FISCALITÀ DI VANTAGGIO PER IL SUD

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

RELAZIONE

SVOLTA DALL'AVV. MAURIZIO VILLANI

AL CONVEGNO DI TAORMINA

DEL 24 E 25 MARZO 2006

ORGANIZZATO DAL COLLEGIO DEI RAGIONIERI ED ECONOMISTI D'IMPRESA DI MESSINA E DALL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI MESSINA

UN PARTICOLARE RINGRAZIAMENTO ALLA DOTT.SSA VALENTINA MARANGIO ED ALL'AVV. MARIA SUPPA PER LA FATTIVA COLLABORAZIONE

PARTE PRIMA
- LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER IL MEZZOGIORNO -

PREMESSA

L'attrazione degli investimenti esteri, oltre ad essere una delle priorità della programmazione economica ed industriale, è un fattore indispensabile per lo sviluppo economico e sociale di un paese. Ma l'attrazione di capitali esteri è, soprattutto, frutto di un complesso insieme di fattori di natura politica, economica e normativa.

La situazione in cui attualmente versano le aziende del Sud Italia, rispetto a quelle del Nord, risulta alquanto preoccupante. Il quadro che emerge dal documento sulle infrastrutture, presentato a inizio febbraio scorso dal coordinamento dei Presidenti delle Regioni del Mezzogiorno, è, infatti, tutt'altro che rassicurante[1]. Il Meridione, purtroppo, patisce fattori di contesto che causano disagio ai privati cittadini e, inevitabilmente, costituiscono un pericoloso freno allo sviluppo delle imprese. Ad oggi il Sud dell'Italia appare come un territorio incapace - soprattutto per la debolezza delle infrastrutture - di attrarre investimenti esteri in maniera consistente e continuativa; con industrie con capacità di esportazione che, seppure in crescita negli ultimi anni, sono ancora insufficienti e prevalentemente concentrate in settori tradizionali assai più esposti alla competizione di prezzo dei nuovi paesi concorrenti. Purtroppo, gli interventi, messi in campo per aiutare lo sviluppo nel Mezzogiorno, risultano ancora insufficienti. Questo triste quadro emerge dal Rapporto annuale 2005 del Dipartimento per le Politiche di sviluppo e coesione del Ministero dell'Economia[2], dal quale si evince, infatti, come la crescita del Pil (Prodotto Interno Lordo) delle aree del Mezzogiorno, che fino al 2003 era stata addirittura superiore a quella delle regioni del Centro-Nord, si sia arrestata. Non solo; quanto all'occupazione, i giovani senza impiego sono aumentati rispetto all'anno precedente del 3,2%. Purtroppo, quel che emerge con chiarezza è la consapevolezza del fatto che in un'Italia, che vive un indubbio declino industriale ed economico, il

[1] Cfr. Sole24Ore del primo marzo 2006, n. 8, pag. 4.
[2] Cfr. Sole24Ore del 22 marzo 2006, n. 11, pag. 3.

divario tra Nord e Sud riguarda il destino dell'intero paese. Se il Mezzogiorno va avanti e riduce la distanza dall'Europa, l'Italia può progredire; se, viceversa, retrocede, le conseguenze riguardano fatalmente l'intera penisola. La verità è che se non si pone al centro della questione meridionale, oggi più che mai, il problema della disoccupazione e della creazione delle infrastrutture necessarie per la competizione europea, il Mezzogiorno non uscirà mai dalla crisi e l'Italia intera dovrà sopportarne le conseguenze negative. Lo studio delle esperienze di sviluppo economico di aree economicamente svantaggiate in diversi paesi europei, ha generato la convinzione che, ai fini della crescita economica, sia decisiva l'attuazione di adeguate politiche fiscali in grado di attirare nuovi investimenti. Purtroppo, l'atteggiamento restrittivo e diffidente, adottato dall'Unione Europea nei confronti delle forme più diverse in cui possono presentarsi gli aiuti di Stato, ha avuto come riflesso immediato la tendenza all'eliminazione di regimi fiscali differenziati adottati in molti paesi dell'Unione Europea, nonostante gli ottimi risultati ottenuti. La generalizzata bocciatura in sede comunitaria di tali forma di fiscalità differenziata ha, quindi, impedito a paesi come l'Italia – con effettivi problemi di disomogeneo sviluppo economico – di portare a compimento il programma di recupero delle zone svantaggiate attraverso l'utilizzo di strumenti di incentivazione fiscale. E' ormai chiaro, infatti, che il percorso di totale cambiamento nelle politiche regionali di sviluppo è destinato a compiersi integralmente solo con l'applicazione di un regime fiscale differenziato territorialmente tra Nord e Sud del Paese. Naturalmente, qualsiasi misura si adotti deve essere compatibile con le norme del Trattato di Roma in materia di aiuti di Stato (artt. 87 e 88) le quali adottano un concetto estremamente ampio di "*aiuto di Stato*". Più precisamente, il Legislatore comunitario considera come aiuto di Stato qualsiasi vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa (o alle imprese operanti in un determinato territorio) attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato. Una deroga, però, è comunque consentita se gli aiuti sono destinati a favorire lo sviluppo delle Regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso oppure si abbia una grave forma di disoccupazione (art. 87, terzo comma, lett. a), del Trattato di Roma del 25 marzo 1957). In tali ipotesi, però, lo Stato membro è tenuto

ad informare la Commissione Europea la quale può intervenire in via preventiva, secondo la procedura dell'art. 88 del Trattato, per valutarne la compatibilità. Alla luce di quanto detto, occorre, a questo punto, valutare se interventi pubblici, diretti a riequilibrare situazioni interne caratterizzate da rilevanti squilibri economico-sociali di carattere territoriale - quali possono ritenersi quelli attualmente esistenti tra Nord e Sud dell'Italia -, non possano considerarsi al di fuori dei divieti comunitari degli aiuti di Stato. Perdurando lo storico divario, in termini tanto di reddito pro capite tra la media europea e quella delle regioni meridionali, quanto di infrastrutture, la fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno deve essere ritenuta pienamente compatibile con la disciplina europea sugli aiuti di Stato. A conferma di quanto detto, è interessante evidenziare i recentissimi interventi da parte dell'Unione Europea su un tema così scottante qual'è, appunto, quello della fiscalità di vantaggio. Come sarà approfondito successivamente, è interessante in tale sede anticipare che in data 14 febbraio 2006, **il Parlamento Europeo**, **con Risoluzione sulla riforma degli Aiuti di Stato 2005-2009 (2005/2165(INI))**[3], ha dato il via libera a forme di fiscalità di vantaggio per le Regioni in ritardo di sviluppo, tra le quali, ovviamente, vi rientra il Sud Italia. Più precisamente il Parlamento, al paragrafo 37 di detta Risoluzione, «*ritiene che la concessione di un aiuto di Stato debba essere permessa solo quando l'aiuto generi un valore aggiunto che non si potrebbe ottenere con alcuna altra misura politica e che vada a beneficio di una regione; sostiene pertanto un approccio più efficiente alla concessione degli aiuti regionali, che si concentri sugli investimenti nelle infrastrutture e sugli aiuti orizzontali nelle regioni svantaggiate o meno sviluppate dell'Unione europea,* ***compresa l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni****; segnala al riguardo la necessità di mantenere adeguate possibilità di sostegno per le regioni colpite da un effetto statistico*».

Concludendo, non si deve dimenticare come la fiscalità di vantaggio (o compensativa) sia stata la strategia che ha permesso all'Irlanda di attrarre investimenti stranieri e potenziare la crescita economica. E' indubbio, inoltre, come tale sistema agevolativo possa favorire l'emersione di imprese che operano al nero

[3] Consultabile su www.europarl.eu.int.

per una strategia di contenimento dei costi, e che, pertanto, una riduzione del carico fiscale sia una valida opzione per agevolare l'emersione spontanea. La posizione dell'Europarlamento, anche se meramente consultiva, è stata considerata da molti eurodeputati come una vittoria, in quanto si tratta di un'importante apertura alla fiscalità di vantaggio propugnata da tempo. Alla luce di tali considerazioni, è necessario introdurre un sistema normativo chiaro, non modificabile nel tempo tale da non ledere il principio dell'affidamento che i contribuenti in tale sistema vi ripongono; in ogni caso, eventuali modifiche, sempre in ossequio al principio del legittimo affidamento, dovranno valere solo per il futuro e mai per il passato (come, purtroppo, è accaduto con gli ultimi interventi legislativi). Una disciplina chiara e trasparente, oltre a garantire maggiore certezza del diritto, evita, altresì, continui, e, il più delle volte, contrapposti interventi interpretativi da parte della giurisprudenza, interventi che nella maggior parte dei casi non fanno altro che generare maggiore confusione ai danni del contribuente. A tal proposito, la Corte di Giustizia (con sentenza del **16 marzo, 2006, nella causa C-234/04**) – ricordando l'importanza del principio dell'autorità della cosa giudicata – ha disposto che le decisioni (interne) giurisprudenziali divenute definitive, dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi, non possono più essere messe in discussione, **anche se in contrasto con il diritto comunitario**. Orbene, al fine di evitare tali gravi conseguenze, è ora compito del Legislatore Fiscale introdurre una disciplina chiara e completa tale da non necessitare di volta in volta di continui interventi giurisprudenziali volti a colmare le lacune legislative.

1. ESENZIONE DECENNALE ILOR, ART. 101 DEL D.P.R. 06/03/1978, N. 218 (PRECEDENTE NORMATIVA): PROBLEMI INTERPRETATIVI

L'art. **101 del D.P.R. del 06/03/1978, n. 218,** prevede l'esenzione decennale ILOR sui redditi industriali prodotti dagli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati impiantati nei territori dell'Italia meridionale, nonché sul maggior reddito derivante da ampliamenti, trasformazioni, riattivazioni, ricostruzioni o rammodernamenti degli stabilimenti già esistenti nei suddetti territori (**art. 101**: «*Per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori indicati all'art. 1*[4] *e per le costruzioni annesse e' concessa l'esenzione decennale dall'imposta locale sui redditi (**ILOR**) sui relativi redditi industriali. Per gli stabilimenti già esistenti nei detti territori che siano ampliati, trasformati, riattivati, ricostruiti o rammodernati, e' accordata, per dieci anni, l'esenzione dall'ILOR per il reddito derivante dall'ampliamento, dalla trasformazione, dalla riattivazione, dalla ricostruzione o dal rammodernamento. L'esenzione di cui al presente articolo decorre dal primo esercizio di produzione del reddito dei rispettivi impianti e si applica anche alla parte di reddito afferente all'attività commerciale. Le imprese che svolgono attività produttive di redditi esenti devono tenere la contabilità in modo che sia possibile determinare separatamente la parte di utili attribuibile a tali attività*»).

La nozione di stabilimento industriale tecnicamente organizzato ha dato origine a numerose polemiche. In particolare la discussione ha riguardato due questioni:

- la possibilità di riconoscere o meno il suddetto beneficio alle imprese edili, data la particolare natura di queste imprese, caratterizzate da cantieri privi di strutture fisse;

[4] L'**art**. **1 del D.P.R. n. 218/78**, così recita: «*Il presente Testo Unico si applica, qualora non sia prescritto diversamente dalle singole disposizioni, alle Regioni Abruzzo, Molise, Campania, Puglie, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna, alle province di Latina e di Frosinone, ai comuni della provincia di Rieti gia' compresi nell'ex circondario di Cittaducale, ai comuni compresi nella zona del comprensorio di bonifica del fiume Tronto, ai comuni della provincia di Roma compresi nella zona della bonifica di Latina, all'Isola d'Elba, nonche' agli interi territori dei comuni di Isola del Giglio e di Capraia Isola. Qualora il territorio dei comprensori di bonifica di cui al precedente comma comprenda parte di quello di un comune con popolazione superiore ai 10.000 abitanti alla data del 18 agosto 1957, l'applicazione del Testo Unico sara' limitata al solo territorio di quel comune facente parte dei comprensori medesimi. Gli interventi comunque previsti da leggi in favore del Mezzogiorno d'Italia, escluse quelle che hanno specifico riferimento ad una zona particolare, si intendono, in ogni caso, estesi a tutti i territori indicati nel presente articolo*».

- la corretta impostazione ermeneutica della locuzione **industriale.**

Con riferimento alla prima questione, l'orientamento della Cassazione non è stato univoco. Infatti, una parte della giurisprudenza, più legata al **concetto di fisicità dell'opificio**, ha osservato, con riferimento al cantiere edile, che, mancando il requisito dell'impianto con attrezzature fisse e dello stabile inserimento nel tessuto economico della zona, non è possibile riconoscere a questo tipo di impresa il beneficio dell'esenzione ILOR; infatti, secondo tale interpretazione: « *[…] perché una siffatta attività industriale possa essere compresa nella fattispecie legale tipica, prefigurata dall'art. 101, primo comma, del D.P.R. n. 218/1978, è indispensabile che la relativa impresa* ***sia stabilmente radicata nel territorio meridionale ("stabilimenti che si impiantano nei territori") ed impieghi, nella combinazione dei fattori di produzione, "macchine" ("Stabilimenti industriali tecnicamente organizzati")****. Questa interpretazione - trattandosi di fattispecie agevolativa, e quindi "eccezionale" - è rigorosamente fondata sul "significato proprio delle parole secondo la connessione di esse", secondo la regola posta dall'art. 12, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale* »[5].

L' opposto orientamento giurisprudenziale, invece, ha ricompreso nella nozione di stabilimento industriale non solo il fabbricato e l'insieme di installazioni fisse che vengono preposte ed utilizzate per l'esercizio dell'attività industriale in modo continuativo, ma anche **tutto ciò che testimoni un insediamento nel tessuto economico della zona che sia duraturo e non precario**. Pertanto, secondo tale interpretazione, il cantiere edile può assumere la connotazione dello stabilimento industriale **anche quando si esaurisca in manufatti provvisori ed amovibili**, che **in relazione al tipo ed alle dimensioni delle opere programmate ed alle strutture amministrative e tecniche occorrenti per realizzarle, integrino, nel loro insieme, il posto di stabile ubicazione dell'attività produttiva e del lavoro del personale**[6]. In altre parole, seguendo quest'ultimo orientamento, in tema di agevolazioni tributarie, il requisito del **radicamento territoriale dell'impresa**, necessario per beneficiare dell'esenzione decennale dall'ILOR, deve essere individuato in elementi

[5] Cfr. Cassazione, Sez. V, del 07/06/2000, n. 7665; Cassazione, Sez. Trib., del 06/06/2000, n. 7601.
[6] Cfr. Cassazione, Sez. V, del 16/01/2001, n. 543; Cassazione, Sez. V, del 12/07/2004, n. 12840; Cassazione, sez. V del 13/08/2004, n. 15830.

che non coincidono necessariamente con la presenza di costruzioni ed impianti stabilmente incardinati al suolo, non dipendendo la stabilità dell'insediamento produttivo dalle caratteristiche "**fisiche**" della struttura imprenditoriale, **ma dal suo collegamento organizzativo e funzionale con un determinato territorio**. Pertanto, anche le imprese edili - qualora esista un rapporto durevole tra **l'attività esercitata** e **l'ambito geografico** nel quale essa viene ad incidere, con conseguente stabilità dell'impiego di personale - possono beneficiare dell'agevolazione tributaria summenzionata, dovendosi individuare la ***"ratio"*** dell'esenzione **nella finalità di promuovere insediamenti produttivi che migliorino i livelli di occupazione in determinati ambiti geografici**.

Quest'ultimo orientamento risponde, indubbiamente, alla *ratio legis* dell'esenzione in discorso, ossia la promozione di insediamenti produttivi che migliorino in modo relativamente stabile i livelli di occupazione nei territori agevolati, nell'ambito dell'industrializzazione del Meridione. Si può concludere, dunque, che l'esistenza di macchinari o costruzioni stabilmente o inscindibilmente legati al suolo non è né condizione necessaria né sufficiente per poter usufruire dell'esenzione ILOR, essendo, invece, necessario verificare, affianco a manufatti, **anche solo relativamente collegati al suolo**, la **stabilità dell'attività produttiva impiantata nel territorio agevolato**. Con sentenza del 18 gennaio 2005, n. 927, infatti, la Suprema Corte ha ulteriormente chiarito che: «*[…] la giurisprudenza di questa Corte in tema di* ***esenzione decennale dall'Ilor****, prevista dall'art. 101 del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, per gli stabilimenti tecnicamente organizzati che si impiantano nei territori del Mezzogiorno,* ***si e' ormai consolidata - non solo in relazione alle imprese edili, ma anche in linea generale*** *-, superando un precedente contrario indirizzo,* ***nell'affermare il principio secondo cui, ai fini della spettanza del beneficio, il requisito della stabilità dell'insediamento industriale non va inteso nel senso che occorra la presenza di manufatti inscindibilmente legati al suolo, potendo questi anche essere provvisori ed amovibili (come avviene abitualmente proprio nel caso delle imprese edili), ma piuttosto nel significato, conforme alla ratio legis, della necessità dell'esistenza di uno stabile collegamento organizzativo e funzionale della struttura imprenditoriale con il territorio agevolato, cioè di un***

rapporto durevole *(da accertare in base all'oggetto dell'impresa, all'ambito temporale e territoriale di svolgimento dell'attività, alle strutture materiali e personali impiegate, ai lavori eseguiti o programmati, ecc.)* ***tra l'attività esercitata e l'ambito geografico nel quale essa viene ad incidere, con conseguente stabilità dell'impiego di personale…***».

In merito alla seconda questione, dottrina e giurisprudenza hanno abbandonato l'orientamento di considerare industriale solo l'attività che sia diretta alla produzione di beni materiali mediante la trasformazione di materie prime o di altri beni lavorati.

Conseguentemente, anche l'attività svolta da un laboratorio d'analisi può essere qualificata come attività d'impresa, avente ad oggetto la produzione di servizi.

Del resto, nelle professioni intellettuali o artistiche, può accadere che il fattore organizzativo, da accidentale ed accessorio, possa assumere rilevanza, dando luogo all'ipotesi dell'**art. 2238** del codice civile, secondo cui i professionisti intellettuali assumono la qualifica di imprenditore commerciale quando esercitano la professione nell'ambito di un attività organizzata in forma d'impresa. Tale attività si contraddistingue da quella professionale per il diverso ruolo che riveste il sostrato organizzativo e per il diverso apporto del professionista, non più circoscritto alle prestazioni d'opera intellettuale, ma involgente una prevalente azione d'organizzazione, ossia di coordinamento e controllo dei fattori produttivi, che si affianca all'attività tecnica ai fini della produzione del servizio. Secondo i giudici di legittimità se è vero che: «*nelle professioni intellettuali o artistiche l'impiego di un complesso organizzato di elementi personali e reali (c.d. organizzazione interna) ha carattere accidentale e accessorio, in quanto non incide sull'essenza dell'attività del professionista, ma serve, ad agevolare il compimento delle prestazioni personali, cioè di un'attività che si trasforma in un risultato indipendente dalle forme organizzatone,* ***può, tuttavia, accadere che il fattore organizzativo****,* ***quale coelemento essenziale dell'impresa****, abbia rilevanza diversa dando luogo all'ipotesi dell'art. 2238 del codice civile, secondo cui i professionisti intellettuali assumono la qualità di imprenditore commerciale quando esercitano la professione nell'ambito di un'attività organizzata in forma d'impresa, in quanto svolgano, dunque, una*

distinta e assorbente attività che si contraddistingue da quella professionale proprio per il diverso ruolo che riveste il sostrato organizzativo - il quale cessa di essere meramente strumentale - e per il diverso apporto del professionista, non più circoscritto alle prestazioni d'opera intellettuale, ma involgente una prevalente azione di organizzazione, ossia di coordinamento e di controllo dei fattori produttivi, che si affianca all'attività tecnica ai fini della produzione del servizio» [7].

Con una recentissima sentenza la Suprema Corte (**Sez. V, del 26 gennaio 2006, n. 1587**), confermando l'orientamento giurisprudenziale, secondo il quale l'agevolazione decennale dall'ILOR spetta anche agli stabilimenti industriali installati nelle zone del Mezzogiorno che erogano servizi (in quanto anch'essa attività industriale), nel rigettare il ricorso avanzato dal Ministero delle Finanze, ha ulteriormente, chiarito che: «*ritenuto che il ricorso e' manifestamente infondato perche', pacifico l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale l'agevolazione decennale dall'Ilor, a norma dell'art. 101 del D.P.R. 218/1978, spetta anche agli stabilimenti industriali, installati nei territori di cui all'art. 1 del medesimo decreto, tecnicamente organizzati per erogare servizi, configurando anch'essa attività industriale (art. 2195, comma 1, n. 1), del codice civile: ex multis, Cass. n. 7911/2000; n. 15996/2000; n. 11696/2002; n. 15830/2004),* ***i giudici di merito hanno correttamente applicato i principi secondo i quali e' ravvisabile la produzione di un servizio se l'attività dell'impresa e', in via primaria ed autonoma, diretta alla produzione di un risultato economico nuovo*** *- nella specie, in base alla relazione dell'UTE, consistente nella refrigerazione, da parte della societa' […] e per conto terzi, di prodotti alimentari in celle frigorifere, la cui temperatura e' regolata da impianti e macchinari all'uopo installati e regolati, ed idonea a "produrre un reddito a sé stante"* ***- sì da non esaurirsi in un'attività meramente ausiliaria o complementare di' attività commerciale, e cioè diretta soltanto a favorire la circolazione e distribuzione dei beni mediante la garanzia della buona conservazione dei medesimi***».

Quanto alla decorrenza dei termini, l'agevolazione ILOR comincia a decorrere dal primo esercizio in utile della società richiedente, a differenza dell'art. 105, 1°

[7] Cfr. Cassazione, Sez. V, del 22/07/04, n. 13677.

comma, che fa decorrere l'agevolazione IRPEG dalla data di costituzione della società.

Una volta che l'agevolazione inizia a decorrere, le eventuali perdite di bilancio non determinano alcuna interruzione o sospensione del beneficio.

Tuttavia, ai fini della fruibilità dell'esenzione in oggetto, è necessaria la realizzazione di uno stabilimento tecnicamente organizzato **entro il 31 dicembre 1993**[8], mentre il primo esercizio in utile può essere successivo a tale data.

[8] Cassazione, Sez. Trib., del 17.02.2004, n. 3079.

2. ESENZIONE ILOR SUGLI UTILI REINVESTITI IN INIZIATIVE NEL MEZZOGIORNO, ART. 102 DEL D.P.R. 06/03/1978, N. 218

L'art. 102 del D.P.R. 218/78, così come modificato dall'art. 14[9], quarto comma, della legge 01/03/1986, n. 64, stabilisce che per le società, Enti ed imprese obbligati alla tenuta delle scritture contabili e per le imprese minori, ammesse alla tenuta della contabilità semplificata, che abbiano optato per il regime ordinario, **l'esenzione dall'ILOR sugli utili reinvestiti è pari al 100 per cento degli utili dichiarati**.

Ai fini dell'esenzione è necessario che gli utili siano direttamente impiegati nella costruzione, ampliamento e riattivazione di impianti industriali nei territori del Mezzogiorno.

L'esenzione è applicata in via provvisoria in base alla dichiarazione, per un importo pari al **100 per cento del reddito dichiarato**, e in via definitiva in base alle risultanze della documentazione e in presenza di determinate condizioni. In particolare :

- inizio delle opere (entro un anno dalla presentazione della dichiarazione) ed ultimazione delle opere (entro tre anni dalla data stessa);
- riscontro di queste date e dell'ammontare delle somme impiegate da parte dell'Ufficio Tecnico Erariale territorialmente competente;
- termine (180 giorni dalla ultimazione delle opere) per la presentazione del certificato dell'Ufficio Tecnico Erariale all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette;
- termine (due anni dalla scadenza del termine triennale di cui alla lett. a) per il recupero dell'imposta.

Controversa è la natura dei suddetti termini.

La giurisprudenza di legittimità ha attribuito natura ordinatoria al termine di 180 giorni per la presentazione del certificato di ultimazione dei lavori, mentre, ha ritenuto perentorio il termine di tre anni entro il quale le opere progettate devono

[9] Art. 14, quarto comma, della Legge 01.03.1986, n. 64: «*L'esenzione dall'ILOR sugli utili reinvestiti di cui agli artt. 102, 121 e 129, secondo comma, del citato testo unico è elevata al 100 per cento degli utili dichiarati e il limite del 50 per cento, previsto per l'applicazione dell'esenzione in via provvisoria dal quinto comma dell'art. 102, è elevato al 100 per cento* ».

essere realizzate, trattandosi di termine che attiene all'avvenimento del presupposto per il conseguimento del fine agevolativo[10].

