iniziative domestiche nel settore carbo-siderurgico veniva, quindi, compensata dai *benefits* che la CECA concedeva agli stessi, assumendosi l'onere del relativo finanziamento.

¹⁷⁹ Sul punto, *amplius*, A. CERRI, *Gli aiuti di Stato nel quadro degli interventi pubblici in economia*, in G. LUCHENA – S. PRISCO (a cura di), *Aiuti di Stato tra diritti e mercato*, in *Nova Juris Interpretatio*, Quaderno n. 3/2006, p.3 ss.

¹⁸⁰ Sul ruolo svolto dagli atti di *soft law* all'interno delle fonti del diritto tributario europeo, *ex multis*: F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2002; P. VALENTE, *Fiscalità sopranazionale*, Milano, 2006, p.126; A. AMATUCCI, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., p.1165.; L. PEGORARO, *Le fonti del diritto*, in AA.VV., *Diritto costituzionale e pubblico*, Torino, 2002, p.99.

esclusivamente nazionali, ma sovranazionali; in quanto tali attratti nell'orbita europea attraverso la regolamentazione e la supervisione delle relative Istituzioni.

È, dunque, per questa ragione che al generale divieto di aiuti di Stato è stato posto come contraltare l'impegno a una politica comune di interventi pubblici nel settore finanziario e industriale; oltre che di promozione degli investimenti, con strumenti e finalità condivise.¹⁸¹

Nel corso dell'ultimo cinquantennio, la disciplina in discorso ha, nondimeno, subito profonde modificazioni, non solo, in virtù dell'avvicinarsi dei riferimenti normativi,¹⁸² ma, anche, a causa dei diversi approcci mantenuti da Istituzioni europee e autorità nazionali nella concreta applicazione della stessa.

Da un'iniziale fase di scarsa incidenza dell'applicazione delle regole sugli aiuti di Stato, seguita da una fase di notevole attivismo, in cui la tenuta del mercato costituiva l'elemento fondante dell'allora Comunità economica, si è, invero, più recentemente, giunti ad un riequilibrio tra il perseguimento di obiettivi marcatamente ispirati al mercato e alla concorrenza, da un lato, e la salvaguardia di interessi a carattere generale, dall'altro.¹⁸³

Le ragioni della politica e quelle dell'economia si sono, così, «di volta in volta, combinate nella realtà sovra-nazionale, segnando vuoi la prevalenza delle une sulle altre; vuoi un loro contemperamento e un'osmosi reciproca, in sintonia con la parallela evoluzione della costituzione economica europea nel suo complesso».¹⁸⁴

Sembra, pertanto, sostanzialmente, condivisibile l'interpretazione dottrinale secondo cui l'evoluzione conseguita dalla disciplina in discorso si presta a essere schematizzata in funzione di quattro differenti momenti applicativi;¹⁸⁵ l'ultimo dei quali può riferirsi al periodo di crisi economica e finanziaria che, dal 2008, sta interessando il tessuto produttivo europeo.

¹⁸¹ In tal senso, L. DI RENZO, *Gli aiuti di Stato nel contesto della finanza pubblica*, in M. INGROSSO- G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 83, in cui una dettagliata spiegazione degli istituti e delle istituzioni in ambito U.E.

¹⁸² È noto il cammino dell'unificazione europea, che è stato segnato da alcune tappe fondamentali, quali: il Trattato di Parigi, del 1951, istitutivo della CECA, giunto a scadenza il 23 luglio 2002; la firma, a Roma, del Trattato istitutivo della Comunità economica europea, nel marzo 1957; l'Atto Unico europeo, siglato nel febbraio 1986; il Trattato di Maastricht, firmato il 7 febbraio 1992, noto, anche, come Trattato sull'Unione europea; il Trattato di Amsterdam, firmato il 2 ottobre 1997; il Trattato di Nizza, del 26 febbraio 2001; la firma della Costituzione Europea, a Roma, del 29 ottobre 2004; e il Trattato di Lisbona del 13 marzo 2007.

¹⁸³ Cfr. C. SCHEPISI, *La "modernizzazione della disciplina sugli aiuti di Stato secondo l'Action Plan della Commissione europea: un primo bilancio*, in (a cura di), *La "modernizzazione" della disciplina sugli aiuti di Stato*, cit., p.17.

¹⁸⁴ Cfr. G.L. TOSATO, *L'evoluzione della disciplina sugli aiuti di Stato*, in C. SCHEPISI (a cura di), *La "modernizzazione" della disciplina sugli aiuti di Stato*, cit., p. 3 ss.

¹⁸⁵ Cfr. G.L. TOSATO, *L'evoluzione della disciplina sugli aiuti di Stato*, cit., p. 4. Nell'ottica di tale Autore, una prima fase risulta caratterizzata dall'applicazione marginale delle norme in materia di aiuti di Stato, cui ostavano sia le difficoltà incontrate dalla Commissione nello scalfire regimi di aiuti nazionali consolidati nel tempo, sia le gravi turbolenze economiche e finanziarie degli anni Settanta, originate dalla crisi petrolifera e dal collasso del sistema monetario di Bretton Woods,¹⁸⁵ che contribuivano ad intensificare gli interventi statali a sostegno delle imprese e dell'occupazione. In detto periodo, protrattosi fino alla fine degli '70, l'Esecutivo europeo ha adottato un approccio pragmatico, per

È evidente come un tale contesto avrebbe, teoricamente, richiesto l'intervento diretto delle Istituzioni comunitarie atto a "governare" l'emergenza, attraverso azioni comuni predisposte per il tramite di risorse proprie dell'Unione; nondimeno, la resistenza posta da alcuni Stati a farsi carico di oneri economici a vantaggio di altri ha, ancora una volta, precluso l'auspicabile scatto qualitativo del processo di integrazione europea, a beneficio di massicci interventi statali destinati a ridare stabilità al sistema e sostenere investimenti e occupazione.