[10] Corte di Cassazione, Sez.I civile, sentenza del 20.04.1998, n. 3997; Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 27.06.2003, n. 10228.

3. AGEVOLAZIONI IRPEG ART. 105 DEL D.P.R. 06/03/1978, N. 218 (PRECEDENTE NORMATIVA): PROBLEMI INTERPRETATIVI

L'art. 105, 1° comma, del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, stabilisce che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti delle imprese che si costituiscono in forma societaria nei territori del Mezzogiorno per la realizzazione di nuove iniziative produttive nei territori stessi, per dieci anni dalla loro costituzione.

Tale agevolazione è stata rivisitata dall'art. 14, L. 1 marzo 1986, n. 64, il quale sostituisce la riduzione alla metà dell'Irpeg di cui all'art. 105,1° comma, con **l'esenzione decennale totale**.

Per usufruire dell'agevolazione Irpeg occorre che siano soddisfatte due condizioni:

1) la costituzione in forma societaria in una delle regioni meridionali;

2) la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva.

Con riferimento al primo presupposto occorre evidenziare che la nuova disciplina non fa alcun riferimento alla sede di costituzione della società, con la conseguenza che beneficiano dell'esenzione le società che si costituiscono per la realizzazione di nuove iniziative nel Mezzogiorno, indipendentemente dal luogo in cui è ubicata la loro sede legale.

A seguito dell'entrata in vigore della norma recata dall'art. 14, ha perso ogni rilievo la disposizione che statuiva la necessità di inserire nell'atto costitutivo la specifica manifestazione della volontà di intraprendere nuove iniziative produttive nel Mezzogiorno. Tuttavia, al fine di assicurare la necessaria connessione della società beneficiaria con i territori meridionali (in modo da garantire, anche nel caso in cui la sede legale della società beneficiaria non fosse ubicata nel Mezzogiorno, la realizzazione delle finalità perseguite dal legislatore, vale a dire lo sviluppo socio-economico di tali territori), l'Amministrazione finanziaria ha inizialmente richiesto che la suddetta condizione risultasse espressamente dall'atto costitutivo. Secondo l'Amministrazione Finanziaria, la società, per poter usufruire dell'agevolazione doveva preliminarmente manifestare esplicitamente l'intenzione di voler realizzare nuove iniziative produttive nei territori meridionali. In altri termini, secondo l'interpretazione ministeriale, tale manifestazione di volontà, costituiva una

condizione formale imprescindibile per il riconoscimento del diritto all'agevolazione[11].

La rigida posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, con il tempo, si è modificata verso soluzioni più favorevoli al contribuente. Si è ritenuto, infatti, che la previsione statutaria non dovesse essere necessariamente sussistente all'atto della costituzione potendo essere inserita anche successivamente, mediante integrazione dell'atto, prima, però, dell'inizio di ogni attività e, comunque, in periodo antecedente la chiusura del primo esercizio sociale[12].

E', tuttavia, con riferimento al secondo presupposto, ossia la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva, che sono sorti maggiori problemi interpretativi. In primis, occorre evidenziare che il requisito della **novità** deve sussistere sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo[13]. Quanto al primo requisito, si può affermare che l'agevolazione non può essere concessa nell'ipotesi di trasformazione di una società in un'altra con forma diversa, sussistendo il vincolo di continuità insito nella trasformazione societaria. A conferma di quanto detto, **la Suprema Corte, con sentenza del 26, ottobre 2005, n. 20835**, chiamata a fornire l'esatta interpretazione della misura agevolativa in parola, ha affermato che non è sufficiente la trasformazione di una società di persone, già operante sul territorio, in società di capitali, essendo, invece, indispensabile il concorrente requisito della novità dell'iniziativa produttiva. Si nota immediatamente come, ai fini IRPEG, l'agevolazione di cui all'art. 105, D.P.R. n. 218/78, a differenza dell'agevolazione ILOR, assuma carattere personale, richiedendo la costituzione, **in forma di società di capitali**, di nuovi soggetti d'impresa per la realizzazione di nuove attività imprenditoriali. Ai fini ILOR, infatti, l'agevolazione riveste carattere oggettivo, facendo la norma riferimento al reddito industriale afferente l'attività dei nuovi stabilimenti – più esattamente stabilimenti tecnicamente organizzati – o dei relativi ampliamenti; con la conseguenza che nel caso di conferimento del complesso l'esenzione sui relativi redditi si trasferisce alla conferitaria. A tal proposito il Ministero delle Finanze ha affermato che: «*L'esenzione dall'imposta locale sui*

[11] Circolare Ministeriale del 28.07.1986, n. 30-prot. n. 11/837.
[12] Risoluzione Ministeriale dell'11 novembre 1991, prot. 522.
[13] Cassazione, Sez. V, sentenza del 22.05.2002, n. 7498.

redditi prevista dal secondo comma dell'art. 26 del DPR n. 601 del 1973 e dell' art. 101 del TU approvato con DPR n. 218 del 1978 riveste ***carattere oggettivo*** *in quanto essa compete per il reddito derivante dagli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati, a prescindere dal soggetto che esercita l'attivita' industriale per il tramite dello stabilimento medesimo…»*[14].

Uno dei problemi che più frequentemente si è posto concerne la sussistenza del requisito della novità dell'insediamento produttivo nel caso di **trasformazione ed ampliamento d'opifici**.

La questione trae origine dall'art. 105 del D.P.R 218/78, nella parte in cui stabilisce: «*fermo restando il disposto degli artt. 101 e 102*». Partendo dal richiamo a tali articoli, che riconoscono l'esenzione decennale dall'ILOR, non solo per gli stabilimenti industriali che si impiantano nel Mezzogiorno, ma anche per gli stabilimenti già esistenti, che vengono ampliati, trasformati, costruiti, riammodernati, una parte della giurisprudenza, in particolare i giudici della Commissione Tributaria Centrale, ha sostenuto che l'esenzione IRPEG debba trovare applicazione anche nelle ipotesi di trasformazione, ampliamento, ristrutturazione e rinnovo dei locali. Infatti, secondo tali giudici, disattendere tale tesi, significherebbe eludere la finalità delle norme agevolative, che è quella di incentivare la realizzazione di nuove iniziative produttive nel Mezzogiorno e di incoraggiare la creazione di nuove occasioni di lavoro e di occupazione grazie all'apprestamento di strutture operative[15].

Tale orientamento non è stato condiviso da una preminente giurisprudenza della Cassazione, la quale, premettendo che differenti sono i presupposti applicativi delle agevolazioni ai fini IRPEG ed ILOR, ha richiesto ai fini dell'applicazione di quest'ultima agevolazione la novità sia della forma societaria che dell'iniziativa produttiva. Conseguentemente, ha negato l'agevolazione nelle ipotesi di ampliamento e rinnovo delle iniziative produttive già esistenti, invece concessa ai

[14] Risoluzione del 23.05.1995, n. 126.
[15] Commissione Tributaria Centrale, Sez. VI, 10.06.1998, n. 3274.

fini Ilor, giacché in materia di esenzioni ed agevolazioni tributarie non può trovare applicazione il principio di interpretazione analogica[16].

In altre parole, i giudici di legittimità (sentenza del 12.08.2004, N. 15672) hanno evidenziato che pur non essendovi incompatibilità tra la fruizione dei benefici, disposta ai fini IRPEG ed ILOR, non sia, comunque, possibile interpretare in via analogica il disposto dell'art. 105 cit,. estendendo in *toto* al beneficio IRPEG la più ampia previsione per l'esenzione ILOR. Nonostante, rispetto al passato, la giurisprudenza di legittimità appaia più elastica nel permettere l'agevolazione IRPEG a determinate e precise condizioni di ampliamento o rinnovo dell'attività, non può ancora ritenersi soddisfacente. I giudici di legittimità (cfr. **sentenza del 23 gennaio 2006, n. 1251**), nel motivare le loro scelte, richiamano il principio secondo cui le norme che riconoscono esenzioni o agevolazioni tributarie non sono suscettibili di applicazione analogica a causa del loro carattere eccezionale; al massimo «*nel quadro di una legislazione "**premiale**" per le iniziative che apportino sviluppo e nuova occupazione nei territori dell'Italia meridionale»,* per i giudici*, «può piuttosto ammettersi una interpretazione estensiva della citata norma agevolatrice ai fini Irpeg, che non si discosti dall'intenzione del legislatore, purché in presenza dei necessari riscontri sul piano concreto; potrà, dunque, essere riconosciuta come "nuova" l'innovazione o la trasformazione di un opificio o azienda esistente che sia talmente pregnante da svolgere, in correlazione con la nuova forma societaria richiesta dal citato art. 105, effetti comparabili a quelli propri di un nuovo insediamento industriale*».

Ad avviso di chi scrive, tale interpretazione restrittiva non può essere condivisa. Infatti, le norme che importano esenzioni ed agevolazioni, pur non essendo suscettibili di applicazione analogica, possono, in congrui casi, essere interpretate in modo estensivo, perché questo risultato ermeneutico pone in risalto l'intenzione del legislatore, dando alle parole da esso usate la portata che le è più conforme. E proprio con riguardo all'intenzione del legislatore, non si può non considerare il fatto che le norme sulle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno sono dirette a

[16] Cassazione,Sez. Trib., sentenza del 08/06/2000, n. 7810; Cassazione, sentenza del 12.08.2004, n. 15672.

favorire il processo di industrializzazione ed a risolvere il problema occupazionale. Interpretare letteralmente l'art. 105, nel senso d escludere il beneficio nell'ipotesi di ampliamento, significherebbe non solo frenare l'iniziativa ad ampliare le proprie strutture aziendali ma, soprattutto si verrebbe a creare l'assurdo di favorire solo le società che si costituiscono "*ex novo*" invece di estendere i benefici a quelle che già operano. Pertanto anche con l'ampliamento, si possono realizzare nuove iniziative produttive, giacché esso va inteso non solo come un normale processo di trasformazione o di ammodernamento, secondo le tecniche industriali più avanzate, ma anche come un nuovo opificio che si aggiunge a quello preesistente.

Sempre in virtù del richiamo fatto dall'art. 105 agli artt. 101 e 102 del D.P.R. n. 218/78, **l'Amministrazione finanziaria ha da sempre ritenuto che per godere dell'agevolazione decennale ai fini IRPEG fosse necessaria anche l'esistenza dello stabilimento tecnicamente organizzato.** L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria è stata, però, oggetto di censura da parte della giurisprudenza, che non ha mancato di evidenziare che l'inciso di cui sopra permetteva la possibilità di fruire - qualora in possesso dei relativi requisiti - sia dell'IRPEG che dell'ILOR. Di fatto, secondo questa interpretazione, bastava "*impiantare*" una nuova società e realizzare una nuova iniziativa produttiva nel Mezzogiorno per poter godere dell'agevolazione IRPEG. I numerosi provvedimenti di rigetto delle istanze di agevolazione hanno portato ad un contenzioso che ha visto gli uffici finanziari quasi sempre soccombenti. L'interpretazione estensiva è stata confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate con **la Risoluzione n. 162/E del 17 ottobre 2001**. La citata Risoluzione, utilizzando un linguaggio nuovo e moderno, puntualizza che «*ai fini Ilor, l'esenzione riguardava i frutti di un determinato cespite collegato al territorio - in specie lo stabilimento tecnicamente organizzato – ed era totale o parziale a seconda che esso fosse nuovo o ammodernato [...] ai fini Irpeg, invece, l'agevolazione era attribuita al soggetto e, in particolare ad un nuovo soggetto costituito in forma di società di capitali per una nuova avventura imprenditoriale da esercitare nei territori agevolati. I benefici potevano dunque essere fruiti separatamente, ma si cumulavano solo se coesistevano tutte le condizioni. [...] Il diverso meccanismo di funzionamento e i differenti requisiti*

richiesti erano correlati - in definitiva - alla diversa natura, reale o personale, dei due tributi».

La Suprema Corte con sentenza n. 13677 del 22/07/ 2004, dopo aver ripercorso il dettato normativo ha affermato che «*Ai fini dell'esenzione dall'IRPEG, prevista a vantaggio delle imprese operanti nei territori meridionali, l'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978 (come modificato dall'art. 14, comma quinto, della legge n. 64 del 1986) richiede il concorso di due soli requisiti: la costituzione dell'impresa in forma societaria, trattandosi di imposta sulle persone giuridiche, e la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva. In relazione a tale ultimo requisito, poiché la norma non contiene ulteriori specificazioni ne' alcun riferimento alle modalità attraverso le quali la nuova iniziativa produttiva viene attuata, o al tipo di attività svolta (industriale, di servizi, o altro),* ***per beneficiare dell'agevolazione fiscale non e' necessario che l'impresa abbia uno stabilimento industriale tecnicamente organizzato con impianti fissi (a differenza di quanto previsto dagli artt. 101 e 102 dello stesso D.P.R. per fruire dell'esenzione dall'ILOR), sufficiente essendo la novità dell'iniziativa produttiva, intendendosi come tale ogni intrapresa, di qualsivoglia tipologia, incrementativi dell'occupazione e dello sviluppo delle popolazioni del Sud Italia…***». A confermare, ulteriormente, il consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi sul tema, è stata la **sentenza del 23.12.2005, n. 28764**, attraverso la quale **la Suprema Corte**, evidenziando l'erroneità della sentenza impugnata - con la quale i giudici di merito, avendo erroneamente mescolato il disposto degli artt. 101 e 105 cit., avevano negato la spettanza del beneficio di cui all'art. 105, in quanto l'appellante svolgeva attività non assimilabile "*a quella di un opificio tecnicamente organizzato*"- ha affermato che **l'agevolazione di cui all'art. 105 cit. è ammessa anche in assenza di quello stabilimento tecnicamente organizzato e previsto solo dall'art. 101.**

4. RICHIESTA DI RIMBORSO SULLE AGEVOLAZIONI. È SUFFICIENTE LA TEMPESTIVA DOMANDA DI ESENZIONE

L'Agenzia delle Entrate, aderendo ad un consolidato orientamento della Cassazione, ha riconosciuto la domanda di esenzione dall'ILOR e dall'IRPEG equivalente all'istanza di rimborso delle imposte cautelativamente versate nelle more del riconoscimento delle agevolazioni tributarie previste per il Mezzogiorno. Con la Circolare n. 1/E del 3 gennaio 2005, infatti, l'Agenzia ha impartito istruzioni per la gestione del contenzioso creatosi sulla esatta individuazione del termine entro cui presentare l'istanza di rimborso dell'imposta versata cautelativamente dai contribuenti, in attesa del definitivo riconoscimento dell'esenzione decennale dalle imposte dirette disciplinata dal combinato disposto degli articoli 26 del Dpr 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), 101 e 105 del Dpr 6 marzo 1978, n. 218 (Testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno), e 14, comma quinto, della legge 1 marzo 1986, n. 64 (Disciplina organica dell'intervento straordinario nel Mezzogiorno). Le controversie, tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, sono sorte a seguito della posizione assunta da quest'ultima con alcune Risoluzioni formulate in materia di agevolazioni per le zone depresse del Centro-Nord e per il Mezzogiorno. Più precisamente, con i predetti documenti di prassi era stato chiarito che l'attività di riconoscimento delle agevolazioni posta in essere dall'Amministrazione aveva natura prettamente ricognitiva del diritto all'esenzione, in quanto le agevolazioni in argomento trovavano puntuale disciplina, sin dall'origine, nelle norme di legge che le disciplinavano. Alla luce di queste considerazioni, si perveniva alla conclusione che nella fattispecie trovava applicazione **l'articolo 38 del Dpr 29 settembre 1973, n. 602, il quale stabilisce che l'istanza di rimborso deve essere presentata nel termine di quarantotto mesi** (diciotto nella precedente formulazione della norma modificata dall'articolo 1 della legge 13 maggio 1999, n. 133) **dalla data del versamento diretto non dovuto per inesistenza del relativo obbligo.** Tale interpretazione veniva avversata in contenzioso dai contribuenti sul presupposto che **l'attività di riconoscimento delle agevolazione non si esauriva in un mero atto ricognitivo del diritto alla esenzione**. Infatti, veniva argomentato che

l'applicazione delle disposizioni agevolative in argomento non era automatica, bensì prevedeva uno specifico procedimento che si avviava con una apposita istanza e si concludeva, dopo una complessa attività di natura tecnico-discrezionale, con un atto costitutivo del diritto all'esenzione. Da ciò veniva invocata l'applicazione **dell'articolo 21, comma 2, del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546** (corrispondente al previgente articolo 16, comma sesto, del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636), **in quanto non si aveva nel caso di specie un versamento eseguito per errore materiale**, duplicazione ovvero inesistenza totale o parziale del relativo obbligo (**nel qual caso ricorre la fattispecie prevista dall'articolo 38 del Dpr n. 602 del 1973**). Sulla dibattuta questione sono più volte intervenute le Commissioni Tributarie e la Corte di Cassazione, esprimendosi nel tempo in maniera prevalentemente favorevole al contribuente. In particolare, con la **sentenza 4 novembre 1998, n. 11053**, la prima Sezione della Suprema Corte ha ritenuto applicabile l'articolo 16, comma sesto, del Dpr n. 636 del 1972 (**ora articolo 21, comma 2, del Dlgs n. 546/1992**), precisando però nel contempo che "*il provvedimento di riconoscimento del diritto all'esenzione ... è costitutivo (non già del diritto all'agevolazione che, invece, viene solo incontestabilmente accertato) ma del diritto alla restituzione dell'imposta, indebitamente (per effetto del riconoscimento) pagata*". Due sono stati gli indirizzi interpretativi forniti dai giudici della Cassazione. L'orientamento iniziale dei giudici della Cassazione è stato quello di criticare l'interpretazione del Fisco, per il quale la domanda per l'agevolazione che il contribuente rivolge all'ufficio tributario sarebbe solo diretta a rendere attuabile in concreto il controllo dell'Amministrazione sui requisiti richiesti dalla legge, con la conseguenza che, qualora il contribuente per sua cautela paghi ugualmente il tributo, il termine decadenziale non potrebbe che decorrere dal momento del pagamento, come previsto dall'art. 38. Anzi, nella fattispecie, la Corte ha ritenuto dovesse applicarsi la disciplina dell'art. 16, 6° comma, del D.P.R 636/72, sul presupposto che il provvedimento di riconoscimento del diritto all'esenzione è costitutivo (non già del diritto all'agevolazione che, invece, viene solo incontestabilmente accertato) del diritto alla restituzione dell'imposta indebitamente pagata (questo è quanto ha chiarito la Corte con la sentenza citata). Successivamente,

i giudici dello stesso organo, innovando il precedente indirizzo, hanno stabilito che, alla restituzione dell'imposta cautelativamente versata in attesa di definitivo riconoscimento delle agevolazioni per il Mezzogiorno, si applica la disciplina prevista dal succitato art. 38, riconoscendo, tuttavia, il diritto al rimborso solo al contribuente che avesse presentato ritualmente e tempestivamente domanda di esenzione. Infatti, nel caso in cui la legge di agevolazione richieda :

a) la domanda del contribuente (espressamente o implicitamente);

b) il rispetto di un termine di presentazione della medesima a pena di decadenza;

la medesima costituisce anche richiesta alla restituzione totale o parziale di quanto già eventualmente versato[17]. Di contro, il mancato rispetto del termine da parte del contribuente preclude, in ragione dell'intervenuta perdita del diritto medesimo, l'esercizio del diritto alla restituzione del tributo eventualmente versato.

Pertanto, i due filoni giurisprudenziali, sia pur nella diversità dei ragionamenti, concordano nel ritenere non fondata l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale assunto è stato finalmente recepito dal Fisco con la Circolare n. 1/05 cit.

Pertanto alla luce delle nuove indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, gli uffici dovranno abbandonare il contenzioso e rimborsare le somme pagate dai contribuenti.

Ultimamente, la Corte di Cassazione – Sez. Tributaria -, con la sentenza del 23 novembre 2004 – 11 gennaio 2005 n. 335 ha chiarito che il provvedimento del fisco che nega l'accesso alle agevolazioni fiscali non deve rispettare i termini di decadenza previsti per l'accertamento.

I giudici della Cassazione hanno così bocciato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania che equiparava il diniego al rimborso all'avviso di accertamento, facendolo così decadere qualora non fosse stato rispettato il termine di decadenza previsto dall'art. 43 DPR n. 600/1973.

I giudici di legittimità, in sostanza, puntualizzano che la risposta negativa del fisco al rimborso sotto il profilo giuridico non ha natura accertativa, ma esclusivamente dichiarativa, in quanto deve dimostrare la presenza o meno delle condizioni perché il

[17] Cassazione, Sez. V, sentenza dell' 11.02.2004, n. 2598.

contribuente abbia o meno diritto a ripetere delle somme nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Qualora, continua la Corte di Cassazione, al contribuente sia negata tale facoltà, lo stesso non deve fare "affidamento sul tempo" ma deve provvedere tempestivamente all'impugnazione per vedere riconosciuti integralmente i propri diritti.

5. BREVI CENNI IN MATERIA DI CREDITI D'IMPOSTA

Ultimamente, il legislatore ha portato ai massimi livelli un fenomeno che è andato via via crescendo: quello delle leggi, piene di errori, inapplicabili, incomprensibili, corrette con altre leggi che poi, a loro volta, necessitano di rettifiche.

Un esempio lampante del modo disordinato di legiferare è rappresentato proprio dalle varie leggi sul credito d'imposta per gli investimenti, che invece di infondere fiducia hanno creato e stanno creando delusione, nervosismo, rabbia e sfiducia tra gli imprenditori ed i professionisti.

Infatti, la normativa sul credito d'imposta per gli investimenti nel territorio nazionale ha subìto, in tre anni, una sostanziale modifica che, oltre a snaturare la procedura di riconoscimento, ha, in pratica, fatto sprofondare nel totale sconforto i molti soggetti beneficiari dell'agevolazione. Quest'ultimi, dopo essersi visti letteralmente sottrarre il diritto all'utilizzo del bonus per diversi mesi, adesso, vedono restituirlo con forme e modalità che, di fatto, stemperano di molto il beneficio fiscale ad esso collegato.

Infatti, gli imprenditori maggiormente penalizzati da tale situazione sono senz'altro coloro che, confidando in una legge dello Stato allora esistente, hanno eseguito consistenti investimenti e creato occupazione prima dell'08 luglio 2002 e che, oggi, con le strutturali modifiche in atto, rischiano il collasso finanziario per non poter compensare subito il credito, come in precedenza era stato promesso ed assicurato.

Ciò premesso, è necessario soffermarsi brevemente sull'ingarbugliato quadro legislativo che disciplina il credito di imposta.

Infatti, la stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 35/E dell'08/07/2003, ha chiarito che per la corretta determinazione del credito d'imposta è necessario tenere conto dell'evoluzione normativa che, nel tempo, ha caratterizzato il singolo credito.

Il beneficio è stato introdotto con l'art. 8, 1° e 5° comma, della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000 (Legge Finanziaria 2001) ed è una agevolazione di natura fiscale concessa, appunto, sotto forma di credito di imposta per l'occupazione e per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate del territorio nazionale utilizzabile dal 14 marzo 2001 al 31 dicembre 2006.

E', dunque, una opportunità che può essere sfruttata da tutti i contribuenti che

dichiarano un reddito di impresa e che promuovono investimenti nelle aree depresse del paese attraverso la compensazione del *bonus* fiscale con le somme a debito per oneri fiscali e tributari ed oneri contributivi ed assistenziali dovuti.

La disposizione originaria era caratterizzata dal fatto che non fosse stabilito alcun tetto massimo di spesa e di copertura da parte dello Stato, che requisito fondamentale per beneficiare del credito fosse effettuare nuovi investimenti, che i beneficiari potessero usufruire del credito di imposta dal momento dell'investimento senza dover preventivamente presentare alcuna istanza, che il credito di imposta fosse determinato con riguardo ai nuovi investimenti effettuati in ciascun periodo di imposta e che la data di sostenimento dei costi fosse determinata in riferimento ai parametri forniti dall'art. 75 T.U.I.R.

Successivamente, è intervenuto il Decreto Legge n. 138 dell'8 Luglio 2002 (entrato in vigore il medesimo giorno) che, con l'art. 10, ha modificato drasticamente ed irrazionalmente la precedente normativa (art. 8 L. 388/2000), stabilendo, innanzitutto, una restrizione delle tipologie di imprese aventi accesso al credito. Di conseguenza, possono ottenere il beneficio solo le imprese che operano nei settori estrattivo e manifatturiero, dei servizi, del turismo, del commercio, delle costruzioni, della produzione e distribuzione di energia elettrica, vapore ed acqua calda e della trasformazione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura.

È stata anche modificata la localizzazione degli investimenti. Infatti, con la modifica legislativa, il credito di imposta spetta a coloro che hanno dato luogo ad investimenti destinati ad unità produttive situate nelle aree svantaggiate del territorio italiano, rappresentate dalle seguenti regioni: Puglia, Basilicata, Campania, Calabria, Sardegna, Sicilia, Molise e Abruzzo.

Tale drastica ed inaspettata modifica della disciplina ha avuto effetto a partire dall'8 luglio 2002 e riguarda gli investimenti avviati solo dopo tale data, intendendosi per *investimento avviato* la sottoscrizione di qualsiasi contratto, atto o documento, in uso nella pratica commerciale, purché impegnativo tra le parti e comprovante, in modo non equivoco, l'inizio della realizzazione dell'investimento avente per oggetto l'acquisto, la costruzione in economia o mediante appalto a terzi o il leasing (purché nel contratto sia previsto il diritto di riscatto) di beni strumentali o immateriali

nuovi.

Con la normativa sopravvenuta, è stata anche modificata la modalità di presentazione dell'istanza. Infatti, se precedentemente occorreva solo fare gli investimenti, dopo la modifica si è resa necessaria la presentazione preventiva in via telematica di un'apposita istanza (a partire dal 25 luglio 2002) al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate utilizzando il software "Credito 388".

Ulteriori ed aggravanti modifiche sono state introdotte con la Legge n. 178 dell'8 agosto 2002[18] (G. U. n. 187 del 10 agosto 2002), in quanto il Legislatore ha, incomprensibilmente, esteso i benefici anche al Nord, sebbene la Commissione Europea avesse autorizzato il credito di imposta investimenti solo per il Mezzogiorno.

Pertanto, da questo breve e schematico esame risulta evidente come la vicenda legislativa e normativa relativa al credito di imposta abbia avuto nel tempo uno sviluppo in senso peggiorativo e scoraggiante per l'imprenditore-contribuente, concretamente intenzionato ad avvalersi del bonus.

L'ingarbugliata matassa legislativa si complica sempre di più se si aggiungono i seri problemi di compatibilità che la nuova normativa presenta con i principi contenuti nello Statuto del Contribuente. In particolare, il principio di chiarezza e trasparenza del contenuto delle disposizioni tributarie, di cui all'art. 2, che detta regole di tecnica legislativa da impiegare ed osservare nella futura predisposizione di testi normativi in materia tributaria .

Infatti, l'art. 62 L. n. 178/2002, al comma 2, abroga il comma 1-quater dell'art. 8 della legge 388/2000 ma senza menzionare il contenuto sintetico della legge richiamata; ed ancora, al comma 3, modifica le disposizioni dettate dall'art. 10 del decreto legge 138/2000, convertito in legge 178/2002, ma senza che sia indicato, almeno sinteticamente, il contenuto delle disposizioni modificate.

Tutto ciò manifesta l'estrema difficoltà per i contribuenti interessati ad identificare ed applicare le norme tributarie, celate tra disposizioni di diversa natura, in evidente dispregio dei principi generali dell'ordinamento tributario e dello Statuto dei diritti del Contribuente.

[18] Legge di conversione del D. L. dell'8 luglio 2002, n. 138.

A ciò si aggiunga, poi, la totale disattenzione verso il disposto dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente che tutela il principio di affidamento e di buona fede e dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, che, stabilendo che "*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo",* sancisce nel nostro ordinamento il fondamentale principio di irretroattività della legge.

Il medesimo significato deve, inoltre, attribuirsi all'art. 3 dello Statuto del Contribuente che, regolando specificamente l'efficacia nel tempo delle norme tributarie, sancisce che *"le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"*.

Quindi, dal combinato disposto dei due articoli indicati, si evince che una nuova normativa non può regolare un fatto accaduto precedentemente .

La retroattività di una legge incontra, infatti, il limite dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; la Corte Costituzionale afferma, infatti, che "*il legislatore ordinario può emanare norme retroattive, purché esse, però, trovino un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti*" (Corte Cost., 13 ottobre 2000, n. 419).

Alla luce di ciò, riflettiamo, dunque, sulla situazione di quei soggetti che hanno investito, ai sensi della legge 388/2000, nella convinzione, per non dire certezza, di ricevere un'agevolazione statale nella forma di credito d'imposta, senza alcun limite né quantitativo né qualitativo. Tali soggetti hanno, indubbiamente, confidato nella certezza del diritto, nel principio di affidamento e della buona fede nei rapporti con l'amministrazione finanziaria e, sicuramente, anche nel principio di irretroattività delle norme fiscali ma, nella allettante prospettiva di fare nuovi investimenti e creare occupazione, si sono visti, improvvisamente, cambiare le regole del gioco e costretti ad affrontare seri rischi finanziari (al limite del fallimento)[19]. Purtroppo, la posizione

---

[19] Alla luce del precedente quadro normativo, risulta evidente che le continue modifiche legislative abbiano inciso in maniera peggiorativa sulla posizione giuridica della categoria dei **soggetti che hanno conseguito anteriormente all'8 luglio 2002 il diritto al contributo**.

1. **Prima dell' 08/ 07/ 2002**
   l'agevolazione era automatica, estesa a tutte le imprese, senza limiti di settori, senza alcun limite di riconoscimento del credito e limitata agli investimenti nelle aree svantaggiate del Mezzogiorno d'Italia (in vigore della legge 388/2000).
2. **Dopo l' 08/ 07 2002**

in cui viene a trovarsi oggi il contribuente risulta ancor più preoccupante a seguito dell'ordinanza n. 124 adottata dalla Corte Costituzionale il 20 marzo 2006 e depositata il 24 marzo 2006. E' utile ricordare, a tal proposito, che in data 25 marzo 2005, la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 62, comma 1, lett. a), della Legge del 27 dicembre 2002, n. 289 (nella parte in cui detta norma fissa il **28 febbraio 2003** come termine ultimo, «*a pena di decadenza dal contributo*», per l'invio dei dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati da parte dei soggetti che hanno conseguito automaticamente, prima dell'8 luglio 2002, il contributo, nella forma di credito di imposta, per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388), asserendo che - stabilendo la «*decadenza*» dal contributo già acquisito - la disposizione in discorso viola il principio di irretroattività delle norme tributarie e, quindi, l'affidamento nella sicurezza giuridica – ribaditi anche dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) – e introduce di fatto una norma con effetto retroattivo che incide irragionevolmente su un diritto acquisito regolato da una legge precedente, in violazione degli stessi artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione. Orbene, con l'**ordinanza n. 124/2006**, la Corte Costituzionale ha dichiarato «*la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 62, comma 1, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), sollevata, in riferimento agli artt. 23, 25, 53 e 97 della Costituzione, dalla Commissione*

Con il D.L. 138/2002, è stata introdotta una procedura telematica, è stato introdotto un limite massimo annuale pari a 87 milioni di euro per l'anno 2002, il credito compete nella misura dell'85% delle intensità di aiuto dalla Carta italiana degli aiuti;

Con la **Legge 178/2002**, sono stati estesi i benefici anche alle imprese del Centro e Nord Italia, e, di conseguenza, la disponibilità dei fondi stanziati si è ridotta sensibilmente;
Con la legge **289/2002**, si è posto a carico di tali soggetti l'obbligo di comunicazione di dati tecnici, a pena di decadenza dal beneficio e l'obbligo di sospendere l'effettuazione degli ulteriori utilizzi del contributo (a cui, però, avevano diritto) fino al 10 aprile 2003.
La successiva ripresa dell'utilizzazione del contributo era consentita entro una determinata misura, la cui entità massima sarebbe stata decisa dal Ministero delle finanze entro tale 10 aprile.
Con il D.M. pubblicato l'8 aprile 2003, tali imprese hanno conosciuto la misura massima di utilizzazione del contributo (diritto al contributo maturato prima dell'8 luglio 2002, almeno 9 mesi prima) pari al **10%** per l'anno 2003 , e nella misura del **6%** per gli anni successivi.
Queste percentuali costringono tali imprenditori ad attendere almeno 16 anni, per recuperare somme investite nei 2 anni precedenti.

tributaria provinciale di Avellino […]» e ha dichiarato, altresì, «*la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 62, comma 1, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Avellino*».

A proposito del principio di affidamento e buona fede nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria da parte del contribuente, risulta, altresì, interessante quanto affermato dalla Corte di Giustizia Europea con sentenza del **26 aprile 2005** (**procedimento C-376/02**), con la quale i giudici europei hanno affrontato la questione inerente la legittimità delle limitazioni e restrizioni poste dagli Stati membri all'esercizio del diritto di detrazione sancito dall'articolo 17 della sesta Direttiva CEE (77/388/CEE). La controversia sottoposta all'attenzione della Corte trova il proprio innesco in una manovra antielusiva escogitata dall'Amministrazione Fiscale Olandese per prevenire delle significative erosioni nell'applicazione del meccanismo Iva nell'ambito delle costituzioni di diritti reali di godimento sui beni immobili. Infatti, con un comunicato stampa, **diffuso nel marzo 1995**, il Ministero delle Finanze Olandese rendeva nota l'intenzione del Consiglio dei Ministri di presentare in Parlamento un disegno di legge per modificare la normativa nazionale in materia Iva. Nel **dicembre 1995** è stata emanata la legge, con la quale - con il dichiarato intento di contrastare "*l'utilizz*o *indesiderato ed indebito della legislazione relativa ai beni immobili*" – il Legislatore ha statuito che "*qualora il corrispettivo pattuito per la costituzione di un diritto reale su un bene immobile sia inferiore al valore economico di tale diritto, detta operazione non è più considerata una cessione di beni soggetta a Iva, ma va equiparata a una locazione esente da tale imposta"*. Alla predetta disposizione è stata attribuita efficacia retroattiva, in quanto applicabile agli atti posti in essere a decorrere dal 31 marzo 1995. La nuova normativa ha inciso negativamente sul diritto di detrazione della cooperativa immobiliare olandese Goed Wonen. Essa, infatti, **nell'aprile 1995** aveva creato una fondazione, Goed Wonen, in favore della quale vi aveva costituito, in pari data, un diritto di usufrutto su taluni cespiti immobiliari in precedenza costruiti allo scopo di concederli in locazione. Su tali beni, la cooperativa, avvalendosi di una facoltà riconosciuta dal diritto interno, non ha detratto l'imposta assolta sui beni e servizi

ricevuti. A fronte della costituzione del predetto diritto di usufrutto in capo alla fondazione, la cooperativa ha percepito un corrispettivo inferiore al prezzo di costo delle medesime abitazioni, sul quale - in base alla normativa fiscale allora vigente (aprile 1995) – ha applicato regolarmente l'imposta sul valore aggiunto. Orbene, l'interessata poteva a quel punto chiedere, in forza della precedente normativa, una rettifica al fine di tenere conto della detrazione di cui essa non si era avvalsa precedentemente. L'Amministrazione Fiscale Olandese, però, facendo valere la circostanza che nelle more era mutata la legislazione e che, di conseguenza, l'operazione di costituzione di un diritto di usufrutto su beni immobili a un prezzo inferiore al valore di mercato era equiparabile ad una locazione immobiliare, ha negato la legittimità della detrazione di imposta operata, chiedendo la restituzione dell'Iva rimborsata. La Corte di Giustizia, pur escludendo l'incompatibilità della disposizione nazionale con il dettato e le finalità della sesta direttiva, **ha , invece, tenuto in piedi l'ulteriore questione della compatibilità con il diritto comunitario della predetta legge di modifica: se, cioè, la stessa - pur ritenuta legittima nel suo contenuto - potesse essere applicata retroattivamente, così da privare un soggetto passivo di un diritto acquisito alla detrazione di imposta**. La pronunzia della Corte si è modellata sui principi di diritto europeo dell'affidamento e della certezza del diritto, **al cui rispetto sono tenute, sia le istituzioni comunitarie, sia gli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie**. I giudici osservano che il principio della certezza del diritto impedisce, in linea generale, che un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua applicazione a meno che ciò non **sia imposto da esigenze del tutto eccezionali e urgenti e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato**. Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che le motivazioni addotte dall'Amministrazione Fiscale Olandese - per giustificare l'effetto retroattivo della legge di modifica e, cioè, il timore che nel lasso di tempo occorrente per l'entrata in vigore della legge venissero perpetrate frodi fiscali - non fossero, in linea di principio, destituite di fondamento. **A parere dei giudici europei,** infatti, la prevenzione delle frodi costituisce sicuramente un interesse di portata generale per uno Stato membro, occorrendo, però, verificare se il Legislatore Olandese - nel

disporre l'efficacia retroattiva del provvedimento - abbia sufficientemente tutelato il legittimo affidamento dei destinatari dell'atto medesimo. La Corte, a tal proposito, ha evidenziato che **l'Amministrazione fiscale olandese aveva annunciato, con svariati comunicati stampa del marzo e dell'aprile 1995, l'intenzione di introdurre - con efficacia retroattiva - le predette modifiche legislative. Pertanto, essa ha previsto** - con una sentenza che forse difficilmente troverebbe spazio nel nostro panorama culturale, alla luce delle conquiste operate con lo Statuto del contribuente - **che nella fattispecie in esame l'affidamento dei terzi è stato sufficientemente tutelato e garantito: con la conseguenza che le riforme introdotte dal provvedimento, formalmente adottato dal Parlamento olandese nel dicembre 1995, possano legittimamente spiegare i propri effetti a far data dal comunicato stampa con cui, nel marzo 1995, venne annunziato il contenuto della legge in questione.**

Per concludere, un altro aspetto interessante che risulta utile trattare è quello concernente la competenza territoriale del contenzioso tributario in materia di credito d'imposta.

Infatti, l'Ufficio competente è quello in cui ha sede il domicilio fiscale del contribuente, in virtù dell'art. 4 del D.Lgs. 546/1992, primo comma, secondo periodo. Tale disposizione stabilisce che, se la controversia è proposta nei confronti di un Centro di servizio, è competente la Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

Poiché il Centro Operativo di Pescara è un centro di servizio, cioè un'amministrazione demandata ad emettere alcuni particolari atti attribuiti dalla legge all'Ufficio dell'Entrate, la competenza a dirimere tale controversia spetta alla Commissione Tributaria Provinciale che, a sua volta, si individua facendo riferimento all'Ufficio delle Entrate del domicilio fiscale del contribuente.

L'Ufficio delle Entrate pertinente è "quello al quale spettano le attribuzioni sul contributo controverso", cioè quello che ha competenza per la gestione dell'accertamento e della riscossione di quel particolare tributo, che, secondo la normativa in materia di accertamento sulle imposte sui redditi (D.P.R. 29/09/1973,

n. 600), è quello in cui ha il domicilio fiscale il contribuente destinatario della pretesa tributaria.

Tale conclusione è, altresì, confermata dalla sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Taranto n. 347/4/03, con la quale si stabilisce che, come chiarito anche dalla Circ. Min. 14 ottobre 1998, n. 238/E, in ordine alle controversie proposte nei confronti di un Centro di Servizio, la regola è quella secondo la quale è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni del tributo controverso, cioè l'Ufficio delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente.

Questa sentenza costituisce, altresì, nel merito, la prima ed importantissima occasione per far chiarezza sull'oscura vicenda dei crediti d'imposta, nel senso che viene affermato, in modo esplicito ed inequivocabile, la prevalenza del principio del diritto acquisito sul principio di discrezionalità amministrativa, in quanto viene sancito che la cancellazione dei diritti acquisiti è illegittima.

Nella sentenza, i giudici tributari riconoscono che è incontestato il diritto dell'impresa ricorrente al credito d'imposta per i nuovi investimenti, così come previsto dall'art. 8 della legge 388/2000, poichè gli investimenti sono iniziati prima dell'8 luglio 2002 (data di entrata in vigore del Dl 138/2002) e, pertanto, nessuna istanza andava inoltrata al Centro Operativo di Pescara per essere ammessi a fruire del beneficio, ma era possibile fruirne automaticamente.

Altrettanto interessante risulta la sentenza pronunciata il 20 aprile 2004 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, Sez. Prima, con la quale i giudici hanno chiarito che il contributo per l'assunzione di nuovi lavoratori, previsto dall'art. 63 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), non è un aiuto di Stato e di conseguenza, il contributo spetta senza limiti della regola *de minimis*[20]. Secondo i giudici di Pescara, anche per il vecchio bonus dipendenti, di cui all'art. 7 della L. 388/2000 (Finanziaria 2001) – vigente nel periodo dal 1° ottobre 2000 al 31 dicembre 2003 – sono inapplicabili i limiti della regola *de minimis.* La

[20] Per semplificare la normativa relativa alla regolamentazione degli aiuti di stato, la Commissione ha introdotto una regola denominata ***"de minimis"*** (ossia regola del "*valore minimo*") per "*legittimare*", in tema di non lesività della concorrenza, questi tipi di agevolazione. Tale norma stabilisce che, al di sotto di una determinata soglia quantitativa, gli aiuti possano essere erogati alle imprese senza che l'ente erogatore notifichi lo strumento alla Commissione Europea (notifica altrimenti obbligatoria e non derogabile).

Commissione ha fatto notare che «*una volta acclarato che la regola de minimis, già prevista dall'art. 7 della legge 388/2000, è stata richiamata […] dalla legge n. 289/2002, che ha prorogato il regime del più volte cit. art. 7, il thema decidendi è se la detta regola debba essere applicata[…], ovvero non debba applicarsi, proprio in ossequio alla legge comunitaria avente supremazia su quella nazionale, stante che nella specie non sussistono i presupposti /requisiti dell'aiuto di Stato*». Trattasi, nel caso di specie, di "*misure di carattere generale, volte a promuovere l'occupazione, che non falsano né minacciano la concorrenza favorendo determinate imprese o la produzione di determinati beni*" (Regolamento CE, n. 2204/2002); misure, quindi, lasciate impregiudicate dal Regolamento comunitario e per le quali non può vigere la regola del "*de minimis*". E' utile ricordare che la regola del "*de minimis*" presuppone l'esistenza di un aiuto di Stato (aiuto che in tal caso è consentito – in deroga all'art. 87 del Trattato CE – per la sua irrilevanza quantitativa); alla luce di tale sentenza, considerato che le misure previste dall'art. 63 della L. n. 289/2002 (soprattutto quelle di cui alla lett. c) non sono aiuti di Stato, la conseguenza logica è che a tali misure non si applichi la regola del "*de minimis*".

6. MODIFICHE APPORTATE ALLA DISCIPLINA DEI CREDITI D'IMPOSTA DALLA FINANZIARIA 2006

Le novità introdotte dalla Finanziaria **2006** hanno interessato anche la disciplina relativa al credito d'imposta per nuove assunzioni (art. 7 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 e successive modifiche) e quella relativa al credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (art. 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 e successive modifiche).

A) CREDITO D'IMPOSTA PER NUOVI ASSUNTI

L'art. 1, comma 412, lett. b) della Legge n. 266/2005, ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per nuove assunzioni (art. 7 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 e successive modifiche) relativamente alla **presentazione dell'istanza di accesso** all'agevolazione. Nella nuova Finanziaria viene stabilito che, ove il datore di lavoro presenti l'istanza di accesso all'agevolazione prima di aver disposto le relative assunzioni, le stesse vanno effettuate entro 30 giorni dalla comunicazione dell'accoglimento dell'istanza da parte dell'agenzia delle Entrate; in tal caso, l'istanza è completata, a pena di decadenza, con la comunicazione dell'identificativo del lavoratore, entro i successivi 30 giorni. Mancando una espressa norma di decorrenza, quanto appena esposto dovrebbe applicarsi dalle istanze inviate a partire dal 1° gennaio 2006.

B) CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN AREE SVANTAGGIATE

L'art. 7, comma 1-bis, del D.L. del 30 settembre 2005 n. 203 (convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248) e l'art. 1, comma 412, lett. a), della Legge Finanziaria 23 dicembre 2005, n. 266 hanno introdotto alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (art, 8 L. n. 388/2000 e 62 della Legge del 27.12.2002, n. 289 e successive modifiche) relativamente:

- alle ipotesi che determinano la decadenza dell'agevolazione;
- all'utilizzo delle risorse derivanti da rinunce o da revoche dell'incentivo.

Quanto al primo punto, tra le cause di revoca o decadenza dell'agevolazione, il comma 7 del citato art. 8 della L. n. 388/2000, prevede anche l'ipotesi della

destinazione del bene agevolato a strutture produttive diverse da quella che ha dato adito a fruire dell'agevolazione. Ciò premesso, l'art. 7, comma 1-bis, del D.L. n. 203/2005, stabilisce che il disposto del richiamato comma 7 deve essere interpretato nel senso che gli immobili strumentali per natura, che costituiscono un complesso immobiliare unitario, polifunzionale e destinato allo svolgimento di attività commerciale, qualora siano locati a terzi, non si intendono destinati a struttura produttiva diversa (e non implicano, quindi, decadenza dall'agevolazione), a condizione, però, che gli stessi vengano destinati allo svolgimento dell'attività d'impresa. Per maggiore completezza si riportano di seguito gli immobili considerati strumentali per natura.

Categoria catastale	**Descrizione**
B	Unità immobiliari per uso alloggi collettivi
C	Unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia
D	Immobili a destinazione speciale
E	Immobili a destinazione particolare
A/10	Uffici e studi privati, nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria

Rivestendo carattere interpretativo, la disposizione ha efficacia retroattiva e comporta, pertanto, il superamento delle contrarie posizioni espresse in passato dall'Agenzia delle Entrate nelle Circolari 18 aprile 2001, n. 41 e 09 maggio 2002, n. 38.

Come detto, la Finanziaria 2006, è intervenuta anche in materia di utilizzo delle risorse derivanti da rinunce o da revoche dell'incentivo.

Orbene, per effetto delle novità introdotte, le risorse derivanti da rinunce o da revoche del credito d'imposta attribuito, secondo quanto previsto dall'art. 62,

comma 1, lett. c) della Legge del 27/12/2002, n. 289, sono utilizzate dall'agenzia delle Entrate per accogliere le richieste di ammissione al beneficio, secondo l'ordine cronologico di presentazione, precedentemente non accolte per insufficienza di disponibilità. E' utile rammentare che, ai sensi del richiamato art. 62, comma 1, lett. c), a decorrere dal 1° gennaio 2003 il beneficio in esame è attribuito nella forma di credito d'imposta, esclusivamente per gli investimenti da effettuare:

a) nelle aree ammissibili alle deroghe previste dal Trattato di Roma all'art, 87, par. 3, lett. a). Trattasi delle Regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una forte forma di sottoccupazione;

b) nelle aree delle Regioni Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, par. 3, lett. c). Trattasi dei c.d. aiuti a finalità Regionale.

In assenza di una specifica norma di decorrenza, tale disposizione dovrebbe applicarsi a decorrere dal 1° gennaio 2006.

Infine, l'art. 9 del D.L. del 14 marzo 2005, n. 35 (convertito dalla Legge 14 maggio 2005, n. 80), ha introdotto un'agevolazione a favore delle PMI, spettante nella forma di credito d'imposta, per un importo pari al 50% delle spese di studio e consulenza sostenute per la realizzazione di processi di "concentrazione" (c.d. premio di concentrazione). L'art. 1, commi 418 e 419, della legge n. 266/2005 ha introdotto alcune modifiche inerenti:

- l'ambito soggettivo dell'agevolazione;
- le operazioni di concentrazione rilevanti ai fini dell'attribuzione del premio.

Quanto all'ambito soggettivo, il premio di concentrazione spetta a condizione che siano costituite nella forma di PMI sia le imprese partecipanti all'operazione, sia l'impresa risultante dalla concentrazione o l'aggregazione di imprese.

L'art. 9, comma 6-bis, del D.L. n. 33/2005 (inserito dall'art. 1, comma 419, della legge n. 266/2005), prevede la possibilità di fruire dell'agevolazione in commento anche da parte degli imprenditori agricoli. Con la legge Finanziaria 2006, si supera, dunque, parzialmente l'interpretazione restrittiva resa dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 13 dicembre 2005, n. 53, nella quale è stato chiarito che l'agevolazione fiscale in questione non può essere concessa qualora ai processi di concentrazione vi prendano parte imprese o aggregazioni di imprese che operano o

nel settore dell'industria carbonifera oppure nei settori economici dell'agricoltura e della pesca.

Non è chiaro se la novità introdotta dalla Legge n. 266/2005 abbia natura interpretativa o meno. In caso affermativo, la stessa avrebbe efficacia retroattiva, mentre, in caso negativo, l'estensione del beneficio agli imprenditori agricoli opererebbe soltanto dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2006. il punto merita, comunque, un chiarimento ufficiale.