Queste azioni di contrasto sono state attuate da ciascun Paese membro mediante risorse attinte al proprio bilancio nazionale e in base a logiche eminentemente domestiche; di modo

cui, se da un lato, si è sforzato di stabilire orientamenti comuni sugli aiuti regionali e settoriali, negoziando con gli Stati i contenuti delle politiche economiche nazionali; dall'altro, ha mancato di contrastare l'adozione di interventi protezionistici lesivi della concorrenza intracomunitaria, in ossequio alle sottese esigenze di carattere politico e sociale, accordando, per questa via, agli Stati membri la possibilità di attuare i loro provvedimenti a sostegno di programmi industriali e occupazionali senza esercitare particolari interferenze. Tale atteggiamento ha subito un primo rivolgimento, intorno alla metà degli anni '80, in funzione di due importanti sviluppi segnati dal processo di integrazione europea: a) il completamento del mercato interno, varato con il Libro Bianco della Commissione, nel 1984, e sancito dall'Atto Unico Europeo, nel 1987, che ha reso più manifesta la necessità di contrastare le distorsioni prodotte dagli aiuti sul funzionamento di un mercato concorrenziale; e, b) la fissazione dei vincoli di bilancio imposti dal Trattato di Maastricht che hanno costretto gli Stati membri a tener conto dei propri disavanzi di bilancio e a limitare le risorse disponibili per erogazioni ed incentivazioni. Siffatti documenti evidenziano, invero, un atteggiamento tutt'altro che neutrale nei confronti dell'intervento statale nell'economia, che, in nome della parità di trattamento tra imprese pubbliche e private, ne sindacava necessità e ragionevolezza, sancendone, frequentemente, l'illegittimità ove lo giudicasse lesivo della concorrenza. La rigorosa tendenza ora segnalata si è, peraltro, estesa a tutti gli aspetti della disciplina in esame: dalla definizione d'impresa alla nozione stessa di "aiuto", in virtù di una mutata concezione dei rapporti tra interessi nazionali e interesse europeo. I primi, anche ove ispirati da ragionevoli finalità sociali, non sono stati, particolarmente, ritenuti sufficienti a giustificare singoli aiuti, la cui legittimità è stata subordinata alla rispondenza al superiore interesse comunitario identificato con il corretto funzionamento delle regole del mercato. È proprio a quest'ultimo che la Commissione ha, infatti, attribuito il compito di risolvere i problemi di crescita e occupazione dell'intero territorio europeo, sostituendosi all'assistenzialismo statale, i cui benefici sono stati giudicati, non solo, inidonei a conseguire uno sviluppo socio-economico duraturo, ma, anche, potenzialmente lesivi delle istanze di altri Stati membri. Sul finire degli anni '90, gli ulteriori sviluppi registratisi in sede europea hanno, nondimeno, segnato un'ulteriore evoluzione della disciplina sugli aiuti di Stato, nel senso di un riequilibrio dei rapporti tra regole di mercato ed interessi generali. Con i Trattati di Amsterdam (1997) e di Lisbona (2007), si è, invero, rafforzata la dimensione sociale dell'Europa, già delineata a Maastricht (1992). Prova ne sia che il nuovo art.3 TFUE parla di economia "sociale" e di mercato e non più, esclusivamente, di economia di mercato; e che la concorrenza non figura più tra i fini dell'Unione, ma, solo, tra gli strumenti dell'azione europea. Tanto ha comportato che il concetto di pregiudizio agli scambi intracomunitari sia andato, progressivamente, restringendosi per tenere conto della produzione di beni e servizi non facilmente commerciabili; che i nuovi regolamenti di esenzione per categoria abbiano finito con l'allargare, notevolmente, il campo degli interventi pubblici attuabili in assenza di notifica ed assenso della Commissione; e che lo stesso rapporto tra aiuti compatibili ed incompatibili, allontanandosi dall'originaria dicotomia tra regola ed eccezione, sia divenuto quello intercorrente tra due categorie complementari da valutare in base a criteri flessibili, bilanciando effetti positivi e negativi delle singole misure esaminate. Detto rivolgimento attiene, particolarmente, al concetto di interesse europeo che presiede alla distinzione tra aiuti ammessi e vietati; quest'ultimo, infatti, non si identifica più, esclusivamente, con il mercato e la concorrenza, estendendosi a finalità sociali ormai stabilmente recepite dall'ordinamento comunitario. Se nelle due fasi sopra descritte si assisteva, alternativamente, alla prevalenza della costituzione economica europea su quella nazionale e viceversa, ora si va, dunque, verso una composizione delle antinomie ispirata ai dettami di un'economia sociale di mercato volta a contemperare valori economici e fini sociali.

che all'Unione sia, sostanzialmente, rimasta una mera funzione di coordinamento, peraltro priva di efficacia generale e, per sua natura, inidonea a precludere l'adozione di misure disomogenee e potenzialmente distorsive della concorrenza.

Ad essere posta in discussione è stata, così, la stessa "tenuta" del mercato comune e delle regole sugli aiuti; da più parti paventandosi, addirittura, un capovolgimento della regola comunitaria: da aiuti sempre vietati salvo autorizzazione, ad aiuti sempre autorizzati salvo divieto.¹⁸⁶ Il temuto collasso del mercato comune non si è, però, verificato, né è stata necessaria alcuna sospensione generalizzata delle regole sugli aiuti.