7. CHIARIMENTI FORNITI DALLA RISOLUZIONE DEL 06/02/2006, N. 22/E RELATIVAMENTE ALL'IPOTESI DI SCISSIONE PARZIALE DELLA SOCIETÀ BENEFICIARIA DEL CREDITO D'IMPOSTA

La disciplina del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate si arricchisce di un ulteriore chiarimento contenuto nella **Risoluzione n. 22/E** del 6 febbraio 2006: in caso di scissione parziale di una società che aveva acquisito il diritto ad usufruire del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, la beneficiaria mantiene il diritto ad avvalersi dell'agevolazione in relazione agli investimenti da completare. L'istanza di interpello che ha dato adito alla risposta dell'Agenzia delle entrate è stata presentata da una società che stava realizzando un investimento facente parte della "Disciplina multisettoriale dei grandi progetti di investimento", notificato alla Commissione Europea e autorizzato da quest'ultima il 9 aprile 2002. La società ha acquisito, dunque, il diritto ad usufruire del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate "ante 8 luglio", ossia in base all'articolo 8 della citata legge 388/2000, prima delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 138 del 8 luglio 2002, convertito con modificazioni dalla legge n. 178/2002, e dall'articolo 62 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003). La società interpellante, in osservanza del dettato del citato articolo 62 della Finanziaria 2003, ha correttamente adempiuto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate il monitoraggio e la pianificazione degli investimenti effettuati mediante l'invio telematico al Centro operativo di Pescara del modello CVS. In tale modello, è stata esposta la programmazione degli investimenti da realizzare fino al 2006, termine finale di vigenza dell'agevolazione, e, parallelamente, la pianificazione del relativo credito d'imposta da usufruire. Successivamente, però, la società ha dovuto riorganizzare la propria struttura aziendale, realizzando una scissione parziale, con costituzione di una nuova società beneficiaria alla quale è stato ceduto tutto il ramo d'azienda in cui erano inseriti gli investimenti agevolati. A seguito della scissione, la società ha presentato interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per sapere, non solo se la società beneficiaria potesse usufruire del credito d'imposta già maturato, ma anche se potesse maturare in capo alla medesima il credito relativo agli investimenti da

realizzare per completare il progetto come pianificato nel modello CVS. L'Agenzia, richiamando le precedenti interpretazioni relative alla disciplina dei crediti d'imposta, in occasione di operazioni societarie straordinarie (contenute nelle risoluzioni n. 143/E e n. 179/E del 2003), ha accolto la tesi prospettata dal contribuente, argomentando che, in conformità all'articolo 173 del Tuir, alla beneficiaria si trasferisce l'intera posizione soggettiva della società scissa, compresa la possibilità di avvalersi del credito d'imposta sugli investimenti in quanto connesso al ramo d'azienda trasferito. Nelle citate risoluzioni, infatti, l'Agenzia ha sempre espresso il diritto a trasferire il credito d'imposta quando "*sono poste in essere operazioni che, in base a specifiche disposizioni giuridiche, prevedono una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici interessati, ad esempio: fusione, scissione e trasformazione di società*". Pertanto, la società beneficiaria è ritenuta titolare del credito d'imposta maturato in capo alla società scissa, perché esso rientra tra le posizioni soggettive connesse agli elementi patrimoniali trasferiti, in linea con l'articolo 173 del Tuir che ricollega alla società beneficiaria le posizioni soggettive della società scissa e i relativi obblighi strumentali. Inoltre, l'Agenzia compie un passo in avanti, perché ammette la società beneficiaria a usufruire anche del credito d'imposta che maturerà via via che sarà completato l'investimento pianificato, in conformità anche a quanto espresso nella risoluzione n. 11/2003, in cui era stato precisato che nelle operazioni di fusione, la società che incorpora l'azienda che ha parzialmente realizzato l'investimento agevolabile matura il credito d'imposta riferibile alla parte dell'investimento ancora da realizzare.

PARTE SECONDA

- AIUTI DI STATO –

1. CONCETTO DI AIUTO DI STATO. LA NORMATIVA COMUNITARIA

Ai fini di una chiara analisi dell'argomento oggetto di trattazione, si rende opportuno indicare, brevemente, quando secondo il diritto comunitario - ovvero secondo la specifica normativa contenuta nel Trattato di Roma[21], istitutivo della Comunità Economica Europea -, si sia in presenza di un aiuto di Stato. Per rendere realizzabile un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno (cfr. art. 3 TCE, lett. g) e un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza (cfr. art. 4 TCE), il Legislatore Comunitario ha formulato una disciplina volta a tutelare il libero gioco delle forze del mercato dagli interventi lesivi e distorsivi realizzati tanto dalle imprese quanto dagli Stati. Si tratta delle norme contenute nella Parte Terza, Titolo VI, del Trattato di Roma nella sua versione consolidata. Più in particolare, detto Titolo è rubricato "*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*". Il Capo 1 si occupa delle "*Regole di concorrenza*" e prevede, nella sezione prima, le "*Regole applicabili alle imprese*", artt. da 81 a 86 e, nella sezione seconda, le regole relative agli "*Aiuti concessi dagli Stati*", artt. da 87 a 89. L'Istituzione Europea cui il Legislatore Comunitario ha specificamente attribuito la competenza esclusiva in tema di controllo del rispetto della normativa in tema di aiuti di Stato è la Commissione. Più in particolare, tale organo Europeo in campo di aiuti di Stato:

- sorveglia e accerta il rispetto delle regole sugli aiuti di Stato;
- provvede al recupero degli aiuti indebitamente concessi unitamente agli interessi legali;
- autorizza, con potere discrezionale, gli aiuti a singole imprese notificati dagli Stati membri, controllando l'ammissibilità degli stessi secondo le norme del Trattato e tenuto conto della loro compatibilità con il mercato comune. La notifica riguarda tutti gli aiuti, eccetto gli aiuti "*de minimis*"[22].

---

[21] Trattato firmato a Roma il 25 marzo 1957 ed entrato in vigore il 1º gennaio 1958.

[22] La Commissione nell'introdurre la regola del "de minimis", ha voluto semplificare la normativa stabilendo che, al di sotto di una determinata soglia, ("de minimis") gli aiuti possono essere erogati senza che l'Ente erogatore proceda alla notificazione (altrimenti obbligatoria) alla Commissione Europea. La

Secondo il dettato dell'articolo 87 TCE, paragrafo 1, "*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*". Il Trattato CE non definisce, dunque, in modo specifico cosa debba intendersi per aiuto di Stato. Quanto previsto al citato art. 87, paragrafo 1, rappresenta, infatti, solo l'indicazione di quelli che sono gli elementi essenziali perché sia possibile configurare un aiuto di Stato. Per risalire alla nozione comunitaria di aiuto diviene indispensabile avvalersi del contributo delle decisioni della Commissione nonché delle sentenze della Corte di Giustizia che hanno avallato, precisato o contraddetto le affermazioni della Commissione.

Volendo sintetizzare in una formula semplice il concetto, per aiuto di Stato si deve intendere qualunque provvedimento della pubblica amministrazione, o di chi per conto di quest'ultima gestisce risorse pubbliche, che implica un trasferimento di risorse dallo Stato o da altri enti pubblici ad imprese, pubbliche o private che siano. Configura, quindi, una misura di aiuto - potenzialmente oggetto di valutazione negativa da parte della Commissione - ogni vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che in assenza di quell'intervento pubblico non si sarebbe determinato. Ogni specifico requisito indicato dall'art. 87 cit. è stato oggetto di un intervento della Commissione e/o della Corte di Giustizia che ne ha meglio definito la portata e l'effettiva "*ratio*". Questo lavoro di elaborazione è tuttora in corso, nel senso che giurisprudenza e Commissione stanno ancora definendo orientamenti e casistiche relative a fattispecie che possono essere fatte rientrare o meno nell'ambito di applicazione della disciplina in tema di aiuti di Stato. Come risulta dal dettato dell'art. 87 TCE, in precedenza citato, al principio della incompatibilità dell'aiuto di Stato con il diritto comunitario si accompagnano talune deroghe disposte ai **paragrafi 2 e 3 dell'art. 87 TCE**.

Commissione ha proposto recentemente di aumentare da 100mila a 150mila euro la soglia del de minimis, al di sotto della quale sovvenzioni ed incentivi pubblici possono essere elargiti senza notifica (la proposta della Commissione è disponibile su www.europa.eu.int, nella sezione "Competition".

Alcune di queste operano "*ope legis"* altre necessitano di una specifica autorizzazione da parte dell'organo deputato al controllo del rispetto della normativa comunitaria in tema di concorrenza, ossia la Commissione. Le procedure volte all'esame degli aiuti di Stato sono contenute nell'art. 88 (ex articolo 93) TCE che, al primo paragrafo, prevede la procedura di esame permanente e, al terzo paragrafo, la procedura preventiva di esame di aiuti nuovi o modificativi. Per detta procedura, fase fondamentale è la comunicazione, da parte dello Stato membro interessato, alla Commissione della misura d'aiuto che esso ha in progetto di porre in essere. Si tratta della cosiddetta **notifica**. Una volta notificato un progetto di aiuto o una modifica di un aiuto lo Stato membro deve astenersi dal dare esecuzione alle misure progettate finché la Commissione non si sia espressa con decisone finale. Per entrambe le procedure, laddove la Commissione non sia stata in grado, dopo lo scambio di documentazione con gli Stati interessati, di eliminare i dubbi sulla configurabilità della misura in esame, quale aiuto di Stato, viene aperta, con decisione pubblicata nella Gazzetta dell'Unione, **la c.d. indagine formale.**

Quanto sin qui osservato sulla disciplina in materia di aiuti di Stato è utile mettere in evidenza la problematicità del rapporto intercorrente tra detta disciplina e le agevolazioni di natura fiscale. Entra in gioco, infatti, quel sistema di pesi e contrappesi, di limitazioni più o meno ampie di sovranità, caratteristico di un organismo sopranazionale sui generis come l'Unione Europea (UE). La potestà impositiva tributaria, in modo particolare per quanto attiene all'ambito delle imposte dirette, rappresenta una prerogativa degli Stati membri, i quali non hanno inteso limitare la loro sovranità in tale settore. Gli Stati membri esercitano tale potestà in piena autonomia, in funzione di scelte di politica economica e di finanza pubblica. La materia fiscale non rientra in quelle di competenza esclusiva della UE, come appare evidente anche in base al disposto dell'articolo 5 TCE[23] . Gli interventi

---

[23] **Art. 5 Trattato di Roma**: «*La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. […]*».

comunitari devono, dunque, essere sempre strumentali al conseguimento degli obiettivi del mercato unico, tra cui, appunto, **la libera concorrenza**. Al fine di raggiungere detti obiettivi il Legislatore Comunitario ha previsto una serie di **vincoli o limiti** cui gli Stati devono attenersi nell'esercizio della potestà tributaria e cui essi stessi hanno consentito al momento della sottoscrizione del Trattato di Roma. Gli articoli in tema di aiuti incidono in maniera indiretta sulla materia fiscale, in quanto volti alla tutela della concorrenza, della libera circolazione dei servizi e dei capitali e, dunque, della politica economica e monetaria. L'importanza, sempre crescente, delle misure agevolative di natura fiscale nell'ambito della disciplina in tema di aiuti di Stato ha spinto la stessa Commissione Europea a formulare la «***Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese***» (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie C del 10.12.1998, n. 384). In detta comunicazione, la Commissione definisce **quando un'agevolazione di natura fiscale possa configurare un aiuto di Stato**. Essa non fa altro che adattare i requisiti, in precedenza osservati, che caratterizzano un aiuto, secondo l'art. 87 TCE, alla particolare materia delle agevolazioni fiscali. Si tratta di una sorta di **interpretazione autentica** del soggetto competente in base al Trattato a vagliare, come detto, il rispetto della normativa in tema di Aiuti di Stato. Secondo la predetta comunicazione, la Commissione configura come ipotesi di aiuto di Stato la misura fiscale che conferisca ai beneficiari "***un vantaggio che alleggerisce gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio***". Tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale a carico dell'impresa e deve essere concesso dallo Stato. Il criterio dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del finanziamento. Infine, la selettività può risultare sia da una deroga alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione fiscale. Il carattere selettivo di una misura può trovare una giustificazione nella natura o nella struttura del sistema. In tal caso la misura non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 87, paragrafo 1,

del Trattato. In base alla selettività o specificità, gli aiuti di Stato si distinguono dalle misure a carattere generale, ossia quelle misure fiscali a favore di tutti gli operatori economici che agiscono sul territorio di uno Stato membro. Si è in presenza di misure qualificabili come generali quando dette misure siano effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e il loro ambito non sia di fatto limitato o dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne riducano gli effetti. La Commissione precisa che **non rientrano nella fattispecie dell'aiuto di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e tutte le produzioni, le misure di pura tecnica fiscale** (ad esempio, fissazione delle aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale) **e le misure che, nel ridurre l'onere fiscale collegato a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale** (ad esempio, ricerca e sviluppo). In concreto, gli aiuti di cui trattasi devono realmente falsare o minacciare di falsare la concorrenza producendo un sensibile pregiudizio sulla stessa, non rilevando, a tal proposito, né il carattere fiscale, né un possibile fine sociale di tale misura.

2. DEROGHE AL PRINCIPIO DI INCOMPATIBILITÀ DELL'AIUTO DI STATO

Proseguendo l'esame dei criteri che presiedono ed, in qualche modo, tendono a definire la particolare disciplina degli aiuti di Stato, risulta ora estremamente importante individuare i concreti ambiti applicativi ai quali è possibile far riferimento.

Non in tutti i casi di agevolazioni fiscali è dato riscontrare il carattere di aiuto di Stato. Come precisato sopra, gli aiuti di Stato possono determinare distorsioni della concorrenza in quanto favoriscono determinate imprese o produzioni. Il Trattato autorizza, tuttavia, alcune deroghe quando gli aiuti presentano effetti positivi per l'Unione Europea in generale. Infatti, gli aiuti di Stato risultano in alcuni casi molto utili per la realizzazione di obiettivi di comune interesse (servizi di interesse economico generale, coesione sociale e regionale, occupazione, ricerca e sviluppo, sviluppo sostenibile, promozione della diversità culturale, ecc.) e per correggere taluni "*fallimenti del mercato*". Per diverse ragioni (esternalità, esistenza di un potere di mercato, problemi di coordinamento tra gli operatori di mercato, ecc.), è possibile, a volte, che il mercato non funzioni in modo efficiente dal punto di vista economico. Gli Stati membri possono, allora, intervenire concedendo aiuti pubblici. Così facendo, accrescono l'efficienza del mercato che, a sua volta, genera crescita. Il controllo degli aiuti di Stato consiste, dunque, nel trovare il giusto equilibrio tra gli effetti negativi sulla concorrenza e gli effetti positivi in termini di comune interesse, dove i previsti vantaggi, devono essere superiori alle distorsioni della concorrenza. Il Trattato affida questo compito alla Commissione Europea.

In effetti, volendo meglio precisare, anche da un primo esame dell'art. 87, paragrafo 1, del Trattato di Roma, emerge chiaramente come l'articolo in questione fissi, come già detto, solo in linea di principio quali siano gli aiuti incompatibili con il mercato comune.

In particolare, è dato rilevare che il divieto de quo, espressione di una previsione sostanzialmente garantista di quelle che sono le esigenze per una "sana" e libera concorrenza, non é né assoluto né incondizionato.

Da quanto precedentemente esposto, è possibile constatare che le disposizioni in tema di aiuti di Stato sono principalmente regolate dal divieto degli aiuti statali alle imprese.

Al riguardo, come noto, lo Stato che accorda ad un'impresa nazionale "*sotto qualsiasi forma*" interventi "*di favore*", sgravi fiscali, sovvenzioni a fondo perduto o altre misure che producono "*condizioni di vantaggio ingiustificate a danno dei concorrenti*", mette in seria discussione il normale regime di concorrenza.

Più specificamente, la *"ratio*" del divieto di aiuti di Stato risiede proprio nell'intento di evitare che misure di favore concesse ad uno Stato membro possano, di fatto, alterare gli equilibri di mercato, ostacolando lo sviluppo di un'effettiva giusta competizione tra gli operatori economici.

In realtà, i principi posti alla base della normativa comunitaria in esame, libero mercato e libera concorrenza, sono gli stessi che coerentemente giustificano, quindi, una articolata serie di deroghe a tale divieto.

In quest'ottica, va osservato come il divieto de quo impone, di fatto, precisi limiti non solo ai poteri di sovranità propri degli Stati membri, ma soprattutto alle più generali scelte di politica economica nazionale.

In particolare, l'articolo 87 - paragrafo 2 e 3 - del Trattato CE fa riferimento a due specifiche e determinate categorie di aiuti: chiare eccezioni di diritto e, per altro verso, discrezionali.

Dall'analisi testuale della disposizione normativa in esame, emerge chiaramente come siffatte due tipologie di aiuti siano differentemente caratterizzate.

In tal senso, l'art. 87, paragrafo 2, nell'espressione "*sono compatibili con il mercato comune*" presenta eccezioni che operano "***ipso iure***".

In questi termini, il Legislatore Comunitario ha considerato tali **aiuti del tutto compatibili con il mercato comune, in quanto aiuti a carattere sociale o ancora "*destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali***".[24] Relativamente ai danni causati da eventi calamitosi, è utile

[24] Così l'art. 87, paragrafo 2, del Trattato di Roma: "sono compatibili con il mercato comune: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che

richiamare la Decisione adottata dalla Commissione Europea (Decisione adottata il 20 ottobre 2004) con la quale è stato chiesto all'Italia di "*sopprimere*" il regime introdotto con la proroga della cosiddetta Tremonti-bis[25], in quanto provvedimento "*incompatibile*" con le norme europee in materia di aiuti di Stato. La Decisione riguardava il regime di agevolazioni fiscali concesse alle imprese che avessero investito in zone colpite da calamità naturali.

Prima di proseguire, è utile ricordare che le disposizioni contenute nell'art. 4, comma 1, della c.d. Tremonti-bis, valevoli per soli due periodi d'imposta, sono state prorogate dall'art. 5-sexies del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27 (più semplicemente legge proroga della Tremonti-bis) limitatamente agli investimenti realizzati in sedi operative ubicate nei Comuni interessati dagli eventi calamitosi.

---

risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione".

[25] **La Legge del 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. legge "Tremonti-bis"),** contiene interventi per il rilancio dell'economia che mirano a riallineare la crescita economica alle reali potenzialità del Paese. Il settore che maggiormente beneficia di tali interventi è quello produttivo. L'intento del Governo, infatti, mira a sbloccare fattori economici fondamentali nella strategia dello sviluppo, come il lavoro, i capitali, le infrastrutture, la tecnologia, ecc. A tali fini, è stata, pertanto, introdotta, con l'art. 4, una norma concernente la detassazione degli utili reinvestiti in beni strumentali nell'esercizio dell'attività, che sostanzialmente equivale a quella contenuta nell'articolo 3 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.
Le differenze principali rispetto al precedente testo di legge riguardano:

1. l'estensione del campo soggettivo di applicazione ai lavoratori autonomi, alle banche ed alle assicurazioni;
2. l'estensione del campo oggettivo di applicazione alle spese sostenute per la formazione ed aggiornamento del personale e per i servizi di asilo nido utilizzabili dal personale stesso;
3. la facoltà di optare, in alternativa, per l'agevolazione DIT, l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e l'agevolazione relativa al credito d'imposta correlato a investimenti in aree svantaggiate.

Tale agevolazione si applica agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge, successivamente al 30 giugno, e in quello successivo.
Essa prevede l'esclusione dall'imposizione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo di un ammontare pari al 50 per cento del volume degli investimenti stessi effettuati, al netto delle cessioni, in detti periodi d'imposta in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal predetto calcolo il periodo nel quale l'investimento è stato più elevato.
L'agevolazione si differenzia comunque da quelle già in vigore in quanto il legislatore ha inteso puntare sullo sviluppo e sulla crescita dell'economia, coinvolgendo interamente la struttura delle piccole e medie imprese italiane, che finora hanno beneficiato di scarse agevolazioni.
Tale incentivo, infatti, non è direttamente subordinato alla capitalizzazione dell'impresa, fenomeno poco frequente nelle realtà produttive medio-piccole.
E' importante inoltre sottolineare che, per ciò che riguarda le modalità di applicazione dell'agevolazione in discorso, il comma 8 dell'art. 4 fa rinvio anche alle disposizioni contenute nel citato art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, con ciò confermando, indirettamente, la volontà di mantenere ferma la precedente interpretazione in quanto compatibile con l'evoluzione del complessivo quadro giuridico ed economico di riferimento e con le istruzioni che, successivamente, sono state fornite anche in relazione ad altre disposizioni agevolative.

Orbene, secondo la Direzione generale della concorrenza, il regime di agevolazioni della Tremonti-bis, oltre ad essere stato "***illegalmente messo in atto dall'Italia***" - in quanto non preventivamente notificato - risulta, altresì, "***incompatibile con il mercato comune***" e in contrasto con le norme europee in materia di aiuti di Stato. In particolare, si legge nel documento, "***risulta incompatibile in quanto non rispetta le regole stabilite per gli aiuti destinati a compensare i danni causati da calamità naturali***". La Commissione ha precisato, però, la compatibilità degli aiuti individuali, accordati in virtù del regime, nella misura in cui non superano il valore dei danni effettivamente subiti da ciascuno dei beneficiari. In sostanza, sono fatti salvi gli aiuti concessi unicamente per compensare i danni subiti dalle imprese per le alluvioni, mentre dovranno essere restituite le "sovracompensazioni" eventualmente concesse. Secondo Bruxelles, infatti, "*deve esistere un legame chiaro e diretto fra l'evento che provoca il danno e l'aiuto destinato a compensarlo*". Rispondendo alle obiezioni sollevate dall'Italia, secondo cui il regime deve essere valutato nel contesto macroeconomico, Bruxelles ricorda che "*il legame*" fra danno ed aiuto "d*eve essere stabilito a livello di ciascuna impresa e non a livello macroeconomico*". Secondo le Autorità italiane, invece, relativamente al nesso tra danno subito ed aiuto concesso, il Trattato non escluderebbe la possibilità di prendere in considerazione i danni complessivamente subiti da una determinata area; è per tale motivo che esse hanno fatto riferimento ad un regime inteso in chiave macroeconomica, essendo difficile quantificare il danno riferibile ad ogni singola impresa.

Il 25 gennaio 2006, ad oltre un anno di distanza dall'adozione della decisione in questione, la Commissione - avendo constatato che l'Italia non ha proceduto alla sospensione del regime di aiuti né al recupero degli aiuti accordati alle imprese che realizzano investimenti nei comuni colpiti da calamità naturali nel 2002 - ha deciso di adire la Corte di Giustizia a causa del mancato rispetto da parte dell'Italia della decisione cit[26].

[26] Degna di nota risulta anche la Decisione della Commissione n. **2005/919/CE** con la quale si è ritenuta incompatibile con il mercato comune la misura agevolativia, di cui all'art. 1, comma, 1, lett. b), del D. Lgs 30/09/2003, n. 269 convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, misura che si è resa applicabile alle spese sostenute nel primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 2 ottobre 2003 a favore dei titolari di reddito d'impresa in attività dal 2 ottobre 2003. Tale disciplina agevolativa prevede, in aggiunta all'ordinaria deduzione, l'esclusione dall'imposizione del reddito d'impresa dell'importo delle

Quanto alle deroghe previste dal successivo paragrafo 3, dello stesso articolo 87 del Trattato, queste assumono, indubbiamente, maggiore rilevanza.

Discorso a parte merita, infatti, questa seconda tipologia di eccezioni. Il chiaro carattere permissivo del disposto normativo dell'art. 87, paragrafo 3, in esame, "*possono considerarsi compatibili con il mercato comune*" comporta, di conseguenza, una singolare valutazione discrezionale da parte della Commissione, la quale valuta , caso per caso, e decide se l'aiuto può o meno beneficiare della deroga. Trattasi di deroghe che possono essere accordate e che non hanno, quindi, carattere automatico. Rientrano in tale ultima fattispecie:

- gli "**aiuti a finalità regionale**", miranti cioè a favorire lo sviluppo economico in territori disagiati senza, però, che venga alterata la concorrenza;
- gli "**aiuti settoriali**", per i quali la Commissione si esprime sulla concessione o meno di determinati aiuti pubblici, devoluti in particolari settori dell'economia;
- gli "**aiuti orizzontali o intersettoriali**" miranti ad arginare difficoltà che possono insorgere in qualsiasi settore economico o regione[27].