Allo stato, permangono, quindi, in vigore le ordinarie procedure di notifica e di approvazione previste dal Trattato, fatte salve le esenzioni per categoria, cui i singoli ordinamenti nazionali possono, generalmente, ricorrere, essendo la Commissione intervenuta, esclusivamente, per fornire orientamenti sulle modalità attraverso cui intende applicare la deroga di cui all'art.107, n.3, lett.b), TFUE nei due principali settori di intervento: la ricapitalizzazione delle imprese finanziarie;¹⁸⁷ ed il finanziamento delle imprese in crisi.¹⁸⁸ Nel complesso, sembra, pertanto, possibile affermare che il sistema abbia tenuto.

Chiaramente, permangono i rischi per il mercato e la concorrenza posti dall'incognita della definitiva strategia di uscita dalla crisi e dai guasti nel frattempo intervenuti. Il giudizio resta, pertanto, necessariamente sospeso. Sta di fatto che anche nella materia di cui si discorre si è assistito a un progressivo spostamento dell'equilibrio istituzionale.

Se, invero, inizialmente, era stata la Commissione ad assumere una funzione, nel contempo, regolatoria ed amministrativa del settore, a partire dalla fine degli anni '90, è stato, invece, il Consiglio, attraverso l'emanazione dei regolamenti n.994/98¹⁸⁹ e n.659/99,¹⁹⁰ a farsi promotore della svolta successivamente impressa alla richiamata disciplina, come dimostra, peraltro, la circostanza che sia stato proprio il Consiglio Ecofin, del 7 ottobre 2010, a proclamare l'urgente necessità dell'intervento pubblico nell'economia; e a stabilire che detto intervento dovesse attuarsi a livello nazionale, pur se in un quadro coordinato e secondo principi comuni stabiliti dall'Unione.

¹⁸⁶ M. DE ANDREAIS – M. MARÈ – R. PERISSICH, in G. AMATO (a cura di), *Governare l'economia globale*, Astrid, 2009.

¹⁸⁷ Comunicazione della Commissione, del 13 ottobre 2008, in G.U., n. C 270, del 25 ottobre 2008; e del 5 dicembre 2008.

¹⁸⁸ Comunicazione della Commissione del 17 dicembre 2008, in G.U. n. C 16, del 22 gennaio 2009 e 25 febbraio 2009, in G.U. n. L 56, del 28 febbraio 2009, p.17.

¹⁸⁹ Regolamento CE n.994/98, del 7 maggio 1998, *sull'applicazione degli articoli 92 e 93 a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali*, in G.U., n. L 142, del 14 maggio 1998, p.1.

¹⁹⁰ Regolamento CE n. 659/99, del 22 marzo 1999, *recante modalità di applicazione dell'art.93 del Trattato Ce*, in G.U., n. L 083, del 27 marzo 1999, p.1.

2. L'evoluzione giurisprudenziale del rapporto tra norme interne e comunitarie in materia di aiuti di Stato

Sono, dunque, i citati rivolgimenti dell'approccio tenuto dalle Istituzioni comunitarie nell'applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato, unitamente allo spiccato *protagonismo interpretativo*¹⁹¹ che, da sempre, contraddistingue i legislatori tributari nazionali, a indurre chi scrive a porre in evidenza l'esistenza di un vero e proprio problema metodologico in materia.

In quest'ottica, occorre, preliminarmente, indagare sul grado di integrazione e, conseguentemente, di efficacia da attribuire alle norme europee rispetto alle norme interne.¹⁹² Tale passaggio giuridico risulta, invero, fondamentale per definire il concetto di sovranità, attualmente, riferibile all'Unione; o, meglio, per chiarire la portata del trasferimento di sovranità operato in suo favore dagli Stati membri.¹⁹³

Sul punto, com'è noto, si contrappongono, tradizionalmente, due teorie riconducibili alle pronunce della Corte Costituzionale (c.d. *teoria dualista*) e della Corte di Giustizia (c.d. *teoria monista*). È, dunque, anzitutto, a detta giurisprudenza che occorre richiamarsi per definire la natura del rapporto in discorso.

La Corte Costituzionale si è pronunciata, per la prima volta, in maniera compiuta, sul rapporto tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, nella sentenza n.14, del 24 febbraio 1964¹⁹⁴ (*Costa c. Enel*). Detta sentenza ebbe, in particolare, ad affermare come la facoltà di stipulare Trattati con cui si assumano limitazioni di sovranità e di darvi esecuzione, con legge ordinaria, non importi alcuna deviazione delle regole vigenti in ordine all'efficacia nel diritto interno degli Stati, «non avendo l'art.11 Cost. conferito alla legge ordinaria, che

¹⁹¹ Il termine è mutuato da R. LUPI, *Retroattività o interpretazione a contrario?*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 407; nello stesso senso anche L. PERRONE, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2001, p.1050 ss.; G. MARONGIU, *I vincoli statutori alla esegesi legislativa in materia tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, n.5/2011, p. 957 ss. secondo cui, più specificamente, l'atteggiamento mostrato dal legislatore tributario italiano affonda le sue radici «in talune specificità proprie del nostro settore ordinamentale: sicuramente la costante (e in certa misura fisiologica) mutevolezza nel tempo del quadro legislativo che impedisce spesso la sedimentazione dei dati normativi, premessa necessaria per il consolidarsi di indirizzi interpretativi idonei a ingenerare certezza quanto ai margini di applicabilità della disposizione tributaria nella platea dei suoi destinatari (*in primis* i contribuenti ma altresì gli uffici finanziari): onde l'illusione che una siffatta garanzia di certezza si possa e si debba assicurare (anche) per il tramite di interventi interpretativi legislativi». Il tema delle disfunzioni della legislazione tributaria è stato, inoltre, trattato da: A. BERLIRI, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, p.3 ss.; G. TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, p.51 ss.; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, p.1 ss. e ID., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, p.744 ss.; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p.43 ss.

¹⁹² Sul punto, v., G. TESAURO, *Diritto comunitario*, IV, Padova, 2005, p.83.

¹⁹³ Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, p. 52.

¹⁹⁴ Il testo della sentenza è riportato in *Giur. Cost.*, n. 1/1964, p.129 ss. Del medesimo tenore, Corte Cost., n.98/1965.

rende esecutivo il Trattato, un'efficacia superiore a quella propria di tale fonte del diritto»;¹⁹⁵ ragion per cui il contrasto tra leggi interne e norme comunitarie deve essere risolto secondo gli usuali criteri della successione delle leggi nel tempo.

Tale impostazione subì un primo, significativo, cambio di rotta con la sentenza 27 dicembre 1973, n.183¹⁹⁶ (c.d. *Frontini*), mediante cui gli stessi giudici, nell'operare un primo sostanziale riconoscimento della prevalenza della norma comunitaria su quella interna successiva, ebbero a sottolineare come esigenze di eguaglianza e di certezza giuridica postulassero la diretta applicabilità delle norme comunitarie in tutti gli Stati membri, al fine di consentirne l'eguale applicazione nei confronti di ogni cittadino della Comunità.¹⁹⁷

Proprio in questa sede, i giudici delle leggi arrivarono, nondimeno, ad affermare che: «in base all'art.11 della Costituzione sono state consentite limitazioni di sovranità unicamente per il conseguimento delle finalità ivi indicate» e che dovesse, quindi, «escludersi che siffatte limitazioni concretamente puntualizzate nel Trattato di Roma -sottoscritto da Paesi i cui ordinamenti si ispirano ai principi dello Stato di diritto e garantiscono le libertà essenziali dei cittadini- possano, comunque, comportare per inammissibile il potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o i diritti inalienabili della persona umana».

In quest'ottica, sembrò, quindi, ovvio affermare che «qualora dovesse mai darsi dell'art.189 una sì aberrante interpretazione (...) sarebbe» comunque, «assicurata la garanzia del sindacato giurisdizionale della Corte Costituzionale sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali».

Alla stessa stregua, nell'affermare la propria competenza a verificare la perdurante compatibilità del Trattato con i principi fondamentali, la Corte oppose un *controlimite* rappresentato dalla necessità di rispettare i principi supremi dell'ordinamento costituzionale e i principi inalienabili della persona umana.

Detto orientamento venne, peraltro, confermato in diverse sentenze emesse dalla medesima Corte lungo tutti gli anni Settanta, le quali, sul presupposto della prevalenza e della diretta applicabilità delle norme comunitarie, stabilirono l'illegittimità di leggi posteriori che fossero state ritenute incompatibili, che derogassero o, semplicemente, riproducessero i regolamenti comunitari.¹⁹⁸

¹⁹⁵ La questione riguardava, come è noto, l'incostituzionalità della legge istitutiva dell'ENEL ed il suo contrasto con l'art.11 Cost. Sul punto: V. CRISAFULLI- L. PALADIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 1990.

¹⁹⁶ Cfr. Giust. Cost., n.1/1973, p.2401.

¹⁹⁷ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 1998, p.117, secondo cui i limiti di sovranità sono una conseguenza della adesione alla Comunità, «fermo restando i principi tra i quali si è ritrovato il principio democratico ex art.23 Cost.».

¹⁹⁸ In quest'ottica, particolarmente, Corte Cost., sentenza 22 ottobre 1975, n.232.

Siffatte pronunce, per quanto rilevanti, non si spinsero, tuttavia, ancora, a riconoscere il potere del giudice domestico di disapplicare la norma interna contrastante con la norma comunitaria, stabilendo, in questo caso, il sindacato di legittimità costituzionale della norma interna che, configgendo con la norma comunitaria, violasse, indirettamente, l'art.11 Cost.; mentre, per converso, giudicarono che il regolamento comunitario abrogasse, implicitamente, le leggi interne, previgenti e incompatibili, secondo il criterio cronologico.

Per questa via, la problematica dei rapporti tra norme comunitarie e ordinamento nazionale sembra aver, conseguentemente, trovato completa risoluzione, solo, con la decisione n. 170/1984 (*Granital c. Ministre delle finanze*),¹⁹⁹ con cui, la Corte, muovendo dalla presunzione di conformità della legge interna al regolamento comunitario ha, definitivamente, chiarito che nell'ipotesi in cui vi sia un'irriducibile incompatibilità fra la norma interna e comunitaria, sia quest'ultima a dover, in ogni caso, prevalere.

Tale criterio opera, nondimeno, diversamente, a seconda che il regolamento segua o preceda nel tempo la disposizione della legge statale. Nel primo caso, la norma interna deve, infatti, ritenersi caducata per effetto della successiva e contraria statuizione del regolamento comunitario, la quale andrà, necessariamente, applicata dal giudice nazionale. Nell'interpretazione della Corte, detto effetto risulta, altresì, retroattivo, quando la disposizione comunitaria confermi la disciplina già dettata - riguardo al medesimo oggetto, e prima dell'entrata in vigore della configgente norma nazionale - dagli organi della CEE; ritenendosi, in questa evenienza, le norme interne caducate sin dal momento al quale risale la loro incompatibilità con le precedenti statuizioni della Comunità, che il nuovo regolamento ha richiamato.

Su una diversa linea argomentativa si pone, invece, la sistemazione data all'ipotesi in cui la disciplina dettata dalla legge interna configga con la previgente normativa comunitaria.