---

spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero, escluse le spese per sponsorizzazione. Orbene, la Commissione, con la decisione cit., ha invitato le autorità italiane a sopprimere tale beneficio economico, disponendo il recupero dell'aiuto illegittimamente fruito. Infine la Commissione ha affermato che gli aiuti per la partecipazione a fiere sono ammissibili soltanto se non superano il 50% e relativamente alla prima partecipazione di una PMI ad una determinata fiera o esposizione. Quanto alle interruzioni del regime di aiuti di cui sopra, comprese le agevolazioni previste dalla Legge proroga della Tremonti-bis, con la Legge Comunitaria 2005, entrata in vigore il 23 febbraio 2006, cominciano a prendere corpo le modalità attraverso cui sarà disposto il recupero degli aiuti considerati illegittimi dalla Commissione Europea. Ai fini del recupero degli incentivi considerati illegittimi, coloro che ne hanno usufruito avranno l'obbligo:

a) di presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate un'attestazione dalla quale risultino gli elementi necessari per l'individuazione dell'aiuto illegittimamente fruito;

b) di effettuare l'autoliquidazione ed il versamento delle imposte non corrisposte, cui vanno aggiunti i relativi interessi.

Bisogna prendere atto, comunque, relativamente ai due tipi di agevolazione cit., la parziale apertura della Commissione europea, con la conseguenza che, a determinate condizioni, è ammessa la fruizione del beneficio.

[27] In questo caso il potere di vigilanza della Commissione si basa solo nel verificare effettivamente che gli Stati rispettino i presupposti della norma, ad esempio impedendo che a fronte di un evento naturale che non ha causato gravi danni vengano concessi aiuti alle imprese assolutamente sproporzionati e perciò che gli assicurino un vantaggio competitivo. Il divieto degli "aiuti di stato", ha anche la finalità di promuovere alcuni settori particolarmente strategici per l'UE. Sono nate così le "discipline", atti normativi attraverso i quali la Commissione Europea ha chiarito la propria posizione nei confronti di alcune particolari categorie di stato. In particolare esistono due categorie di discipline: "**orizzontali**" e "**settoriali**".

Le **discipline orizzontali** riguardano aiuti di Stato applicabili senza vincoli geografici e finalizzati a sostenere la modernizzazione e lo sviluppo delle aziende nei confronti di alcune problematiche di portata generale e di particolare importanza (come ad esempio la tutela dell'ambiente). Le principali discipline orizzontali sono:

- aiuto alla ricerca e sviluppo;

Pertanto, il carattere sostanzialmente differente delle disposizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 implica, in questi termini, anche difformi procedure di controllo degli aiuti, previste dalle disposizioni comunitarie in esame. Più specificamente, è dato rilevare che gli aiuti previsti dal paragrafo 2 sono, in linea di massima, sempre compatibili con il mercato comune (aiuti compatibili *de iure*): la Commissione è tenuta, semplicemente, a verificare se siffatti interventi possano, in concreto, rientrare nelle deroghe *de quibus*. Per valutare se sussista o meno la fattispecie di aiuto di Stato è necessaria, dunque, un'evidente distorsione al commercio tra Stati membri; nel caso, ad esempio, di aiuti concessi per il salvataggio e la ristrutturazione di industrie, gli aiuti risultano compatibili purché propongano un piano valido per risolvere i problemi strutturali e non unicamente problemi congiunturali dell'impresa in questione. Affinché si possa parlare di aiuti di Stato, la Commissione deve dimostrare che le attività di tali imprese, a seguito dell'aiuto stesso, avrebbero avuto un effetto così distorsivo sulle condizioni di mercato, a tal punto che l'uscita di dette imprese dal mercato sarebbe stata preferibile al loro salvataggio.

L'articolo 88 del Trattato affida, quindi, alla Commissione il compito di controllare gli aiuti di Stato, disponendo, inoltre, che gli Stati membri siano tenuti ad informare, preventivamente, la stessa di ogni progetto volto ad istituire aiuti. In definitiva, secondo quanto espressamente rilevato dalla Commissione, gli aiuti di Stato devono concretamente rispettare determinati criteri economici, volti a rendere effettivamente proporzionali gli stessi interventi di favore; in ultimo, oltre ad essere integrati in prospettiva comunitaria, devono essere limitati nel tempo.

- aiuti alle PMI;
- aiuti per la tutela dell'ambiente;
- aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione;
- aiuti all'occupazione e formazione.

  Le discipline settoriali, adottate dalla Commissione, esprimono la sua posizione nei riguardi degli aiuti di stato in settori economici particolari caratterizzati, generalmente, da situazioni di crisi o da necessità di ristrutturazione. In generale la Commissione vuole assicurarsi che gli aiuti non abbiano finalità assistenziali ma costituiscano uno strumento di rinnovamento e riassestamento di settori in crisi. Le discipline settoriali sono le seguenti:
- industria tessile e dell'abbigliamento;
- industria delle fibre sintetiche;
- industria automobilistica;
- prodotti siderurgici fuori CECA;
- costruzione navale.

Le deroghe previste dal successivo paragrafo 3, fra cui si ricorda rientrano **gli aiuti a finalità regionale**, di cui alle **lettere a) e c)**, in favore delle aree svantaggiate, o che necessitano di sviluppare talune specifiche attività economiche, hanno una portata differente non essendo prevista la compatibilità *ipso iure*. Pur muovendosi nell'ambito di un grande potere discrezionale, per dichiarare un aiuto compatibile, la Commissione deve, necessariamente, tener conto delle disposizioni del Trattato e della giurisprudenza della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado. La Commissione, in altre parole, deve sempre accertarsi che esista, da parte del singolo beneficiario, una contropartita rappresentata dalla necessità o dall'opportunità del conseguimento degli obiettivi comunitari. Se così non fosse l'aiuto servirebbe solo ad aumentare il potere finanziario dell'impresa beneficiaria. Sancito il principio della giustificazione compensatoria e della necessità dell'aiuto, deriva che questo debba essere **proporzionale al problema che esso intende risolvere**. Gli Stati membri - è utile ribadirlo - hanno, comunque, l'obbligo di notificare i regimi di aiuto affinché la Commissione possa svolgere il suo ruolo di tutela della concorrenza attraverso il controllo e la valutazione del rispetto delle regole del Trattato. Tuttavia, negli anni più recenti, si è entrati in una fase nuova in cui, attraverso l'adozione dei Regolamenti di esenzione, la responsabilità dell'apprezzamento della compatibilità dei regimi di aiuto, che rientrano nelle categorie orizzontali (gli aiuti per obiettivi orizzontali riguardano: ricerca e sviluppo, ambiente, piccole e medie imprese, risparmio energetico, esportazioni e vari) è demandata direttamente agli Stati Membri. Nel quadro degli impegni assunti nei Consigli Europei di Stoccolma e di Barcellona, un ulteriore passo è rappresentato dall'avvio di una politica concordata fra Commissione Europea e Stati membri mirante a realizzare una riduzione complessiva degli aiuti di Stato nell'Unione ed a riorientare gli aiuti verso obiettivi orizzontali, di interesse comune, come il rafforzamento della coesione economica e sociale, la tutela dell'ambiente, la promozione della ricerca e sviluppo, gli aiuti alle piccole e medie imprese. Il conseguimento di tali obiettivi è oggetto di un esercizio di verifica periodica sulla base di specifici rapporti elaborati dalla Commissione Europea e sottoposti all'esame del Consiglio Competitività. Con il Piano di Azione "*Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato*

2005-2009" messo a punto nel corso del 2005, la Commissione ha posto le basi concettuali dei nuovi orientamenti in questo ambito, puntando a realizzare una riduzione complessiva degli aiuti di Stato e la loro finalizzazione agli obiettivi della crescita e dell'occupazione, nel quadro più ampio della strategia di Lisbona. Tale piano di azione (del quale si tratterà più avanti), nel settore degli aiuti di Stato, ha dato il via ad un'esaustiva riforma della politica degli aiuti di Stato, che verrà realizzata in cinque anni, dal 2005 al 2009. L'obiettivo è garantire agli Stati membri un quadro chiaro e prevedibile, che consenta loro di concedere aiuti di Stato volti al conseguimento degli obiettivi della strategia di Lisbona[28].

[28]Riuniti nel marzo del 2000 a Lisbona, i capi di Stato e di governo dell'Unione Europea avevano lanciato l'obiettivo di fare dell'Europa "*l'economia basata sulla conoscenza più competitiva e dinamica del mondo*" entro il 2010. Da allora, le diverse misure da mettere in atto per raggiungere questo obiettivo hanno preso il nome di "*Strategia di Lisbona*". Nel 2005, a metà del percorso, si è dovuto prendere atto che l'economia europea, invece di guadagnare posizioni, le ha perse. Le difficoltà - di crescita, di occupazione, di innovazione - sono ormai palesi, in particolare nelle tre più grandi economie della zona euro: Francia, Germania e Italia.

3. ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI. ASPETTI PROBLEMATICI RELATIVI AGLI AIUTI DI STATO: CONSIDERAZIONI IN MERITO ALLE PRINCIPALI SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA E DECISIONI DELLA COMMISSIONE CE.

Il tema degli aiuti di Stato si colloca in un contesto abbastanza discusso: tra esigenze di politica fiscale - proprie dell'ordinamento nazionale del singolo Stato membro - e regole comunitarie. Determinata la ratio delle misure di aiuto disposte dagli Stati, i requisiti e gli elementi di validità conformi alla stessa natura degli aiuti di Stato, è ora di fondamentale importanza, alla stregua di quanto affermato dalla stessa Corte di Giustizia, trattare gli effetti di siffatti interventi.[29]

Occorre, in tal senso, distinguere in modo specifico quali siano gli aiuti che potrebbero determinare una decisione positiva della Commissione Europea: individuare, quindi, gli aiuti compatibili con il mercato comune, quelli che, se pur distorsivi della concorrenza, producono effetti positivi sul sistema economico comunitario[30]. E' chiaro, infatti, come l'articolo 87, richiamando il principio generale che gli aiuti di Stato causano una distorsione della concorrenza, ammette, tuttavia, che essi possano essere ammessi ed autorizzati sulla base di una **giustificazione compensatoria**. Tale giustificazione può bilanciare gli effetti distorsivi della concorrenza nel momento in cui vi è la necessità di conseguire obiettivi comunitari il cui raggiungimento non può essere garantito dal funzionamento naturale del mercato. **Questa filosofia permea il Trattato e fa sì che gli aiuti possano essere dichiarati compatibili nel momento in cui promuovono determinati obiettivi comunitari, a cominciare dalla coesione economica e sociale, che anche in questo settore ha ruolo centrale**. La particolarità della materia in esame impone, pertanto, una specifica trattazione di alcune possibili fattispecie configurabili: gli aiuti di Stato sono, in definitiva, un valido strumento per realizzare e determinare lo sviluppo economico e sociale di uno Stato o di una sua Regione o di un suo comparto produttivo.

---

[29] A tal riguardo, cfr. Corte di Giustizia Comunità Europea (CGCE), sent. 2 luglio 1974, causa 173/73.

[30] Con Decisione del 07/06/2005 – riguardante il piano di ristrutturazione industriale di Alitalia (**2006/176/CE**) – la Commissione Europea ha affermato che la parte di ricapitalizzazione di Alitalia, notificata per un importo massimo del 46% circa di 1,2 miliardi di Euro, ovvero di 550 milioni di Euro, non costituisce aiuto di Stato. Non costituisce neppure aiuto di Stato l'investimento di 216 milioni di Euro della holding pubblica Fintecna nella società AZ[30].

In quest'ottica, vengono in esame solo alcune sentenze della Corte di Giustizia e decisioni della stessa Commissione al fine di definire adeguati parametri di raffronto in merito ad alcune delle questioni pratiche più significative.

La Corte di Giustizia europea ha espressamente stabilito che "*la quota della tassa di imbarco e sbarco delle merci, devoluta da Roma alle aziende di mezzi meccanici e dei magazzini operanti ai porti italiani, rappresenta un aiuto di Stato contrario alle leggi sulla concorrenza*".[31]

In questi termini, la quota della tassa portuale, concessa alle aziende, provenendo dalle risorse statali ed incidendo, quindi, inevitabilmente sugli scambi intracomunitari, si qualifica come aiuto di Stato che, in concreto, sembra falsare e minacciare la concorrenza.

La stessa Corte sostiene, inoltre, che affinché l'intervento statale non sia inteso come un vantaggio, deve rappresentare una compensazione per l'assolvimento di una missione di servizio pubblico chiaramente definita (e non un vantaggio finanziario).

In tal senso, e secondo quanto affermato in altre importanti sentenze della Corte (cfr. C-280/2000 e C-126/01) una compensazione finanziaria che sia connessa ad obblighi inerenti un servizio pubblico non presenta quelli che sono gli elementi caratterizzanti l'aiuto di Stato.[32]

Con sentenza, pronunciata il 19 maggio 1999 (Causa C-6/97), la Corte di Giustizia ha affermato che "*un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1* (ora 87) *del trattato"*. Il caso sottoposto all'esame dei giudici europei, riguardava un regime di crediti d'imposta a favore dei trasportatori italiani di merci ed una compensazione a favore dei trasportatori comunitari non italiani in funzione del consumo di carburante.

---

[31] Cfr. sentenza C-34/01 – C 38/01 ed ancora "*La Ue boccia la tassa sulle merci*"in Il Sole 24 Ore, 28 novembre 2003, ove è dato rilevare : "la questione era stata sollevata da Enirisorse che provvedendo in proprio alle operazioni di carico e scarico…si era rifiutata di pagare le tasse".

[32] In tal senso, cfr. quanto espressamente esposto in Il Sole 24 Ore del 28 novembre 2003.

Altra singolare questione concerne l'ammissibilità degli aiuti di Stato concernenti il settore della radiodiffusione: il canone RAI ed il discusso decreto "salva-RAI" del 1993. La Commissione europea, in questa occasione, ha sancito chiaramente che canone e sussidi "*non costituiscono aiuti di Stato illeciti, ma interventi proporzionali al servizio pubblico esercitato, una serie di salvagenti gettati dal Governo italiano in passato*".[33]

Interessante è risultata la questione sui possibili sgravi fiscali spettanti alle fondazioni bancarie.

La vicenda era scaturita dalla richiesta presentata dalle suddette Fondazioni di godere dell'esenzione dalla ritenuta sui dividendi ad esse spettanti per l'esercizio del 1998. Dopo una prima risposta negativa da parte dell'Amministrazione Fiscale, le Fondazioni avevano fatto appello alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze con esito negativo e, successivamente, con esito positivo, davanti alla Commissione Tributaria Regionale. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fatto, quindi, ricorso alla Suprema Corte la quale ha rivolto alla Corte Europea alcuni quesiti. I giudici europei (**Corte di giustizia Europea, Seconda sezione, sentenza nella Causa C-222/04 del 10 gennaio 2006**), però, non sono entrati nel merito limitandosi ad osservare che spetta al giudice nazionale italiano valutare se una fondazione bancaria possa essere qualificata come impresa ai sensi dell'articolo 87 del trattato CE e, in quanto tale, essere, quindi, sottoposta, per tale periodo, alle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato. E, sempre al giudice nazionale, spetta decidere se un'esenzione dalla ritenuta sui dividendi, come quella in oggetto, possa essere qualificata come Aiuto di Stato, ai sensi del Trattato CE. La Corte Ue ha sottolineato, comunque, che una persona giuridica, come quella oggetto della causa principale, può essere qualificata come impresa ai sensi del Trattato CE ed, in

[33] Così testualmente, "*Rai, assoluzione Ue su canone e sussidi*" in Il Sole 24 Ore del 15 ottobre 2003. E' stato chiarito, inoltre, che qualora la stessa Commissione avesse riscontrato in siffatti incentivi il carattere di aiuti di Stato, "si tratterebbe comunque di *aiuto esistente* per il quale Bruxelles non può che chiedere recupero". Il Canone fu , infatti, istituito nel 1938 quindi prima dello stesso Trattato di Roma che, invece, è del 1957.

quanto tale, essere sottoposta per tale periodo alle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato[34].

Sempre riguardo al settore bancario, la **Corte di Giustizia Europea** (Seconda Sezione, sentenza nella causa 66/02, pubblicata il 15 dicembre 2005) ha confermato che le agevolazioni fiscali concesse dallo Stato italiano alle banche, nell'ambito del generale processo di ristrutturazione del settore creditizio avviato negli anni novanta, sono da considerare aiuti di Stato illegittimi e, dunque, da restituire. Quanto alle aziende che, dopo la decisione (11 dicembre 2001) della Commissione europea - che dichiarava illegittimo tale regime di aiuti – avevano restituito le agevolazioni secondo quanto richiesto dallo Stato – salvo poi ricorrere per recuperare tali importi –, secondo la Corte di Giustizia, queste non avranno alcun ristoro. L'Italia aveva chiesto alla Corte Europea di annullare la decisione di Bruxelles, sostenendo che le misure contestate non si potessero qualificare come aiuti di Stato in quanto non avevano dato luogo ad un trasferimento di risorse da parte dello Stato; inoltre, a giudizio di Roma, esse avevano un carattere generale e non selettivo e non erano tali da poter pregiudicare gli scambi tra Stati membri né da poter falsare la concorrenza. I giudici di Lussemburgo (con la sentenza nella causa 66/02, cit.) sono stati di tutt'altro avviso, condividendo le osservazioni che avevano indotto la Commissione Europea a giudicare illegittimi gli aiuti. In particolare, per quanto attiene il carattere generale, la Corte ha sottolineato che un aiuto può essere selettivo anche quando riguarda tutto un settore economico; circa l'assenza di un trasferimento di fondi,

---

[34] Sempre la Corte di Giustizia è stata chiamata per esprimersi su una questione che ha visto coinvolti i Caf (Centri di assistenza fiscale) ai quali la normativa nazionale ha affidato in via esclusiva il diritto di esercitare talune attività di consulenza e di assistenza in materia fiscale. La Corte europea, con sentenza **del 30 marzo 2006 (causa C-451/03**), ha affermato che una misura con cui uno Stato membro prevede il versamento di compensi a carico del bilancio dello Stato a favore di talune imprese incaricate di assistere i contribuenti – per quanto riguarda l'elaborazione e l'invio delle dichiarazioni tributarie all'Amministrazione Finanziaria – deve essere qualificata come aiuto di Stato, ai sensi dell'art. 87, par. 1, del trattato, allorché:

- il livello del compenso eccede quanto necessario per coprire interamente, o in parte, i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti, nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento;
- il compenso non è determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente (e adeguatamente dotata di mezzi necessari al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico richieste) avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento di tali obblighi (cfr. Sole24Ore del 31 marzo 2006, n. 88, pag. 19).

osservano, poi, che ciò che conta è la sostanza ossia: la circostanza che deve essere valutata non è la forma ma la sostanza, in altre parole, il collocamento dei beneficiari dell'aiuto in una situazione finanziaria più favorevole rispetto a chi non gode di tali aiuti (e le agevolazioni fiscali operano in tal modo). Relativamente ai mutui agevolati stanziati dalla Regione Sardegna a quattro aziende trovatesi in grosse difficoltà finanziarie, la Corte di Giustizia, con una recentissima sentenza[35], ha affermato che si è trattato di aiuti di Stato, con conseguente obbligo di sospensione dei finanziamenti illegittimi e contestuale restituzione di quelli già erogati. Ha fatto bene, quindi - secondo la Corte -, l'Ente Locale ad adeguarsi; nulla hanno invece a pretendere le quattro aziende agricole "*agevolate*". La Commissione, infatti, aveva considerato che gli aiuti concessi dalla Regione, in applicazione dell'art. 5 della legge regionale 13 dicembre 1988, n. 44 (legge istitutiva di un regime di aiuti a favore di aziende agricole con un situazione finanziaria pregiudicata da circostanze avverse) e le quattro misure di aiuto, erano illegali in quanto non erano stati notificati alla Commissione in fase di progetto ed erano incompatibili con il mercato comune, con riferimento alle disposizioni dell'art. 92 (**ora 87**), nn. 1-3, del Trattato CE. I giudici di Lussemburgo hanno confermato anche un altro aspetto della valutazione della Commissione e cioè che la Repubblica Italiana era tenuta ad abolire detti aiuti entro il termine di due mesi dalla data di notifica di tale decisione ed era tenuta, altresì, ad adottare le misure necessarie al fine di recuperare gli importi già versati entro il termine di sei mesi dalla stessa data. Confermata l'illegittimità dell'art. 5 della legge regionale 13 dicembre 1988, n. 44 - che, come detto, aveva istituito un regime di aiuti a favore di aziende agricole la cui situazione finanziaria fosse stata pregiudicata da circostanze avverse, sotto forma di mutui a tasso agevolato al fine di consentire a tali aziende di ricostituire la loro liquidità-, la Corte ha, conseguentemente, rigettato l'opposizione delle quattro aziende agricole. Più precisamente, relativamente alle richieste inoltrate dalle aziende, i giudici europei hanno disposto quanto segue: «*Tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell'articolo 93 del Trattato* **[ora 88]***, le imprese beneficiarie di un aiuto*

[35] Cfr. CGCE, sentenza del 23 febbraio, 2006 (C-346/03 e la C-529/03).

*possono **fare legittimo affidamento,** in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. Quando un aiuto è stato versato senza previa notifica alla Commissione ed è pertanto illegittimo in forza dell'articolo 93, n. 3, del Trattato* **[ora 88]**, *il beneficiario dell'aiuto non può riporre, a quel punto, alcun legittimo affidamento nella regolarità della concessione dello stesso*». In altre parole, secondo la Corte, in assenza di una obbligatoria notificazione, di cui all'art. 88 del Trattato, (della nuova misura agevolativa) alla Commissione, gli agricoltori sardi – beneficiari della misura agevolativa – non potevano fare alcun affidamento sulla legittimità degli aiuti loro concessi.

In una sentenza pronunciata il 27 febbraio 1997[36], il Tribunale europeo ha dichiarato, per la prima volta, che il versamento di aiuti pubblici sotto forma di vantaggi fiscali può non incorrere, ai sensi delle norme applicabili alle imprese incaricate della gestione di servizi di interesse pubblico, (articolo 90, paragrafo 2, del trattato CE, **ora art. 86**) nel divieto degli aiuti di Stato sancito dall'articolo 92(ora 87) ove siano soddisfatte due condizioni:

a) in primo luogo, l'aiuto deve essere finalizzato a compensare i maggiori costi rappresentati dall'adempimento di compiti particolari affidati all'impresa incaricata di fornire servizi d'interesse economico generale;

b) in secondo luogo, l'aiuto deve risultare necessario affinché la suddetta impresa possa garantire gli obblighi di servizio pubblico ad essa imposti in condizioni di equilibrio economico.

Il Tribunale applica quindi - pur con riferimento a una fattispecie diversa (aiuti di Stato) - i principi espressi dalla Corte in una sentenza relativa al divieto delle

[36] Ricorso proposto avverso la sentenza del Tribunale (terza sezione ampliata) pronunciata il 27 febbraio 1997 nella causa T-106/95 tra la Fédération française des Sociétés d'Assurance (FFSA) e la Commissione — Annullamento della decisione della Commissione 8 febbraio 1995 relativa a un procedimento di applicazione dell'art. 93 (ora 88) del Trattato CE (aiuti di Stato — attività concorrenziali delle Poste francesi)

restrizioni di concorrenza[37]. Nella causa in commento, la Commissione aveva deciso di non qualificare il vantaggio fiscale concesso all'amministrazione postale francese come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato CE in quanto detto vantaggio serviva a compensare l'impresa pubblica del costo supplementare rappresentato dall'assolvimento di un servizio pubblico, con particolare riferimento ai costi derivanti dalla prestazione di un servizio esteso a tutto il territorio nazionale, comprese le zone rurali. Tuttavia le ricorrenti (associazioni di imprese di assicurazione) avevano impugnato davanti al Tribunale la decisione della Commissione dolendosi del fatto che il vantaggio fiscale controverso recasse beneficio anche ad altre attività espletate dalle Poste, in particolare quella assicurativa, che non rientra nella sfera degli interessi pubblici ed è, invece, aperta alla concorrenza di operatori privati. Il Tribunale ha respinto il ricorso. Dopo aver osservato che il vantaggio fiscale - diversamente da quanto ritiene la Commissione – costituisce, in realtà, un aiuto corrisposto ad un'impresa incaricata di gestire un servizio di interesse economico generale, il Tribunale rileva che, nella fattispecie, l'esistenza di una sovvenzione incrociata è esclusa poiché l'importo dell'aiuto controverso resta inferiore ai costi aggiuntivi generati dall'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico assegnati alle Poste. Il Tribunale rileva, inoltre, che, in assenza di una normativa comunitaria in materia, la Commissione non è legittimata a pronunciarsi sull'organizzazione e sull'ampiezza degli obblighi di servizio pubblico che incombono ad un'impresa pubblica e, infine, ribadisce che, nella sfera di applicazione dell'articolo 87, la Commissione dispone di un ampio potere discrezionale, per cui il giudice comunitario deve limitarsi a verificare l'esattezza materiale dei fatti e l'eventuale presenza di un errore manifesto di valutazione da parte dell'organo amministrativo.