É stato, invero, ritenuto che, per il fatto di contrastare tale normativa, o anche di derogarne o di riprodurne il contenuto, la norma interna risulti aver offeso l'art. 11 Cost. e possa in conseguenza esser rimossa solo mediante dichiarazione di illegittimità costituzionale.

La stessa Consulta ha, inoltre, chiarito come il sistema di prevalenza del diritto europeo sul diritto nazionale antinomico risulti caratterizzato dalla circostanza che la norma interna configgente, pur restando integra e valida, non essendo né abrogata, né annullata, non acquisti alcuna rilevanza per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale.

¹⁹⁹ In Banca dati *Fiscovideo* e in *Giurispr. Cost.*, n.1/1984, p.1098. Analogo tenore assumono le successive sentenze nn. 48/1985, 141/1986, 168/1991.

Il richiamato meccanismo di prevalenza automatica si verifica, infatti, esclusivamente, quando la disciplina europea possa ritenersi compiuta e immediatamente applicabile;²⁰⁰ e quando la stessa non si ponga in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento e con i diritti inviolabili dell'uomo (c.d. *controlimiti*).

È, peraltro, significativo che, anche in questo contesto, si affermi, chiaramente, come premessa fondante dell'intero ragionamento svolto, che «l'ordinamento comunitario e quello nazionale sono ordinamenti distinti, ancorché comunicanti e collegati (per mezzo dei Trattati) e che la norma comunitaria è prodotta da una fonte comunitaria, cioè da un ordinamento distinto, ancorché coordinato rispetto all'ordinamento statale».

Tale pronuncia vale, in specie, a confermare la posizione dualista tradizionalmente assunta dalla Corte Costituzionale in relazione ai rapporti tra i due ordinamenti, orientandola, tuttavia, nella direzione di un sempre maggiore riconoscimento della sovranazionalità delle norme europee, nonché delle sentenze di condanna, che ha permeato, anche, la giurisprudenza costituzionale successiva.²⁰¹

In questo senso, giova, particolarmente, citare la sentenza n.168/1991,²⁰² la quale, nell'ampliare la "categoria" di atti comunitari direttamente applicabili, ha riconosciuto la prevalenza sul diritto interno delle c.d. *direttive dettagliate*, cioè di quelle direttive a cui, nonostante il mancato recepimento nell'ordinamento nazionale, venga, parimenti, riconosciuta immediata applicabilità all'interno dello stesso, in presenza di determinati presupposti elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e dati: a) dalla chiarezza, precisione e completezza delle norme; b) dall'assenza di qualsiasi condizione alla loro efficacia; c) dall'inutile decorso del termine per il recepimento a livello nazionale; precisando, peraltro, come la norma comunitaria prevalente non renda *disapplicabile* la norma interna contrastante, ma, solo *non applicabile*.²⁰³

Nella stessa ottica, può, peraltro, menzionarsi, anche, la sentenza 10 novembre 1994, n.384, che, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale di una legge della Regione Umbra ritenuta contrastante con le norme di un regolamento europeo, ha individuato, accanto alla

²⁰⁰ Quando, cioè ponga agli Stati degli obblighi chiari, precisi ed incondizionati. Sul punto: Corte Cost., sent. n.47 e 48 del 1985.

²⁰¹ Cfr. sentenze n.113, del 23 aprile 1984, in *Giurispr. Cost.*, n.1/1985, p.694; e n.389, dell'11 luglio 1989, in *Giurispr. Cost.*, n.1/1989, p.1757. Sul punto, si rimanda alle vaste considerazioni espresse da A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, 1999, p.82, secondo cui, particolarmente: «la disapplicazione rende più snello il processo di eliminazione del sistema di leggi contrastanti con le leggi conseguenti a norme comunitarie» sebbene, poi, «tanto la dichiarazione di illegittimità che la disapplicazione presuppongono che esisteva una legge incompatibile».

²⁰² Il testo della sentenza è stato pubblicato in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n.4/1992, p.85 ss., con commento di M.C. FREGNI, *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*, p.89 ss.

²⁰³ Il corsivo è da attribuirsi a P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, p.56.

disapplicazione della norma interna, nel caso di contrasto col diritto comunitario, anche, la dichiarazione di incostituzionalità della stessa, per l'ipotesi in cui non sia ancora entrata in vigore.

In detta sede, il giudice delle leggi ha, invero, affermato che: «di fronte alla Comunità europea è lo Stato a essere responsabile delle violazioni del diritto comunitario, anche quando derivino dall'esercizio della potestà legislativa della Regione; e che il mantenimento, nell'ordinamento interno, di un provvedimento incompatibile con le disposizioni del Trattato è considerato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee quale trasgressione degli obblighi posti dal Trattato stesso».

Per quanto attiene, poi, specificamente alle competenze regionali, la stessa Corte ha, infine, dichiarato che «esse sono suscettibili di operare solo ove i loro limiti non risultino contrastanti con le discipline e i limiti introdotti dalla normativa comunitaria e dai conseguenti provvedimenti attuativi»²⁰⁴.

Tale orientamento è stato, del resto, ribadito sia dalle diverse pronunce della Corte di Cassazione²⁰⁵ intervenute in materia, sia dalla più recente giurisprudenza costituzionale, come risulta, particolarmente, attestato dalla lettera della sentenza n.103, del 2008, attraverso cui si attiva il meccanismo del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, nell'ambito di un giudizio di costituzionalità promosso dallo Stato, al fine di dichiarare l'incostituzionalità di una legge regionale.

Diversamente dalla Corte Costituzionale, la Corte di Giustizia ha assunto una posizione favorevole all'orientamento *monista*, secondo cui ogni ordinamento nazionale trova la propria legittimazione dalle norme internazionali superiori.

In tal senso, giova, anzitutto, citare la sentenza 5 febbraio 1963 emessa in causa C-26/62 (*Van gend & Loos*) in cui i giudici europei, nell'affermare la diretta efficacia delle direttive negli ordinamenti nazionali, osservarono come: «la Comunità economica europea» costituisca «un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale a favore del quale gli Stati membri hanno rinunciato, seppure in settori limitati, ai loro poteri sovrani ed al quale sono soggetti non soltanto gli Stati membri ma pure i loro cittadini».

²⁰⁴ Cfr. Corte Cost., sent. n. 384/1994.

²⁰⁵ Sul punto, v. Cass.Civ. S.U., sentenza n.3458, del 12 aprile 1996, in cui si chiarisce che «la direttiva...ha carattere vincolante per il giudice nazionale italiano e comporta non l'abrogazione ma la mera disapplicazione diretta ed immediata della norma difforme dal diritto interno. In ordine ai rapporti tra diritto comunitario e legge nazionale va richiamata la giurisprudenza dei giudici della legge (sentenze 168/1991 e 170/1984 della Corte Costituzionale) secondo la quale normativa comunitaria...tutte le volte che essa soddisfa il requisito della immediata applicabilità, entra e permane in vigore nel nostro territorio, senza che i suoi effetti siano intaccati dalla legge ordinaria dello Stato». Sul punto M.V. SERRANO, *La riserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*, Torino, 2008.

Sul medesimo versante argomentativo, può, inoltre, porsi la sentenza del 15 luglio 1964, emessa in causa C-6/1964, (*Costa c. Enel*), con cui la stessa Corte stabilì che: «l'obbligo imposto agli Stati membri dal Trattato CEE (...) è integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri, ha in questi un valore imperativo e riguarda direttamente i loro cittadini, ai quali attribuisce dei diritti individuali che i giudici nazionali devono tutelare».

La successiva evoluzione della giurisprudenza comunitaria, che ha il suo corrispondente nella giurisprudenza della Corte Costituzionale degli anni Settanta, trova, invece, la sua espressione più significativa nella sentenza *Simmenthal*, del 6 marzo 1979, causa 92/78, in cui è stato ammesso, per la prima volta, il primato del diritto comunitario, ponendosi, contestualmente, l'obbligo in capo al giudice nazionale di disapplicare la norma interna contrastante «senza dover chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale».

Tale pronuncia, per quanto rilevante, non ha, tuttavia, risolto un ulteriore interrogativo originato dal seguente ragionamento: «se, infatti, una volta reso manifesto il principio di prevalenza, si fosse lasciata ai giudici nazionali la piena facoltà di decidere i termini entro cui agire, o al legislatore nazionale quella di modificare la legge secondo criteri di diritto interno, si sarebbero potute creare delle discrasie tra volontà interpretativa del giudice comunitario e la sua concreta realizzazione».²⁰⁶

Intervenendo più in dettaglio, con sentenza 1 settembre 1999, emessa in causa C-126/1997, la Corte di Giustizia ha, pertanto, chiarito come la prevalenza del diritto comunitario debba essere «assoluta», cioè tale da «impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali nella misura in cui fossero incompatibili con le norme comunitarie».²⁰⁷ Per questa via, i principi comunitari considerati fondamentali devono, quindi, essere riconosciuti come tali anche nei singoli ordinamenti nazionali.²⁰⁸

3. Interpretazione e metodo giuridico nella disciplina sugli aiuti di Stato in materia fiscale

Come appare evidente anche da questa breve rassegna, il tema dei rapporti tra il diritto interno e quello comunitario è, dunque, abbastanza complesso e ricco di implicazioni, nonché in continua evoluzione, sotto la spinta inarrestabile di fenomeni sino a pochi decenni orsono sconosciuti e inimmaginabili.

²⁰⁶ Cfr. N. CASERTANO, *Riflessioni in merito alla gerarchia delle norme tributaria alla luce della recente evoluzione del diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Rass. Trib.*, n.3/1995, p. 458.

²⁰⁷ Cfr. Corte giust., 1978, cit. in N. CASERTANO *op. loc. ult. cit.*, p.459.

²⁰⁸ In tal senso, Corte giust., sentenza 1 settembre 1999, causa C-126/1997, *Echo Swiss Time Ltd c. Benetton International N.V.*

A fronte dei rilevanti eventi dell'integrazione europea e della globalizzazione dei mercati, lo stesso contenuto della nozione di sovranità nazionale, particolarmente in materia tributaria, si è, invero, *frammentato* tra diversi livelli istituzionali, all'interno dello Stato tra diversi livelli *sub-statali* (quali ad esempio le regioni),²⁰⁹ così come europei e internazionali (organismi di cooperazione internazionale, WTO), che interagiscono tra di loro non più in termini di sotto o sovra-ordinazione ma di *integrazione*.²¹⁰

L'esito di tale processo di osmosi sembra indicare che nessuno può più rivendicare per sé stesso un ruolo superiore, ma neppure alcuno possa dichiarare di non essere condizionato nella interazione con gli altri ordinamenti.²¹¹

Anche il modo di comporre i rapporti tra gli Stati e tra questi ultimi e l'ordinamento europeo non sembra, quindi, più rappresentabile, semplicemente, in termini di teoria *monista*, o di teoria *dualista* dovendosi, piuttosto, spiegare in termini di «integrazione, composizione e bilanciamento tra principi».²¹²

Ciò comporta, per l'interprete del diritto, la necessità di monitorare, nello studio dei problemi specifici, lo stato di avanzamento del processo descritto, oltre che la possibilità di ricondurlo, ancora, negli schemi tradizionali.²¹³