Forti ripercussioni ha scosso la sentenza del 15 maggio 1997 (**Causa C-355/95, P. Textilwerke Deggendorf GmbH (TWD)/Commissione**), pronunciata dalla Corte di Giustizia con la quale i giudici europei hanno confermato che la Commissione può ordinare la *sospensione del versamento* di un nuovo aiuto ad una impresa

[37] Sentenza della Corte del 19 maggio 1993 nella causa C-320/91, Corbeau/Régie des postes.

beneficiaria, finché quest'ultima non abbia *restituito* altri aiuti da essa indebitamente ricevuti in precedenza. Nella fattispecie, l'impresa beneficiaria aveva ricevuto diversi aiuti illegali, che, però, non erano stati restituiti allo Stato membro erogatore. Al momento dell'esame della compatibilità con il Trattato CE di un nuovo aiuto, che lo Stato membro intendeva concedere alla stessa impresa, la Commissione ha tenuto conto anche dell'effetto cumulato sulla concorrenza nel mercato comune del complesso degli aiuti versati in precedenza. A giudizio della Corte, **la mancata restituzione degli aiuti illegittimi costituisce un elemento essenziale di cui la Commissione può tener conto nell'esame della compatibilità dei nuovi aiuti, con la conseguenza che la domanda di sospensione del versamento di questi ultimi non è da considerarsi un semplice ordine di recupero**. La Corte ricorda, inoltre, che, in sede di esame della compatibilità di un aiuto con il mercato comune, la Commissione deve prendere in considerazione tutti gli elementi pertinenti, ivi compresi, eventualmente, il contesto già oggetto di valutazione in una decisione precedente e gli obblighi che tale decisione abbia imposto ad uno Stato membro. Infine la Corte rileva che la sospensione del nuovo aiuto, ordinata dalla Commissione, non diviene illegale per il solo fatto che l'impresa beneficiaria la consideri un mezzo di pressione per ottenere la restituzione degli aiuti indebitamente ricevuti nel passato.

4. RIFLESSIONI SULLA SENTENZA DEGGENDORF. PESANTI CRITICHE SOLLEVATE DALLO STATO ITALIANO

Sul controverso tema della compatibilità degli incentivi alle imprese con le norme europee sugli aiuti di Stato, il Governo Italiano ha reagito negativamente riguardo l'applicazione della "**giurisprudenza Deggendorf**".

Come riferito sopra, la Corte di Giustizia, con sentenza del 15 maggio 1997[38], ha affermato che: «*L'art. 93, n. 2, primo comma,* [**ora art. 88**] *del Trattato attribuisce alla Commissione la responsabilità di attuare, sotto il controllo della Corte, un procedimento speciale per l'esame permanente e il controllo degli aiuti che gli Stati membri intendono porre in essere. In particolare, nella sfera di applicazione dell'art. 92, n. 3,* [ora art. 87] *del Trattato, la Commissione usufruisce di un ampio potere discrezionale, il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in un contesto comunitario. Quando la Commissione esamina la compatibilità di un aiuto con il mercato comune deve prendere in considerazione tutti gli elementi rilevanti, ivi compreso, eventualmente, il contesto già esaminato in una decisione precedente, nonché gli obblighi che tale decisione precedente ha potuto imporre a uno Stato membro. La Commissione pertanto non abusa del potere discrezionale di cui essa dispone quando, chiamata a pronunciarsi sul progetto di aiuto che uno Stato membro intende concedere ad un'impresa, adotta una decisione la quale, nell'autorizzare detto aiuto, ne sospende però il versamento finché l'impresa non abbia restituito un precedente aiuto illegittimo, a motivo dell'effetto cumulato degli aiuti di cui trattasi*». Nel caso **Deggendorf**, l'impresa beneficiaria aveva ricevuto, illecitamente, alcuni incentivi senza provvedere ad alcun rimborso a favore dello Stato. Quando la Commissione è stata nuovamente chiamata ad esaminare la compatibilità con il Trattano di un nuovo aiuto che lo Stato membro intendeva concedere alla stessa impresa, l'Autorità Europea, se da una parte ha riconosciuto compatibili con il mercato comune gli aiuti sotto forma di sovvenzione e di prestiti agevolati (art. 1, Decisione n. 91/391/CEE

[38] Causa C-355/95, Textilwerke Deggendorf Gmbh (TWD) contro Commissione delle Comunità europee e Repubblica Federale di Germania.

del 26 marzo 1991), dall'altra ne ha, però, condizionato l'ammissibilità alla preventiva restituzione dei precedenti aiuti ritenuti dalla stessa Commissione (con Decisione adottata il 21 maggio 1986) inammissibili in quanto incompatibili con il mercato comune. Più precisamente, alla parte V, settimo considerando della decisione cit., si legge: «*L'effetto cumulato dell'aiuto illegale che Deggendorf si rifiuta di rimborsare dal 1986 e dell'attuale nuovo aiuto agli investimenti conferirebbe all'impresa* ***un vantaggio indebito ed eccessivo che potrebbe alterare le condizioni degli scambi intracomunitari in misura contraria all'interesse comune***». La Corte di Giustizia, con la sentenza sopra richiamata, confermando le conclusioni cui era pervenuta la Commissione, ha affermato che il mancato rimborso degli aiuti illeciti costituisce un elemento essenziale di cui la Commissione deve tener conto nell'esaminare la compatibilità di nuovi aiuti, con la conseguenza che la domanda di sospensione del versamento di questi ultimi non è da considerarsi un semplice ordine di recupero.

A parere di chi scrive, le conclusioni cui è pervenuta la Commissione, avallate dai giudici europei, oltre ad avere ripercussioni negative su una molteplicità di imprese, non trovano alcun conforto neppure nella normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato (art. 88 TCE). La Commissione Europea non può appropriarsi di un potere che non ha (quello di bloccare di fatto le future agevolazioni), ma, al contrario, deve limitarsi a valutare la compatibilità o meno degli aiuti. La Commissione così facendo – agendo, cioè, oltre i limiti delle sue competenze – ha violato il principio della ripartizione delle competenze tra la Comunità e gli Stati membri in materia di aiuti statali, ripartizione caratterizzata dalla circostanza che le decisioni sono adottate a livello comunitario, mentre la loro applicazione è garantita dalle autorità nazionali che applicano il loro specifico diritto. Di recente, è pervenuta alla Rappresentanza italiana una richiesta da parte della Commissione dove quest'ultima, oltre a chiedere ulteriori informazioni sul credito d'imposta, per la crescita dimensionale delle PMI, richiama, espressamente, le Autorità italiane ad applicare la "***giurisprudenza Deggendorf***".

Secondo la Direzione concorrenza UE, le Autorità italiane dovrebbero assumersi l'impegno di sospendere il pagamento di aiuti a tutte le imprese che non abbiano

provveduto al rimborso. E' chiaro come la Commissione, se da una parte sembra chiedere una verifica caso per caso dei benefici fruiti e dichiarati illegittimi, dall'altra parte è evidente che un'applicazione diffusa della "***giurisprudenza Deggendorf***" comporterebbe, di fatto, l'esclusione di ulteriori bonus di quanti non hanno restituito quelli già dichiarati illegittimi; si tratta, indubbiamente, di una posizione molto rigida che rischia di paralizzare l'intera macchina degli aiuti alle imprese italiane e che l'Italia rifiuta categoricamente. L'Amministrazione Finanziaria, infatti, ritiene che la Commissione UE debba limitarsi, semplicemente, a valutare la compatibilità degli aiuti, così come previsto dall'art. 88 TCE. Più precisamente, il Governo italiano[39], criticando duramente tale posizione, ha già predisposto una replica che presto verrà inviata alla Commissione europea; in tale replica si afferma che la Commissione, vincolando il suo parere sui nuovi benefici alle sole procedure di recupero di quelli dichiarati illegittimi, finisce per entrare nel merito dell'erogazione e della gestione complessiva delle agevolazioni: un'ingerenza ritenuta, senza ombra di dubbio, inaccettabile. Secondo il Fisco italiano, infatti, sono altre le strade che la Commissione può legittimamente percorrere in questi casi, come ad esempio **il ricorso alla Corte di giustizia.** Non solo; l'Amministrazione Finanziaria ha evidenziato come la sentenza Deggendorf, e il principio che da essa ne deriva, sia applicabile e faccia riferimento ad una singola impresa, ben individuata (la società Deggendorf, appunto) ed in un particolare sistema di aiuti. In Italia, al contrario, il meccanismo degli aiuti (in genere crediti d'imposta) non è a "domanda". Si tratta, infatti, di benefici automatici aperti ad una moltitudine di soggetti in possesso di requisiti soggettivi (per esempio **Pmi** ubicate in determinate aree del Paese) ed oggettivi (per esempio detassazione di nuove assunzioni o investimenti). In conclusione, l'Amministrazione sottolinea come tutto quanto appena esposto non sia altro che un paradosso, dal momento che fino a qualche anno fa i richiami all'Italia arrivavano in quanto gli aiuti erano diretti a "singole" imprese; ora che, invece, l'Italia si è adeguata ai principi comunitari - estendendo le agevolazioni a più soggetti - si assiste a forti interferenze da parte della Commissione Europea.

[39] Cfr. "Il Sole-24 Ore-Norme e Tributi di martedì, 07/03/2006, n. 65, pag. 23.

5. AIUTI DI STATO E AGEVOLAZIONI FISCALI

Il Trattato CE, come si è visto in precedenza, intervenendo in materia di aiuti concessi dagli Stati ha sancito, in via generale, la loro incompatibilità con il mercato comune, nella misura in cui "sotto qualsiasi forma" incidano sugli scambi tra gli Stati membri e ("favorendo talune imprese o talune produzioni") falsino o minaccino di falsare la concorrenza.[40]

In questi termini, misure di carattere fiscale accordate, in via eccezionale rispetto alle principali norme, a vantaggio di determinati soggetti d'imposta, possono concretamente presentare tutti i tratti caratterizzanti l' "aiuto di Stato".

Più specificamente, vista la complessità della stessa nozione di aiuto, è necessario ed essenziale tenere distinta quest'ultima accezione da quella più generale di agevolazione fiscale.

Aiuti e misure fiscali sono, in definitiva, da annoverare entrambi tra i trattamenti di "*favore*" accordati a determinate categorie di soggetti attraverso un intervento pubblico.

E' opportuno, a tal proposito, effettuare alcune fondamentali considerazioni base sulle agevolazioni fiscali al fine di delineare, in tal modo, i tratti differenziali dei due istituti in esame.

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

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

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

Contrariamente, l'agevolazione fiscale si concretizza in un intervento statale volto ad alleviare, alleggerire, particolari soggetti d'imposta dal pagamento di determinati tributi.

---

[40] Cfr. l'art. 87, paragrafo 1, del Trattato di Roma.

In questi termini, è interessante rilevare come l'aiuto, di fatto, non sembra comportare grandi vantaggi per chi lo concede, quanto, piuttosto, considerevoli benefici per chi ne usufruisce.

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

Tra l'altro, la dottrina come anche la giurisprudenza non mancano di evidenziare come, in realtà, questa definizione includa non solo le allocazioni di risorse ad un'impresa, ma anche qualsiasi *sgravio di oneri* che la stessa, di norma, dovrebbe sopportare.[41]

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

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

Le misure fiscali - proposte per agevolare il Mezzogiorno (**esenzione totale IRES ed IRAP per tutte le imprese dislocate in tale parte del territorio**), eliminando l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione - sono, comunque, pienamente giustificate dalla natura ed economia del sistema impositivo dello Stato.

In ultimo, come già rilevato, qualora sussistano le condizioni ed i requisiti precedentemente analizzati, è, comunque, possibile usufruire del regime di deroghe previste dallo stesso art. 87, paragrafi 2 e 3, del Trattato di Roma.

Particolarmente interessanti, sono risultate le problematiche sorte intorno al tema concernente le agevolazioni fiscali delle cooperative italiane. Con decisione **n. 3525**

---

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

del 17 febbraio 2006[42], la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ha chiesto chiarimenti alla Commissione Europea sugli sconti Ires alle cooperative a mutualità prevalente e tassazione dei ristorni ai soci[43]. Il tema è particolarmente scottante per due motivi:

- sia per la riforma che ha coinvolto le cooperative;
- sia perché le decisioni della Commissione europea vincolano, oltre allo Stato nel suo complesso e, quindi, il legislatore, anche i giudici e le pubbliche amministrazioni autorizzati, in caso di contrasto, a disapplicare le leggi nazionali.

La questione, così importante, nasce da un caso banale. Si tratta dell'accertamento di maggior reddito fatto nei confronti di una cooperativa dopo alcune verifiche della guardia di finanza. Veniva contestato ai soci di svolgere attività imprenditoriali in proprio e, quindi, fuori dalle agevolazioni fiscali previste per le cooperative. Anzi, l'Amministrazione Finanziaria aveva asserito come la società fosse una copertura per usufruire dei vantaggi fiscali ed extrafiscali. Così i soci sono ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale la quale ha accolto le loro richieste. Diversa, invece, la decisione dei Giudici d'Appello, secondo i quali non era sufficiente che il contribuente fosse socio e che avesse agito secondo la statuto della società. Il verdetto è cambiato, ancora, di fronte alla Commissione Tributaria Centrale che, come in primo grado, ha sposato la tesi dei contribuenti. Così il Ministero delle Finanze ha presentato ricorso in Cassazione, ricorso che sarà risolto solo dopo i chiarimenti forniti dalla Commissione Europea. La decisione adottata dai giudici di legittimità (n. 3525 del 17 febbraio scorso) sembra confermare che, ormai, il dialogo sulle imposte italiane è destinato a spostarsi, con sempre maggior frequenza, sul piano della compatibilità comunitaria. I giudici di legittimità, partendo dal presupposto che "*i regimi fiscali di favore concessi a determinate imprese o produzioni possono costituire aiuti di Stato*", vogliono sapere se, in riferimento al trattamento tributario delle cooperative "*la Commissione abbia mai emesso*

[42] Cfr. www.dirittogiustizia.it

[43] Secondo la Sez. Tributaria della Suprema Corte «*merita una particolare attenzione il regime fiscale del ristorno ai soci. La relativa disciplina civilistica è attualmente dettata dall'articolo 2545sexies del c.c., il quale prevede che i relativi criteri di distribuzione devono essere determinati dall'atto costitutivo prorzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici*».

decisioni, abbia iniziato procedure di verifica o abbia, comunque, ricevuto esposti o segnalazioni da parte di imprese concorrenti, la cui posizione sul mercato può essere lesa dal regime fiscale di cui sono beneficiarie imprese concorrenti, che realizzino, così, un risparmio fiscale, spesso rilevante" e invitano, pertanto, l'Organismo Comunitario ad esprimere valutazioni "*sull'adeguatezza del sistema dei controlli per garantire il rispetto del perseguimento dei fini di mutualità, che costituiscono la* ***giustificazione delle diverse forme di agevolazione, tenuto conto della assai rilevante presenza delle imprese cooperative in diversi settori del mercato***".

In sintesi, quattro sono gli aspetti in merito ai quali la Suprema Corte richiede informazioni alla Commissione:

- **qualificabilità come aiuti di Stato** di misure di agevolazione fiscale disposte a favore di società cooperative;
- **determinazioni assunte dalla Commissione sulle misure fiscali agevolative nei confronti di società cooperative in ogni settore di attività** (compresa quella bancaria), misure comprese tra quelle sopra elencate ovvero altre che siano state portate a conoscenza della Commissione;
- **elementi per valutare la compatibilità** con le norme in materia di aiuti di Stato degli effetti prodotti nell'ordinamento interno di norme derogatorie del diritto societario e comunitario comune;
- elementi alla luce dei quali valutare la compatibilità con le norme in materia di aiuti di Stato di un regime normativo derogatorio a favore di enti societari in forma cooperativa che non preveda adeguate forme di controllo esterno sulla sussistenza dei requisiti necessari per poter fruire di agevolazioni.

Concludendo il discorso in materia di agevolazioni fiscali, dalle rilevanze analitiche sui principi che presiedono all'istituzione degli aiuti pubblici alle imprese e sulle norme di procedura previste dallo stesso Trattato di Roma, sembra potersi desumere che, al fine di determinare i "limiti di applicabilità" di tale disciplina, è necessario far riferimento a due principali questioni:

- è importante valutare, prima, se, effettivamente, le misure fiscali in esame siano o meno "qualificabili" come "aiuti di Stato".

- qualora le agevolazioni fiscali *de quibus* siano "aiuti di Stato" occorre verificare se le stesse possano rientrare nelle deroghe *ex* art. 87, paragrafi 2 e 3 del Trattato. Sempre la Suprema Corte, **con ordinanza del 15 marzo 2006, n. 5643**, ha, nuovamente, chiamato in causa la Corte Europea ai fini della soluzione di un problema avente ad oggetto i contributi comunitari. In particolare, i giudici europei dovranno decidere se, sulla base dell'articolo 21 del Regolamento CE n. 2082 del 1993, tali contributi possano o meno concorrere a formare la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi. L'art. 21 del Regolamento dispone che "*i pagamenti ai beneficiari finali dei contributi devono essere effettuati senza alcuna detrazione o trattenuta che possa ridurre l'importo dell'aiuto finanziario al quale essi hanno diritto*". Secondo il Fisco tale norma dovrebbe interpretarsi nel senso di vietare solamente le detrazioni o trattenute alla fonte senza avere, successivamente, alcuna ripercussione sulla normativa tributaria interna, secondo la quale, i contributi in conto capitale concorrono alla formazione della base imponibile sia con riguardo alle imposte sui redditi, sia con riguardo all'IRAP; se così non fosse, secondo l'amministrazione Finanziaria, si creerebbe un contrasto con l'art. 87 del Trattato, in quanto l'esenzione fiscale si risolverebbe in un indebito aiuto di Stato del quale gioverebbero solo i destinatari dei contributi comunitari e non quelli dei contributi nazionali[44].

Degna di nota risulta, altresì, la Decisione adottata dalla Commissione Europea, il **7 dicembre 2005 (C(2005)4675)**, con la quale la Commissione ha autorizzato, in base alle regole di concorrenza del Trattato CE, gli incentivi fiscali a favore delle imprese, adottati dall'Italia con il decreto-legge competitività (**14 marzo 2005, n. 35**). Il regime prevede deduzioni dall'imposta italiana sulle attività produttive regionali **(IRAP)** e dovrebbe favorire nuove assunzioni. La Commissione è giunta alla conclusione che le misure soddisfano tutte le condizioni stabilite dal **Regolamento 5 dicembre 2002, n. 2204** relativo all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato a favore dell'occupazione. La misura incoraggia le nuove assunzioni, in particolare nelle aree assistite del Mezzogiorno, dove il tasso di disoccupazione è ancora elevato rispetto ad altre regioni d'Italia. Inoltre, la Commissione ritiene che le

[44] Cfr. Italia Oggi di mercoledì, 21 marzo 2006, pag. 37.

eventuali conseguenze negative sugli scambi e sulla concorrenza siano proporzionate e necessarie per raggiungere gli obiettivi del regime. La misura è volta a favorire nuove assunzioni riducendo i costi del lavoro a carico delle imprese, tramite le deduzioni IRAP, in particolare nelle regioni meridionali in cui il tasso di disoccupazione è ancora relativamente elevato rispetto ad altre regioni italiane. La misura è composta di due parti. In primo luogo, la deduzione si applica su tutto il territorio italiano alle società di tutte le dimensioni operanti in qualsiasi settore economico, che creano occupazione (per ciascuno dei periodi di imposta 2005-2008). In secondo luogo, le imprese che operano nelle aree assistite possono fruire di maggiori deduzioni (trattasi delle zone del Mezzogiorno, cioè, delle regioni ove il tenore di vita è anormalmente basso, oppure si ha una grave forma di sottoccupazione, come recita l'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato e delle regioni in cui l'aiuto è destinato ad agevolarne lo sviluppo, sempre che non alteri le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune, come prevede l'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del trattato). Per il calcolo dell'incremento occupazionale netto, la misura considera soltanto i contratti a tempo indeterminato, garantendo così che i posti di lavoro creati siano mantenuti stabilmente per un periodo ragionevolmente lungo. La diminuzione complessiva per il gettito fiscale è stimata a 471 milioni di Euro per la deduzione generale, e a 846 milioni per l'ulteriore deduzione nelle aree assistite.

Con la circolare n. 7/E del 13 Febbraio 2006, l'Agenzia delle Entrate ha fatto il punto della situazione sull'agevolazione IRAP spettante a società, enti, persone fisiche e produttori agricoli che, per ciascuno dei periodi di imposta 2005-2008, incrementano la base occupazionale rispetto a quella conteggiata al 31 dicembre 2004. Il Provvedimento, nel fornire utili chiarimenti in merito alle norme agevolative relative all'Irap, ha, altresì, affermato che la deduzione Irap per l'incremento occupazionale di cui all'art. 11, comma 4 quater, del decreto legislativo n. 446/1997, non va effettuata solo nel periodo di imposta dell'assunzione ma anche nei successivi fino al 2008, a meno che non vi sia la cessazione del rapporto di lavoro del soggetto che l'ha generata.

6. PIANO D'AZIONE NEL SETTORE DEGLI AIUTI DI STATO. PRIMO "*SI*" EUROPEO ALLA FISCALITÀ DI VANTAGGIO PER LE AREE MENO SVILUPPATE

La Commissione Europea ha presentato un piano di azione nel settore degli aiuti di Stato, con il quale è stato dato il via ad un'esaustiva riforma della politica degli aiuti di Stato, che verrà realizzata in cinque anni, dal **2005 al 2009**.

La riforma mira, in particolare, ad incoraggiare gli Stati membri e a contribuire al conseguimento degli obiettivi della strategia di Lisbona . La nuova politica degli aiuti di Stato consentirà agli Stati membri di rivolgere il sostegno pubblico al miglioramento della competitività dell'industria europea e alla creazione di posti di lavoro a lungo termine. La riforma mira, inoltre, a razionalizzare e a semplificare le procedure, in modo da garantire agli Stati membri un quadro chiaro e prevedibile in materia di aiuti di Stato. Il controllo degli aiuti di Stato, che è parte integrante della politica di concorrenza comunitaria, contribuisce al mantenimento di mercati concorrenziali.

- GLI ORIENTAMENTI CONTENUTI NEL PIANO D'AZIONE -

La riforma della politica degli aiuti di Stato si presenta completa e coerente. Il piano d'azione illustra gli orientamenti che devono guidare la riforma e che saranno applicati ai diversi strumenti di attuazione della riforma.

- **Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati:** l'obiettivo è orientare gli aiuti di Stato verso quelle attività che i mercati non sono disposti a finanziare o verso attività che contribuiscono alla crescita, alla competitività o alla creazione di posti di lavoro a lungo termine. Tuttavia, il conseguimento di questo obiettivo è, in parte, subordinato ad un approccio economico più preciso.
- **Un approccio economico più preciso:** si tratta di chiarire le ragioni per le quali, senza l'intervento pubblico, il mercato non riesca a raggiungere risultati ottimali, o perché vi è un "un fallimento del mercato" o perché il mercato genera disuguaglianze sociali o regionali che occorre correggere. Bisogna, perciò, valutare più attentamente se gli aiuti di Stato siano giustificati, se costituiscano la

soluzione più idonea, e in che modo debbano essere attuati senza falsare la concorrenza in misura contraria al comune interesse. Questo approccio consentirà di facilitare e di accelerare l'autorizzazione degli aiuti che incidono in misura minore sulla concorrenza e, in parallelo, di concentrare l'attenzione sugli aiuti che possono determinare distorsioni più gravi della concorrenza.

- **Procedure più efficaci, una migliore attuazione, una maggiore prevedibilità e un'accresciuta trasparenza:** il miglioramento delle norme sugli aiuti di Stato richiederà procedure più efficaci e più trasparenti, l'estensione del campo d'applicazione delle esenzioni per categoria, la riduzione del numero degli aiuti soggetti a notificazione, l'accelerazione delle decisioni, norme procedurali adeguate ad un'Unione europea allargata. Ne risulteranno una maggiore certezza giuridica e una semplificazione dei compiti amministrativi della Commissione europea e degli Stati membri. Inoltre, grazie alla maggiore trasparenza, le imprese, gli specialisti della concorrenza, i consumatori e il grande pubblico potranno più facilmente intervenire contro gli aiuti incompatibili, in particolare dinanzi ai giudici nazionali.

La Commissione, in data **8 giugno 2005**, ha deciso, conformemente al disposto dell'articolo 262 del Trattato che istituisce la Comunità Europea, di consultare **il Comitato economico e sociale europeo** in merito al documento di consultazione intitolato: *"Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato - Aiuti di Stato meno numerosi ma più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009*. In data 14 dicembre 2005, il Comitato Economico e Sociale Europeo ha adottato parere favorevole evidenziando, soprattutto, che il progetto di riforma della disciplina comunitaria degli aiuti dovrebbe essenzialmente permettere:

a) un maggior coinvolgimento istituzionale dei vari soggetti interessati, a cominciare dalle imprese, nei processi decisionali e attuativi delle politiche;

b) un adattamento delle regole esistenti alle nuove sfide, per sostenere gli obiettivi della strategia di Lisbona ed aumentarne i benefici per i cittadini;

c) la creazione di strumenti specifici, per stimolare la crescita dimensionale delle imprese, permettendo incentivi adeguati;

d) l'adozione di nuove regole per gli aiuti statali all'innovazione;

e) condizioni più chiare per la concessione di aiuti fiscali, rivedendo gli inquadramenti relativi alle misure di aiuto attraverso la "**fiscalità di vantaggio**", per offrire maggiori garanzie alle aree sfavorite, tramite uno strumento attraente, semplice e di impatto limitato sulla concorrenza;

f) l'introduzione di meccanismi di valutazione ex post e di un monitoraggio sull'efficacia economica delle misure, che prendano in considerazione la loro validità in relazione al funzionamento del mercato interno;

g) una maggiore cooperazione internazionale per poter coordinare la politica comunitaria con quelle dei paesi terzi, specie di quelli i cui ordinamenti non prevedono alcun limite in materia di aiuti di Stato.

La Commissione per gli affari economici e monetari del Parlamento Europeo (durante la votazione sulla riforma degli aiuti di Stato **2005-2009**), varando il rapporto sulla più ampia riforma degli aiuti pubblici, ha previsto la possibilità per gli Stati di applicare, per periodi transitori, forme di **fiscalità di vantaggio**. In data 14 febbraio 2006 il Parlamento Europeo, con Risoluzione (2005/2165(INI)), confermando l'emendamento promosso dalla Commissione Economica, ha dato il via libera al "rapporto Hokmark[45]" che riforma il sistema degli aiuti nell'area comunitaria dell'UE introducendo ufficialmente la fiscalità di vantaggio come metodo di sostegno alle zone meno sviluppate dei paesi comunitari. Più precisamente, in un rapporto sugli aiuti di Stato, gli eurodeputati hanno approvato, **per la prima volta in assoluto**, **un paragrafo dedicato allo strumento agevolativo dedicato alle imprese**. Le zone rientranti nelle aree svantaggiate (si tratta delle zone ricadenti nell'area Obiettivo 1 dove rientra anche l'Italia con le sue **regioni del Mezzogiorno, ossia, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia**), potranno, quindi, beneficiare **di questa forma di fiscalità compensativa**. Spetta ora alla Commissione UE recepire la proposta, ma si tratta di un passo importante per poter introdurre negli Stati membri ciò che gli imprenditori chiedono da tempo. I settori competitivi non hanno bisogno di aiuti di Stato che tendono solo a sostenere comparti e imprese deboli e a frenare lo sviluppo, ma è necessaria l'introduzione, nelle legislazioni nazionali, di strumenti che favoriscano la crescita economica,

[45] Dal nome del deputato tedesco **Gunnar Hokmark**.

come la fiscalità di vantaggio, da tempo invocata dagli imprenditori meridionali per consentire il rilancio del Mezzogiorno d'Italia. Con il via libera del Parlamento Europeo sulla riforma degli aiuti di Stato – che rientra nella più ampia opera di riforma della politica della concorrenza in atto a Bruxelles – l'obiettivo è quello di ridurre il numero di aiuti garantendone un uso più appropriato. Il Parlamento Europeo, varando il rapporto sulla più ampia riforma in materia di Aiuti di Stato – giudicata troppo burocratica e poco trasparente – sostiene l'opportunità di intervenire nelle aree in ritardo di sviluppo anche con l'introduzione di condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni. Si tratta, insomma, di permettere agli Stati membri di applicare, per periodi transitori, forme di fiscalità di vantaggio che si traduca in una riduzione delle tasse per chi investe nelle zone meno sviluppate, in un aumento degli insediamenti produttivi in tali aree con conseguente incremento del gettito complessivo che andrà a compensare la diminuzione di alcune aliquote fiscali[46] . Secondo Strasburgo, le attuali pratiche e procedure in materia di aiuti di Stato presentano carenze e sono troppo burocratiche ed è per tale motivo che gli aiuti dovrebbero avere sempre obiettivi chiaramente definiti, essere proporzionati e, soprattutto, temporanei. Naturalmente, è richiesta una rete più fitta di organi di controllo per assicurare una concorrenza equa e trasparenza, nonché per evitare discriminazioni. A tal proposito risulta interessante quanto affermato dalle SS.UU con sentenza n. 4511, depositata il primo marzo 2006 relativamente al cattivo uso dei fondi comunitari. I giudici di legittimità hanno affermato che l'imprenditore privato che abbia intascato e mal gestito è tenuto a presentarsi dinanzi al giudice contabile per discutere di una doppia lesione, ossia:

a) lesione che colpisce la Pubblica Amministrazione;

b) lesione alla concorrenza.

Il massimo collegio di piazza Cavour ricorda che il "*baricentro*" che aiuta a decidere l'assegnazione di una causa al giudice ordinario, piuttosto che a quello contabile, "*si è spostato dalla qualità del soggetto (che può ben essere un privato od un ente pubblico non economico) alla natura del danno e degli scopi perseguiti"*. Ciò vuol dire che qualora il privato "*incida negativamente sul modo d'essere del programma*

[46] Cfr. Europa e Mediterraneo, n. 3 del 15/02/2006.

imposto dalla Pubblica Amministrazione, alla cui realizzazione egli è chiamato a partecipare con l'atto di concessione del contributo, e l'incidenza sia tale da determinare uno sviamento dalle finalità perseguite, egli realizza un danno per l'ente pubblico (anche sotto il mero profilo di sottrarre ad altre imprese il finanziamento che avrebbe potuto portare alla realizzazione del piano così come concretizzato ed approvato dall'ente pubblico con il concorso dello stesso imprenditore) di cui deve rispondere dinanzi al giudice contabile". La Suprema Corte individua il danneggiato nella Regione, riconoscendole di dettare in maniera tassativa le modalità di partecipazione ai programmi di aiuti comunitari.

7. GLI AIUTI DI STATO A FINALITÀ REGIONALE

Sono quegli aiuti che vengono concessi, a mezzo di leggi statali o regionali, al fine di favorire lo sviluppo delle regioni o parti di regioni c.d. svantaggiate del territorio comunitario, essenzialmente attraverso incentivi agli investimenti iniziali delle imprese o più raramente tramite l'erogazione di aiuti al funzionamento. In relazione al loro differente grado di sviluppo, esistono due categorie di regioni ammissibili a tali aiuti, dette zone in deroga, a cui corrispondono differenti massimali di aiuto:

- **regioni con gravi ritardi nello sviluppo economico o con forte disoccupazione** (**zone art. 87.3.a**); si tratta delle regioni ricadenti nell'Obiettivo 1 comunitario, che in Italia corrispondono alle **regioni del Mezzogiorno: Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sardegna e Sicilia**.
- **zone definite in difficoltà strutturale sulla base di indicatori statistici definiti a livello nazionale,** rientranti nel campo di applicazione **dell'art. 87.3.c.** Tali zone coincidono in misura prevalente con le aree eleggibili all'obiettivo 2 comunitario, che in Italia corrispondono alle regioni del Centro-Nord, oltre all'Abruzzo e al Molise.

Al fine di fornire un quadro complessivo delle zone che possono beneficiare di questa tipologia di aiuti, la Commissione adotta, per un periodo corrispondente al ciclo di programmazione dei Fondi strutturali, la cd. "*carta degli aiuti regionali*", contenente:

- l'elenco delle regioni di uno Stato membro ammesse a beneficiare delle deroghe di cui all'art. **87.3.a) e c)**, in cui possono essere concessi alle imprese aiuti pubblici agli investimenti, sia nazionali che comunitari;
- i massimali d'intensità degli aiuti autorizzati per ciascuna regione dalla Commissione.

Di norma l'aiuto regionale ha ad oggetto un investimento iniziale dell'impresa (ad es. per la creazione di un nuovo stabilimento o per l'ampliamento di uno stabilimento esistente) o la creazione di posti di lavoro connessa con l'investimento stesso.

Orbene, in linea generale, gli aiuti regionali tendono a promuovere lo sviluppo di regioni sfavorite o in declino, con interventi che hanno soprattutto lo scopo di

incanalare, verso queste regioni, nuovi investimenti, potenziarvi le strutture produttive e compensare gli oneri aggiuntivi che le imprese devono sopportare a causa della loro localizzazione periferica.

In data 21 dicembre 2005, la Commissione Europea ha reso note le sue linee guida in materia di aiuti di Stato a finalità regionale a sostegno delle regioni Europee più povere. Più precisamente, la Commissione Europea ha adottato i nuovi orientamenti per gli aiuti a finalità regionale, che si applicheranno dal **2007 al 2013**, in contemporanea con il prossimo periodo di programmazione dei fondi strutturali UE. Gli aiuti di Stato, intesi a promuovere lo sviluppo delle regioni più povere, comprendono sovvenzioni dirette per gli investimenti e agevolazioni fiscali a favore delle imprese. Gli orientamenti definiscono le norme per la concessione, in particolare per scegliere le regioni ammissibili e per determinare l'entità massima consentita per tali aiuti a finalità regionale. Secondo la politica comunitaria di coesione - e in risposta alle richieste del Consiglio europeo di concedere meno aiuti e di scegliere meglio i beneficiari - i nuovi orientamenti stabiliscono che gli aiuti a finalità regionale siano destinati alle regioni più depresse dell'Unione a 25 membri, tenendo conto anche dell'esigenza di potenziare la competitività e di consentire un'agevole transizione. Neelie Kroes, commissario europeo, responsabile della concorrenza, ha dichiarato: "*Gli orientamenti stabiliscono un equo equilibrio tra i diversi interessi presenti, favoriscono i nostri obiettivi di coesione e contribuiscono a incentrare il piano di azione per gli aiuti di Stato su aiuti ridotti ma meglio attribuiti. Sono lieta che ci sia stato possibile completare il nostro esame in tempo perché gli Stati membri preparino le loro strategie di sviluppo regionale per il periodo 2007 2013*". Le regioni più periferiche dell'UE, a causa degli svantaggi specifici che esse subiscono, sono considerate svantaggiate ai sensi **dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a),** indipendentemente dal loro Pil. Sono previste disposizioni di transizione fino al 2010 per le regioni che subiranno le massime riduzioni dei tassi di aiuto e fino al 2008 per le regioni che non saranno più ammissibili in base ai nuovi orientamenti. In tutte le zone assistite, si potranno aumentare i tassi degli aiuti del 20% - se sono concessi a piccole imprese - e del 10% se sono concessi a medie imprese. Sarà consentita una nuova formula di aiuti, intesi a promuovere il

costituirsi d'imprese nelle zone assistite, che si applicherà alle fasi di avvio e di espansione di piccole imprese per i primi cinque anni di attività. È prevista anche una nuova formula di aiuti al funzionamento, per contrastare l'esodo demografico dalle zone meno popolate. Inoltre, sono state semplificate le norme per la concessione di aiuti al funzionamento nelle regioni più periferiche. I nuovi orientamenti della Commissione rivoluzionano la geografia europea degli aiuti a finalità regionale. Cambiano, infatti, i territori agevolabili e l'intensità degli aiuti concedibili, anche per rispettare i nuovi assetti politici e la composizione a 25 Stati (dal 2007 a 27) dell'Unione europea. Rispetto al passato - e in termini complessivi - questo significa una ridistribuzione degli aiuti dalle Regioni più ricche a quelle più svantaggiate. Tali orientamenti, sono stati accolti dal Parlamento Europeo (**Risoluzione del 14.02.2006 richiamata al paragrafo 6 del presente lavoro**) con favore; più precisamente si legge, nella Risoluzione cit., al par. 36 quanto segue: «*Il Parlamento Europeo […] si compiace degli orientamenti della Commissione sugli aiuti regionali nazionali per il periodo 2007-2013 ; sottolinea che la politica degli aiuti regionali deve attribuire una maggiore importanza ai criteri territoriali, in modo da operare una distinzione fra aree geografiche dell'Unione europea con una solida economia, aree colpite dalle difficoltà della riconversione industriale e aree con svantaggi naturali permanenti; reputa che le politiche di coesione e quelle degli aiuti di Stato siano complementari perchè queste ultime si sono dimostrate un efficace strumento sulla via verso un'effettiva convergenza dei redditi delle varie regioni dell'Unione europea*».

8. COMPATIBILITÀ DELLE NORME NAZIONALI SUI CONDONI CON LA NORMATIVA EUROPEA IN MATERIA DI AIUTI DI STATO

A) CONDONO DEI CREDITI AGRICOLI

In data 01/03/2006, il Senato ha dato il via libera al Decreto Legge n. 2 del 10/01/2006 sulle misure urgenti in agricoltura il quale – prima che venisse rinviato alla Camera, dal Capo dello Stato, per mancata copertura della sanatoria – conteneva anche la sanatoria degli arretrati Inps. Nel Decreto legge – sempre nella sua formulazione iniziale - hanno trovato spazio le misure predisposte dal Governo Italiano sull'emergenza aviaria e le modifiche alla copertura finanziaria del condono agricolo. Più precisamente, tra i punti più significativi trattati dal Governo vale la pena evidenziarne alcuni.

- **Aliquote contributive degli operai agricoli (art. 1, comma 1).** Il primo comma dell'art. 1 del Decreto, prevede la sospensione, per il triennio 2006 – 2008, degli aumenti di aliquota contributiva per gli operai agricoli a tempo determinato e indeterminato, previsti dai commi 1 e 2 dell'art. 3 del D. Lgs. del 16 aprile 1997, n. 146.
- **Agevolazioni contributive per i datori agricoli nelle aree svantaggiate** (**articolo 1, comma 2**). Agevolazioni contributive più vantaggiose nel triennio 2006-2008, per i datori di lavoro agricolo di zone svantaggiate o particolarmente svantaggiate. In pratica, nei territori montani, particolarmente svantaggiati, lo sgravio contributivo spetta nella misura del **75% dei contributi a carico del datore di lavoro** (dunque la quota da versare sarà del 25%, quindi più bassa rispetto alla quota del 30% attuale). Nelle zone agricole svantaggiate (aree obiettivo 1del Regolamento Ce 1260/1999 e nei territori dei Comuni di Abruzzo, Molise e Basilicata) lo sgravio contributivo compete nella misura del **68%** (la quota da versare, dunque, sarà del 32%, notevolmente più bassa rispetto al 60% attuale).
- **Condono previdenziale agricolo (articolo 1, dal terzo al sesto comma)[47].** Il Decreto prevede la possibilità, per i debitori del settore agricolo di contributi

[47] Dal testo è stato stralciato il condono agricolo, colpito dai rilievi del Capo dello Stato che ha rinviato il decreto alle Camere per mancata copertura della sanatoria.

previdenziali ed assistenziali obbligatori, di regolarizzare la propria posizione, senza maggiorazioni di mora e sanzioni civili, con la possibilità di rateizzare il dovuto in anni 25, con periodicità semestrale. I commi quinto e sesto prevedono l'entrata in vigore delle norme sul condono agricolo solo dopo l'emanazione di un DPCM emanato a seguito **di una positiva verifica da parte della Commissione Europea.** Entro 90 gg. Da quest'ultimo DPCM i debitori saranno informati che entro 120 gg. potranno aderire al condono, versando il 2% delle somme dovute; un' ulteriore rata (pari all'8%) sarà versata nei successivi sei mesi e, comunque, entro il 20 dicembre 2006, mentre il residuo sarà versato in rate semestrali di uguale importo entro il 31 dicembre 2030.

Il Presidente della Commissione Bilancio del Senato, Antonio Azzollini, ha affermato che l'obiettivo principale è quello di dare competitività e sviluppo all'agricoltura e alla pesca con una misura strutturale che permetta, soprattutto, l'emersione di tante imprese che, ancora oggi, incontrano serie difficoltà ad adempiere ai propri impegni[48].

A seguito dell'approvazione (avvenuta, come detto, il primo marzo 2006) da parte del Senato del decreto agricolo, quest'ultimo è stato oggetto, però, di ulteriori modifiche. Più precisamente, dal testo è stato stralciato il condono agricolo, colpito dai rilievi del Capo dello Stato che ha rinviato il decreto alle Camere per mancata copertura della sanatoria. Nel testo, approvato definitivamente dalla Camera l'8 marzo 2006, restano, dunque, le norme su emergenza aviaria, agevolazioni contributive per i datori agricoli di zone svantaggiate, interventi sulla pesca e sulla fiscalità d'impresa. Dopo i pesanti rilievi lo schema di copertura era stato rimodulato e la sanatoria previdenziale era stata subordinata al sì di Bruxelles e alla sostituzione dei crediti agricoli contenuti nelle cartolarizzazioni Inps con nuovi crediti. Il Ministero dell'Economia ha chiesto lo stralcio della sanatoria dal decreto agricolo. La sanatoria, infatti, aveva un forte impatto sulle cartolarizzazioni: i crediti agricoli oggetto del condono, infatti, sono stati quasi tutti ceduti dall'Inps alla società Scci SpA, che li ha utilizzati in sei operazioni di cartolarizzazione. In base alle norme sul condono agricolo l'Istituto di previdenza avrebbe dovuto rimborsare i crediti

[48] Cfr. Economia e Finanza di venerdì, 03/03/2006, pag. 22.

condonati a Scci spa, saldando anche interessi e spese, con notevole aggravio per le casse dell'Istituto. L'operazione di concambio studiata dal Tesoro avrebbe, comunque, rallentato l'avvio della cartolarizzazione "Inps" e il gettito destinato al debito pubblico. Fra le novità approvate con l'emendamento al Senato restano sospesi fino al 30 giugno 2005 i giudizi pendenti e le procedure di riscossione e recupero dei carichi contributivi pendenti. Nel pacchetto "agricolo" sono contenute moltissime altre misure: diventano più vantaggiose le agevolazioni contributive per i datori di lavoro agricolo di aree svantaggiate, viene sospeso l'allineamento agli altri settori produttivi delle aliquote contributive degli operai agricoli, si rafforza il contrasto alle frodi agroalimentari. Novità anche sulla cessione di partecipazioni: la modifica alla Finanziaria per il 2006 dovrebbe portare maggiori entrate che affluiranno al Fondo per interventi strutturali di politica economica.

B) <u>CONDONI IVA</u> (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO)

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) costituisce un elemento portante della fiscalità europea. In virtù della rilevanza di tale tributo, le condotte di evasione o elusione possono minare significativamente gli introiti erariali e quelli dell'Unione Europea, destinataria, quest'ultima, di una parte del gettito di questo tributo.

Un tema al quale la Commissione Europea ha recentemente dedicato attenzione è stato quello del nostro **<u>condono fiscale</u>** varato dalla Finanziaria 2003: con il documento del 13 ottobre 2004, è stato, infatti, contestato all'Italia di aver rinunciato al potere-dovere di accertamento, accettando il pagamento forfetario previsto per il condono tombale. Ciò che la Commissione Europea ha censurato al Governo Italiano è stato, non solo, il mancato introito del gettito della quota di IVA, destinata alle casse comunitarie (una parte del gettito IVA, per quanto piccola, è, infatti, destinata alle casse dell'Unione), ma, soprattutto, la possibilità di una distorsione della concorrenza derivante dal mancato pagamento dell'IVA da parte delle imprese italiane, rispetto a quelle che, in Italia e in Europa, non hanno beneficiato dei condoni. La Commissione Europea contesta all'Italia di aver infranto gli obblighi imposti dalla legislazione comunitaria e, più precisamente, dalla Sesta Direttiva IVA del 17 maggio 1977 (Direttiva n. 77/388/CEE, artt. 2 e 22) asserendo che il corretto funzionamento del sistema IVA viene falsato nella misura in cui si esclude a priori

che lo Stato faccia il possibile affinché tutte le operazioni tassabili vengano assoggettate ad imposta. Tale comportamento, secondo l'esecutivo europeo, provoca distorsioni alla concorrenza, in quanto il principio di neutralità fiscale esclude che operatori economici, per le stesse operazioni, siano trattati diversamente in materia di riscossione IVA. Le conseguenze derivanti dall'eventuale qualificazione del condono come aiuto di Stato, distorsivo della concorrenza tra imprese, sarebbero particolarmente gravi. Innanzitutto, il primo pensiero va ai contribuenti che hanno aderito al condono; infatti, l'adesione ai condoni non è stata oggetto di preventiva approvazione da parte della Commissione: la naturale conseguenza derivante dall'aiuto unilateralmente attuato senza alcuna approvazione della Commissione è, infatti, il suo recupero presso il destinatario. E' ormai ufficiale il deposito alla Corte di Giustizia, da parte della Commissione Europea, del ricorso contro l'Italia[49] sui provvedimenti di sanatoria varati con la Legge Finanziaria 2003. In tale ricorso la Commissione ha ribadito l'accusa di fondo che aveva avanzato nel corso di tutta la procedura d'infrazione, avviata con una lettera di messa in mora il 16 dicembre 2003. Più precisamente, si ribadisce come il Governo Italiano, rinunciando all'accertamento di operazioni imponibili effettuate nei periodi d'imposta dal 1997 al 2001, abbia infranto gli obblighi previsti dalla Sesta direttiva IVA (n. 77/388, artt. 2 e 22). Infatti, secondo la Commissione, la rinuncia preventiva, indiscriminata e generalizzata, dell'Erario Italiano all'attività di accertamento è andata oltre quelli che sono i margini di manovra lasciati agli Stati nell'organizzazione delle attività di riscossione. L'Organo esecutivo dell'UE, parla addirittura di "*sganciamento radicale fra debito d'imposta calcolato secondo le regole ordinarie*" e "*il quantum da versare per aderire al condono tombale*"[50]. Quanto ai contribuenti, che grazie al condono hanno potuto pagare solo un importo minimo (a differenza di soggetti di altri paese dell'Unione Europea che è stato sottoposto al pagamento dell'imposta piena), un'eventuale condanna della Corte di Giustizia potrebbe comportare per lo Stato Italiano l'obbligo di riaprire i termini per far presentare dichiarazioni integrative da parte dei beneficiari dei condoni, in modo

[49] Ricorso protocollato con il numero C-132/06, Cfr. Sole24Ore di venerdì 10 marzo 2006, n. 68, pag. 25.
[50] Cfr. il Sole24Ore di sabato 11 marzo 2006, n. 69, pag. 23.

da riscuotere tutta la parte di IVA non pagata. C'è da rilevare, però, la presa di coscienza da parte della Commissione europea dei dati Italiani che proverebbero nell'anno 2003 la contabilizzazione, tra gli introiti IVA, di parte del flusso di entrate determinato dai condoni con conseguente riduzione del sospetto di un eventuale danno alle casse comunitarie. Bisogna, ora, vedere se il Governo Italiano possa difendersi di fronte alla Corte di Giustizia utilizzando la teoria della Corte Costituzionale (172/86), secondo la quale il condono è un istituto meramente procedimentale, che prescinderebbe dal profilo sostanziale, giustificato dalla necessità di procurare altre entrate e ridurre il contenzioso tributario[51].

[51] Cfr. nota 26.