Per effetto dei richiamati fenomeni le stesse manifestazioni di ricchezza si atteggiano, invero, in modo nuovo e diverso e, soprattutto, diventano più difficilmente riconducibili ad una dimensione spaziale definitiva, favorendo e accentuando un pluralismo dei livelli di governo e normazione che impone di verificare, non solo, i termini del rapporto intercorrente tra norme nazionali ed europee, ma anche, l'eventuale rilevanza di una

²⁰⁹ In quest'ottica, per quanto attiene, specificamente, al nostro Paese, giova, citare la Riforma del Titolo V, della Costituzione. È, infatti, noto come l'articolo 117, co.1, novellato, disponga che «la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Tale disposizione attribuisce, quindi, un rilievo costituzionale alla partecipazione dell'Italia al processo di integrazione europeo, imponendo al legislatore statale e regionale il rispetto del diritto comunitario. Detto rilievo è stato ribadito, anche, dalla Corte Costituzionale, che, nell'ordinanza n. 103/2008, afferma «che, ratificando i Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte dell'ordinamento comunitario, e cioè di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, e ha contestualmente trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri anche normativi (statali, regionali o delle Province autonome) nei settori definiti dai Trattati medesimi»; di modo che «le norme dell'ordinamento comunitario» vincolino «in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione».

²¹⁰ Così C. SACCHETTO, *La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti tra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 4.

²¹¹ Su tali aspetti si rinvia, più specificamente, a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario, e diritto internazionale*, Padova, 2008, spec. Cap. I.

²¹² Cfr. C. SACCHETTO, *op.ult.cit.*, p. 6.

²¹³ Sulla centralità del metodo nell'interpretazione della norma tributaria, A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p.1 ss.

medesima fattispecie ai fini di diverse obbligazioni tributarie ascrivibili ai menzionati livelli di governo.²¹⁴

In quest'ottica, come efficacemente osservato in dottrina,²¹⁵ la peculiarità dell'interazione tra ordinamento nazionale e comunitario ai fini dell'interpretazione delle rispettive norme può, peraltro, cogliersi con maggiore precisione ove si consideri che il meccanismo di collaborazione tra autorità giudiziali nazionali e sovranazionali, posto a base del funzionamento del diritto dell'Unione Europea, obbliga ciascun giudice ad interpretare il proprio diritto.

Per questa via, infatti, «l'altro diritto (ossia quello nazionale, se visto dalla prospettiva del giudice europeo, e quello sovranazionale, se visto dalla prospettiva del giudice nazionale) viene letto e recepito come mero fatto, acquisito nell'ambito delle procedure di rinvio pregiudiziale nei precisi termini in cui viene interpretato e descritto dall'altro giudice», determinando una competenza esclusiva ripartita in merito all'interpretazione delle norme, «nell'ambito di un fenomeno di coordinazione del pluralismo giuridico, che segue una linea di demarcazione corrispondente all'ambito operativo dei rispettivi sistemi giuridici (nazionale e sopranazionale)».²¹⁶

Ciò avviene, ad esempio, nelle procedure di rinvio pregiudiziale in cui il richiamato meccanismo assicura che l'interpretazione delle norme giuridiche sia coerente in ciascuno dei due ordinamenti, assicurando al primato del diritto sovranazionale l'effettiva possibilità di trovare applicazione.

La Corte di Giustizia Europea tutela, invero, rigorosamente il funzionamento del riparto di giurisdizione a livello interpretativo; come dimostra, peraltro, la circostanza che, ove dall'interpretazione della norma interna da parte del giudice nazionale emerga un contrasto con quella sovranazionale, quest'ultimo, ancorché di ultima istanza, sia tenuto a disapplicare la norma interna senza necessità di rimettere la questione alla Corte di Giustizia, come altrimenti dovrebbe fare, pena la responsabilità finanziaria dello Stato.

Il pluralismo sovranazionale nell'esperienza dell'Unione Europea genera, inoltre, un diverso tipo di questioni ove sia richiesto al legislatore nazionale di intervenire a livello normogenetico per attuare il diritto sovranazionale in quello nazionale, ad esempio, a seguito dell'emanazione di direttive. Infatti, pur essendo queste ultime normalmente rivolte agli Stati

²¹⁴ Sul punto, *amplius*, G. TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. sc. fin. Dir. fin.*, n.1/1998, p.83, secondo cui i richiamati fenomeni spingeranno i legislatori nazionali ad identificare specifiche forme di prelievo idonee a colpire le nuove forme del benessere legate a manifestazioni immateriali di ricchezza.

²¹⁵ Cfr. P. PISTONE, *Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario - Studi in onore di Andrea Amatucci*, Vol. I, cit., p.231 ss.

²¹⁶ Così P. PISTONE, *Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria*, cit., p.239.

membri, non è escluso che le stesse siano in grado di produrre effetti diretti;²¹⁷ il che si verifica, frequentemente, proprio, in materia fiscale.²¹⁸

In queste ipotesi, l'interpretazione delle direttive determina, infatti, un interessante sdoppiamento dell'attività ermeneutica, occorrendo, non solo, conoscere il significato della norma nazionale di trasposizione della direttiva ed i relativi effetti; ma, anche, accertarne la rispondenza al testo sovranazionale, determinando, nel contempo, quali effetti si possano, immediatamente, produrre a vantaggio dei contribuenti ed, eventualmente, dello Stato membro, dal testo della direttiva.

Dinanzi alle richiamate incertezze applicative, peraltro, accentuate dal declino della legge statale e dal corrispondente sviluppo di fonti normative tanto sovra-nazionali, quanto regionali e locali, emergono, pertanto, prepotentemente, due rilevanti questioni di metodo: una *esplicita*, rappresentata dalla valutazione isolata o globale delle singole disposizioni fiscali di favore; ed una *implicita*, legata al valore da assegnare all'inefficienza dei sistemi di vigilanza e controllo amministrativi in ordine alla corretta applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato in materia fiscale.²¹⁹ Il rilievo determinante di detti problemi può, facilmente, intuirsi; l'individuazione del metodo di valutazione e le valutazioni di stretto metodo sono, invero, elementi in profonda e reciproca inter-connesione: da un lato, un metodo errato può indurre a valutazioni inesatte nel merito; dall'altro, una formulazione imprecisa del problema di merito può condurre all'adozione di metodologie di indagine inadatte.²²⁰

Tali questioni, potrebbero, nondimeno, trovare una parziale risoluzione, nell'ottica di chi scrive, ove si riservasse maggiore attenzione all'analisi della motivazione economica²²¹ sottesa al fenomeno agevolativo, così da interpretare e valutare le singole norme giuridiche, anzitutto, secondo un calcolo dei loro costi e dei loro benefici; ed in base al contributo che

²¹⁷ Corte giust., sentenze 4 dicembre 1974, causa 41/74, *van Duyn*; 5 aprile 1979, causa 148/78, *Ratti*.

²¹⁸ E', peraltro, possibile ritenere che questa sia la conseguenza dell'attenzione che generalmente gli Stati membri riferiscono a questa materia, prevedendo disposizioni dettagliate allo scopo di determinare con precisione il trasferimento di sovranità dal livello nazionale a quello sovranazionale.

²¹⁹ I profili metodologici del giudizio di compatibilità delle misure fiscali di esonero di cui si discorre sono analizzati, particolarmente, da F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed "aiuti di Stato"- Questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. Trib.*, n.6/2008, p. 1704 ss. cui deve riferirsi, anche, la citata distinzione tra questioni "esplicite" ed "implicite" di metodo nella materia di cui si discorre.

²²⁰ Cfr. F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed "aiuti di Stato"- Questioni metodologiche e problemi reali*, cit., p.1706.

²²¹ In dottrina, la necessità di indagare sulle motivazioni economiche del fenomeno tributario in Italia risulta, particolarmente, evidenziata da A. AMATUCCI, *Il contributo dell'economic analysis of law alla metodologia del diritto tributario*, in *Riv.dir.trib.int.*, n.1-2/2009, p. 25 ss., secondo cui, l'analisi economica del diritto fornisce all'interprete «gli strumenti necessari, specialmente al livello extragiuridico, per individuare tra più significati quello corretto, in quanto meglio realizza la giustizia redistributiva e l'efficienza, valori costituzionalmente garantiti».

le stesse sono, concretamente, in grado di apportare al miglioramento dell'efficienza complessiva del sistema normativo.²²²

Per questa via, potrebbe, invero, sensibilmente, limitarsi l'equivocità cui, sovente, si va incontro in materia tributaria, escludendo interpretazioni assurde ed insostenibili e stabilendo criteri precisi che favoriscano, *ex ante*, l'elaborazione in via legislativa di una disciplina volta all'internalizzazione delle esternalità o, comunque, alla riduzione delle altre ipotesi di fallimento del mercato, attraverso la loro riconduzione alla logica del rapporto di scambio;²²³ e, assistano l'interprete nella scelta tra più significati ascrivibili al medesimo testo, in funzione di quegli obiettivi di efficienza e di giustizia redistributiva che rappresentano il presupposto per la realizzazione del "benessere collettivo" cui le Costituzioni dei principali Stati europei aspirano.²²⁴

²²² L'analisi economica del diritto si propone come finalità la formulazione, in via legislativa o giurisprudenziale, di norme che ripristinino la razionalità del mercato, là dove ciò è possibile, superandone così i fallimenti. Si tratta, dunque, di un ambito di studi che accompagna, sia a monte, la formulazione della regola, più legata a profili di politica economica, sia a valle, la sua interpretazione, più legata all'analisi degli effetti dell'applicazione concreta e giurisprudenziale del diritto. Proprio tale strumento è indicato, oggi, nella verifica dell'efficacia ed equità posti alla base delle deroghe al divieto di aiuti di Stato in ambito europeo. In quest'ottica, giova, citare il Commissario europeo per la concorrenza Neelie Kroes, il quale, nel suo intervento "The State Aid Action Plan- Delivering Less and better Targeted Aid"- SPEECH /05/440- UK Presidency Seminar on State Aid, London, 14th July 2005, ha, appunto, sottolineato la necessità di adottare criteri di analisi economica per definire quando gli aiuti di Stato sono ammissibili o addirittura auspicabili, predicandone gli effetti, sia positivi, sia negativi, sul mercato.

²²³ Sul punto, I. SIGISMONDI, *Mercato e ordinamento: alcuni aspetti di interferenze/contiguità ed integrazioni*, in G. LUCHENA-S. PRISCO (a cura di), *Aiuti di Stato tra diritti e mercato*, Roma, 2006, p. 34-35.

²²⁴ I possibili apporti dell'*Economic Analysis of law* all'approfondimento delle metodologie del diritto tributario vengono evidenziati da: P. SELICATO, *La comparazione nel Diritto tributario: riflessioni sul metodo*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario- Studi in onore di Andrea Amatucci*, Vol. I, p. 35 ss., in cui una vasta ed articolata bibliografia. Per un inquadramento generale: F. DENOZZA, *Norme efficienti. L'analisi economica delle regole giuridiche*, Milano, 2002, p.2.