9. RIFLESSIONI CONCLUSIVE. LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO SECONDO L'AVVOCATO GENERALE GEELHOED

Il nodo dei vincoli comunitari all'autonomia fiscale locale, con particolare riferimento al divieto di aiuti statali che avvantaggiano imprese stabilite a livello regionale, non è stato ancora sciolto dalla giurisdizione comunitaria. La Commissione ha più volte stabilito l'incompatibilità delle riduzioni locali delle imposte erariali sulle società con le regole in materia di aiuti statali, perché norme territorialmente selettive. Alla luce del contesto delineato nel presente lavoro, bisogna valutare se interventi pubblici volti a riequilibrare situazioni interne caratterizzate da rilevanti squilibri economico-sociali di carattere territoriale, non possano considerarsi al di fuori dei divieti comunitari degli aiuti di Stato. Alcuni degli strumenti da adottare per rilanciare il Sud sono già noti, altri invece potrebbero costituire interventi innovativi. Tra i primi certamente va annoverato il grande sforzo finora fatto per il completamento delle infrastrutture. L'altra linea di intervento è, indubbiamente, quella della fiscalità di vantaggio o meglio compensativa di una serie di handicap dei quali soffre il territorio. Di fronte al perdurante divario, ancora oggi esistente, tra Nord e Sud Italia, l'unico rimedio proponibile per superare tale disagio è rappresentato dall'adozione, per le zone del Sud, di una fiscalità di vantaggio o compensativa capace di sanare qualsiasi forma di squilibrio tra regioni più sviluppate e regioni più arretrate. L'obiettivo di aprire il negoziato con l'Unione Europea, volto a far approvare interventi di fiscalità di vantaggio nelle regioni del Mezzogiorno, ha di recente registrato importanti novità in sede comunitaria che, indubbiamente, possono contribuire ad individuare nuove ed utili possibilità di successo. Degne di nota risultano, infatti, le conclusioni depositate dall'Avvocato generale Geelhoed (**causa C-88/03) in data 20 ottobre 2005** con le quali, bocciando gli aiuti alle Azzorre, questi ha indicato la strada percorribile per procedere ad un prelievo locale compatibile nei casi in cui la riduzione dell'imposta non sia selettiva ma vincolata a precisi parametri. Più precisamente, la questione dibattuta riguardava l'incompatibilità con il diritto comunitario della riduzione dell'imposta sulle società stabilite nella regione portoghese delle Azzorre. La Commissione Europea nel 2002 (con decisione dell'11 dicembre 2002) ha bocciato la riduzione di aliquota

dell'imposta portoghese sulle società riconosciuta alle imprese stabilite nelle Azzorre. Contro tale decisione, il Portogallo ha fatto ricorso presso la Corte di Giustizia chiedendo di precisare in quali circostanze le variazioni dell'aliquota d'imposta sul reddito, applicabili a una regione autonoma di uno Stato membro, ricadono nella definizione di aiuto. Secondo la Commissione le riduzioni locali dell'imposta sulle imprese falsano la concorrenza e gli scambi tra Stati membri, tenuto conto che l'ambito di applicazione ristretto della misura favorisce solo le imprese ivi stabilite. Il Portogallo sostiene sbagliata la valutazione della nozione di aiuto in quanto prende come contesto di riferimento la totalità del territorio portoghese, mentre le riduzioni fiscali in questione derivano dall'esercizio del potere legislativo delle Azzorre. Applicandosi a tutti gli operatori economici ivi stabiliti, tali riduzioni non favorirebbero certe imprese e non sarebbero **selettive**. La questione appena esposta ha assunto grande importanza, non solo in Italia, dove si cerca di far decollare la fiscalità di vantaggio per il Sud, ma nel più vasto quadro di devoluzione dei poteri tributari in favore di alcune Regioni all'interno degli Stati membri. Innanzitutto si pone il problema del limite tra la normativa sugli aiuti di Stato e la competenza esclusiva degli Stati UE in materia di fiscalità diretta, sempre che le misure statali non falsino la concorrenza tra imprese. Nelle sue conclusioni l'Avvocato generale, pur chiedendo alla Corte di respingere le tesi formulate dal Portogallo, ha fornito spunti interessanti per comprendere meglio quando un beneficio fiscale debba essere inquadrato come aiuto di Stato, tenuto conto, sempre, del concetto di selettività. In particolare, qualora si prendesse come ambito di riferimento l'intero territorio nazionale, così come affermato dalla Commissione, tutte le variazioni d'imposta, la cui applicazione fosse limitata a una porzione geografica del territorio di uno Stato membro, si qualificherebbero come "geograficamente selettive" e sarebbero aiuti statali. **Se si prendesse a riferimento la giurisdizione in cui si applicano le variazioni, queste ultime non sarebbero selettive, poiché applicabili a tutte le imprese soggette alla stessa. In questa seconda ipotesi, lo strumento per ridurre le distorsioni della concorrenza sarebbe l'armonizzazione delle disposizioni degli Stati membri aventi incidenza**

diretta sul funzionamento del mercato comune e non la proibizione degli aiuti statali.

Partendo da quest'ultima soluzione, emerge l'artificiale distinzione tra sistemi fiscali caratterizzati da autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria e sistemi sprovvisti d'autonomia finanziaria. Anche se l'aliquota d'imposta ridotta, applicabile nella regione interessata, venisse compensata da sovvenzioni o contributi del governo centrale, con conseguenze economiche non interamente gravanti sulla regione, **questa sarebbe una scelta di finanza pubblica che nulla ha a vedere con la nozione giuridica di aiuto alle imprese**. La questione è, piuttosto, quella di distinguere tra sistemi ad effettiva autonomia locale (a fiscalità decentrata) e sistemi erariali deconcentrati.

L'Avvocato generale offre, però, anche un chiarimento importante. Egli considera che nel caso in cui gli enti territoriali stabiliscano autonomamente l'aliquota d'imposta nella loro giurisdizione, con riferimento o meno all'aliquota d'imposta nazionale, le riduzioni adottate nelle rispettive giurisdizioni non sarebbero selettive, anche qualora una Regione locale adottasse aliquote più basse rispetto a tutte le altre. **Per l'Avvocato, se ciascuna Regione è libera di fissare l'aliquota d'imposta, applicabile nel suo territorio, indipendentemente dal governo centrale, non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento per l'accertamento della selettività**.

Sarebbe artificioso individuare un'aliquota nazionale cui comparare l'aliquota applicabile nella regione. L'essenza della selettività in campo fiscale consiste nel fatto che una misura costituisce un'eccezione al sistema tributario generale. L'idea d'eccezione locale ha senso, dal punto di vista concettuale, solo qualora si possa stabilire una regola di portata nazionale, cosa che risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta.

Queste osservazioni chiariscono la relazione tra divieto di porre in essere aiuti statali e autonomia fiscale che s'ispiri in tutto o parzialmente al modello competitivo. Nell'esperienza IRAP, il principio sviluppato dall'Avvocato generale giustifica certe differenze di tassazione effettiva a livello locale. Ai sensi del D.Lgs. del 15.12.1997

n. 446, non solo le Regioni possono variare in più o in meno l'aliquota del 4,25% fino a un punto percentuale, ma il peso della riduzione d'aliquota regionale incide in relazione a una base imponibile più o meno larga in relazione al valore della produzione prodotta nel territorio di ciascuna regione (articolo 4). Questo corrisponde all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale impiegato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione. Tenuto conto del variare dell'IRAP a livello regionale, non è possibile determinare un'aliquota effettiva nazionale cui comparare quella particolare applicabile all'interno della regione e pertanto qualsiasi riduzione regionale IRAP derivante dall'applicazione di queste disposizioni generali non costituirebbe un aiuto statale.

Se la Corte confermasse l'impostazione dell'Avvocato generale, l'Italia si ritroverebbe con un sistema fiscale che favorisce lo sviluppo competitivo locale in modo compatibile con le regole in materia di aiuti di Stato. Si tratterebbe di potenziare queste possibilità di sgravio per attuare l'auspicata fiscalità locale di vantaggio assieme a un meccanismo perequativo rivolto ad assicurare a ciascun ente locale i trasferimenti per compensare la minore capacità fiscale del territorio e assicurare una parità sostanziale di opportunità finanziarie tra governi locali. In altre parole, l'Avvocatura generale prospetta due possibilità:

A) Se la misura di sostegno è decisa dallo Stato per una determinata area, allora, la misura è selettiva (in tale ipotesi, infatti, si attribuisce un vantaggio ad alcuni rispetto ad altri);

B) Se, invece, viene adottata da un Ente Locale (Regione) in forza dei propri poteri, non può parlarsi di selettività (la misura non è mai selettiva quando è adottata da un Ente dotato di autonomia effettiva). In tale ipotesi, inoltre, le riduzioni in parola non possono essere qualificate come selettive neppure qualora una Regione locale adotti aliquote più basse rispetto a tutte le altre.

Secondo l'Avvocatura, se ciascuna Regione è libera di fissare l'aliquota d'imposta applicabile nel suo territorio e, quindi, indipendentemente dal Governo centrale, non ha alcun senso prendere come contesto di riferimento l'intero territorio nazionale ai fini dell'accertamento della selettività.

PARTE TERZA
- IL CASO IRLANDA –

1. AGEVOLAZIONI FISCALI IN IRLANDA

Il modello di sviluppo irlandese presenta delle peculiarità interessanti rispetto agli altri Paesi comunitari. L'Irlanda, infatti, fino al principio degli anni settanta, aveva un tessuto socio economico assimilabile, in gran parte, a quello dell'Italia nell'immediato dopoguerra. Fatta eccezione per la scarsa densità abitativa - che tuttora permane come significativo e triste retaggio delle emigrazioni che nei secoli scorsi privarono il paese di circa i ¾ della popolazione -, l'Irlanda aveva, come l'Italia, un'economia assolutamente elementare, basata sull'agricoltura e sull'allevamento, condotti, peraltro, con criteri tutt'altro che competitivi. Le infrastrutture erano inadeguate e i servizi erogati dallo Stato risultavano insufficienti; mancavano, pertanto, le condizioni necessarie per passare da un'economia pressoché di sussistenza ed essenzialmente rurale a un modello organizzativo più avanzato, capace di sfruttare in modo più razionale le risorse interne, stimolare i consumi e, soprattutto, far circolare danaro. Il governo irlandese affrontò il problema agendo su molteplici fronti. Dal punto di vista fiscale la strategia messa a punto mirava a favorire lo sviluppo delle aziende locali e a incoraggiarne le esportazioni, mediante la previsione di aliquote molto basse, se non addirittura pari allo zero, sui profitti realizzati dalle imprese (*corporation tax rates*). Negli anni '50, infatti, il governo rinunciò alla tassazione degli utili derivanti dalle esportazioni, imprimendo, così, una forte accelerazione alla produzione. Nel 1980 venne introdotta l'aliquota del **10 per cento sui profitti realizzati per l'esercizio**, all'interno del paese, di attività commerciali (*trading activities*). Lo scopo di tale manovra era duplice: non si trattava soltanto di agevolare le imprese nazionali, garantendo loro profitti più alti anche per le attività dirette al solo mercato interno, ma si intendeva, soprattutto, attirare l'attenzione di investitori stranieri che potevano, quindi, beneficiare di una duplice agevolazione, fruendo sia dell'aliquota zero per le esportazioni realizzate in Irlanda, che dell'aliquota agevolata per le attività commerciali svolte all'interno del paese. Inoltre, attirare gli investimenti stranieri

significava non solo un maggior afflusso di valuta, ma soprattutto - e questo era forse l'elemento più apprezzabile in un paese scarsamente industrializzato e poco competitivo - stimolare e accrescere le capacità locali, mediante l'apporto di una tecnologia più avanzata. Con la conseguenza che il livello di occupazione interna crebbe sensibilmente, specie nel settore manifatturiero. Si pensi che circa il 70 per cento dei nuovi assunti lavorava in compagnie straniere. Con l'ingresso nel Mercato comune, l'Irlanda dovette, però, fare i conti con la necessità di non alterare, in maniera eccessiva, le regole della concorrenza. Certo, la particolare situazione sociale ed economica del paese richiedeva sicuramente una doverosa attenuazione delle rigide regole fissate per gli altri Stati membri. Per cui, se fu mal tollerata l'aliquota zero sulle esportazioni, la Comunità europea accettò il mantenimento dell'aliquota del 10 per cento per le attività commerciali e manifatturiere, ma solo sino al 2010. L'ingresso nella Comunità e l'introduzione delle descritte agevolazioni fiscali sono stati decisivi per garantire lo sviluppo del Paese, delle infrastrutture, la ampia scolarizzazione nonché l'acquisizione di conoscenze specifiche in svariati settori. Nel 1989, inoltre, per favorire lo sviluppo di vaste aree localizzate in zone del paese particolarmente depresse e caratterizzate da un forte tasso di disoccupazione, il governo decise di estendere l'aliquota del 10 per cento anche ai servizi finanziari, pur se con oggettive limitazioni, quali l'obbligo per le imprese che intendevano beneficiare di tale agevolazione - la cui durata fu successivamente fissata sino al 2003 - di munirsi di apposita autorizzazione ministeriale. E' chiaro che un regime fiscale così strutturato introduceva notevoli elementi di squilibrio all'interno dell'UE, soprattutto in considerazione della notevole crescita economica conseguita, nel frattempo, dal Paese. Tanto che nel 1998 la Comunità decise di arginare la durata delle agevolazioni introdotte che rivestivano, oggettivamente, il carattere di veri e propri aiuti di stato. Si decise, pertanto, di limitare temporalmente le agevolazioni per le attività finanziarie (sino al 2003) e della cosiddetta *Shannon zone* (sino al 2005). Per le attività commerciali e manifatturiere l'aliquota agevolata del 10 per cento veniva mantenuta sino al 2002, disponendone un esiguo aumento (al 12.50 per cento) a partire dal 2003. Per le restanti attività l'aliquota rimase fissata al 25 per cento. Nonostante questa serie di delimitazioni alle agevolazioni offerte dal

sistema fiscale irlandese, tale modello rimane sicuramente molto appetibile rispetto a quello vigente negli altri Paesi della Comunità, specie con riferimento alle imposte gravanti sulle società. Se solo si pensa che non esiste una definizione giuridica del termine *trading activities* (sono le attività che fruiscono dell'aliquota ridotta del 10 per cento) e che, pertanto, in esse vi possono legittimamente rientrare tutte le attività astrattamente connesse al commercio, è facile intuire che ciò può costituire un'attrattiva per molti. Le scelte poste in essere dall'Amministrazione irlandese sono state sicuramente vincenti: l'Irlanda, in poco tempo, è riuscita a colmare il *gap* economico e tecnologico esistente con gli altri Paesi della Comunità e, anche se non vanta un forte tessuto industriale, ha ampiamente dimostrato di essere in grado di attirare l'attenzione degli investitori stranieri: interesse che permane anche ora che le agevolazioni per le imprese risultano essere sensibilmente più contenute rispetto al passato.

2. IL MODELLO IRLANDESE: UN ESEMPIO DA SEGUIRE PER IL SUD ITALIA

Le considerazioni appena esposte, ci permettono di avere un quadro d'insieme di un paese dove, oggi come oggi, un imprenditore trova parecchie buone ragioni per compiere importanti investimenti. Si sono volutamente evidenziati alcuni elementi sicuramente degni di nota al fine di sottolineare come vi siano molte ragioni valide per giustificare il successo economico irlandese: ingenti infrastrutture già presenti o in via di costruzione, manodopera competente, una efficace burocrazia e soprattutto uno stato attento alle moderne esigenze imprenditoriali. Tutti fattori che risultano, nei vari studi comparativi esaminati, importanti come, e a volte più, il fattore fiscale. Peraltro alla ridotta aliquota fiscale della corporate tax va riconosciuto il grande merito di aver contribuito al primo processo di allocazione delle aziende in terra irlandese. E' infatti innegabile che senza la suddetta aliquota societaria e gli aiuti erogati dall'UE, nonostante l'esistenza di condizioni socio – economiche favorevoli proprie del sistema Irlandese, ben difficilmente le varie multinazionali estere avrebbero inizialmente notato e quindi scelto questo paese come propria sede. La situazione che quindi si viene delineando, è piuttosto quella di un Paese che, forte di un livello di tassazione molto basso, è riuscito non solo ad attrarre nuovi investitori stranieri, ma soprattutto a far si che questi, una volta stabilitisi in Irlanda, vi trovassero tutte le condizioni ideali per dar vita a nuovi processi produttivi. E' dunque legittimo ritenere che oggi, anche a fronte di un aumento delle aliquote, ben difficilmente le numerose aziende se ne potranno andare dall'Irlanda, dal momento che gli indubbi vantaggi fiscali che verrebbero a mancare, sono stati quasi totalmente compensati dalle altre variabili economiche (prima tra tutte l'alta specializzazione raggiunta dai lavoratori irlandesi). Il Governo irlandese può quindi guardare con ottimismo al futuro, senza preoccuparsi eccessivamente di eventuali manovre da parte della U.E. (a maggior regione nell'attuale contesto comunitario, dove si è visto che non sembrano esserci le condizioni per legittimare un intervento in tal senso).

Si sente invocare da più parti l'adozione per le regioni meridionali del modello economico di sviluppo irlandese come rimedio efficace a risolvere gran parte dei

problemi del Sud e lenirne, in modo rilevante, i gravi problemi occupazionali da cui è afflitto. In Irlanda, come già detto, si è passati in pochi anni dalle precedenti condizioni d'arretratezza economica all'attuale situazione che vede questo Paese come quello a maggior tasso di crescita economica europea e contemporaneamente con il più alto incremento in termini di nuova occupazione. Lo sgravio maggiore fiscale è stato, però, per le imprese che hanno visto ridotte le aliquote fiscali applicate dal 43 per cento degli anni '80 al 12,5 per cento in vigore dal 2003. Grazie a questa rilevante riduzione delle imposte, applicata a cittadini e imprese, la disoccupazione è scesa dal 16 al 5 per cento e il reddito pro capite è passato dal 70 per cento della media europea a oltre il 90. Con i maggiori redditi derivanti dai considerevoli investimenti attirati da queste misure, in Irlanda si è avuta anche una notevole riduzione del rapporto debito pubblico-Pil. Il Ministro della Difesa, Antonio Martino, in un articolo pubblicato su "La Sicilia", ritiene che sia legittimo applicare misure di **fiscalità di vantaggio** a favore delle Regioni meridionali, in aperto disaccordo con l'ex commissario UE Mario Monti che giudica, al contrario, che un trattamento fiscale differenziale a favore delle Regioni meridionali alteri le regole di concorrenza in ambito europeo e che si tratterebbe, in ogni caso, di una misura inefficace[52]. Sono sicuramente corrette le riflessioni manifestate dal Ministro in quanto l'Unione Europea, che ha consentito all'Irlanda di applicare aliquote fiscali leggere che hanno attratto notevoli investimenti esteri in quel Paese, non potrebbe certo opporre un rifiuto all'adozione di fiscalità di vantaggio per lo sviluppo delle Regioni meridionali del nostro Paese, che è incentivato per altro verso con finanziamenti speciali comunitari. E' necessario, però, che nel Sud si determinino anche condizioni ambientali per favorire gli afflussi di investimenti esteri, accelerando la realizzazione di infrastrutture di trasporto moderne e funzionali, ma anche migliorando la sicurezza e il controllo del territorio, con un impegno unitario delle forze dell'ordine e dei cittadini. Nel nuovo modello federale dello Stato, che esalta le autonomie regionali, l'adozione della fiscalità di vantaggio potrebbe perciò essere la carta vincente per ridurre in modo rilevante la disoccupazione. Al Sud potrebbero infatti collocarsi gli investimenti nei settori a più

[52] Cfr. http://www.denaro.it

alta tecnologia previsti dagli obiettivi europei di Lisbona, che hanno grande necessità di energie giovani e molto qualificate di cui il Sud abbonda, ma che oggi non sono utilizzate con la conseguenza che i giovani più qualificati sono costretti ad emigrare al Nord o in altri Paesi per mettere a frutto i loro studi e le loro capacità professionali

PARTE QUARTA
- PROPOSTE OPERATIVE -

ABBATTIMENTO DELLE ALIQUOTE IN DETERMINATE ZONE D'ITALIA E MAGGIORE AUTONOMIA DEGLI ENTI LOCALI, ANCHE ALLA LUCE DELLE CONCLUSIONI PRESENTATE DALL'AVVOCATO GENERALE GEELHOED, IL 20 OTTOBRE 2005 (CAUSA C-88/03)

In vista della possibile introduzione, tra le misure per la competitività, di una fiscalità di vantaggio per il Mezzogiorno, è opportuno fare il punto sui rapporti tra concorrenza fiscale e livelli subnazionali d'imposizione. In Italia l'attuazione del federalismo fiscale, previsto dal Titolo V della Costituzione, è, infatti, vista come l'occasione per realizzare una corretta ed onesta concorrenza fiscale tra livelli locali di governo, **con il fine di stimolare lo sviluppo economico in condizioni di responsabilità e di valorizzare l'autogoverno locale come naturale corollario dell'autonomia fiscale**. Sebbene il divieto di concorrenza fiscale, contraria all'interesse comunitario, non costituisca un obbligo derivante dal Trattato, le regole in materia di aiuti di Stato proibiscono (nella misura in cui distorcono la concorrenza ed il commercio comunitari) le riduzioni d'imposta a favore di certe imprese o produzioni, comprese le riduzioni a favore delle sole imprese che sono tassate in un ambito territoriale limitato. In base alla prassi della Commissione Europea, le riduzioni dell'imposta effettiva che grava su certe imprese (ad esempio quelle soggette a una favorevole fiscalità locale), se non sono giustificate dalla natura del sistema fiscale, alterano la concorrenza comunitaria. Il Legislatore locale non può, pertanto, prescindere dal considerare il divieto di aiuti fiscali regionali. In Italia, le imposte dirette sulle imprese hanno carattere erariale anche quando applicate localmente: quindi, sono sostanzialmente sottratte alla disponibilità di riduzione concorrenziale da parte delle autonomie locali, anche quelle a statuto speciale. La concorrenza fiscale locale non sarebbe in linea coi vincoli comunitari e internazionali. L'articolo **119** della Costituzione, quindi, può esplicare i suoi effetti solo **in un futuro quadro di risorse proprie locali, distinto da quelle erariali**. L'articolo **119** , stabilisce le finalità per le quali i singoli strumenti d'autonomia, tra i

quali i tributi propri, sono previsti. In particolare, detto articolo riconosce a ciascuna Regione o Ente locale risorse autonome, costituite, da una parte, da tributi ed entrate proprie e, dall'altra, da compartecipazioni a tributi erariali. Le risorse proprie assicurano un'autonomia d'entrata: attraverso la possibilità di manovrare i tributi e le entrate proprie, gli Enti locali sono in grado di ampliare o contrarre le entrate complessive di cui dispongono, in funzione delle politiche che vogliono seguire. È questo l'ambito nel quale può svolgersi una corretta concorrenza fiscale. In altre parole, tale autonomia non è formalmente limitata dai vincoli comunitari e internazionali **se è esercitata con esclusivo riferimento ai tributi e alle entrate proprie locali, e non ai tributi erariali**. Quanto al divieto comunitario di accordare riduzioni d'imposta a certe imprese o produzioni, tale divieto deve essere inteso come divieto di riduzione d'imposta rispetto al regime normalmente applicabile. Trattandosi di un sistema di risorse proprie, l'imposta normalmente applicabile va apprezzata con esclusivo riferimento al sistema locale, e non a quello statale, che si riferisce a distinti tributi erariali. In questo modo, si **attua l'autonomia locale nelle scelte di politica economica, seppure nel rispetto dei vincoli comunitari**. Una leale concorrenza fiscale tra enti locali può, così, svilupparsi alle stesse condizioni della concorrenza fiscale tra Stati membri, nei limiti del divieto di concedere aiuti statali distorsivi della concorrenza.

E' ormai da tempo confermato il grave stato di crisi in cui versa il Mezzogiorno d'Italia. Situazione questa, ulteriormente, aggravata dal processo di globalizzazione: le differenze e gli squilibri di mercato già esistenti vengono, di fatto, amplificati a livello internazionale.

Un simile stato di degrado economico, di reale "**assenza**" del Sud nel mercato nazionale ed, ancora europeo, contribuisce ad accrescere il dualismo e le reali "distanze" tra il Nord del Paese e le aree del Mezzogiorno.

In tale prospettiva, è certamente necessario ed essenziale rilanciare il Sud ed individuare, quindi, quali siano, in concreto, i possibili e gli opportuni rimedi per fermare e neutralizzare tale stato di crisi.

Sarebbe opportuno, in tal senso, intervenire con concreti interventi fiscali: il Legislatore dovrebbe prevedere delle agevolazioni fiscali (totali o parziali) delle

imposte (**IRES** ex **Irpeg – IRAP** ex **Ilor**) per tutte le imprese dislocate nel Mezzogiorno.

In particolare, più che di incentivi deve considerarsi la concreta possibilità di applicare aliquote ridotte nel Mezzogiorno.

Purtroppo l'orientamento della Commissione europea è rigido sulla possibilità di concedere aiuti di stato che avvantaggino imprese stabilite a livello regionale: Una riduzione delle aliquote a livello regionale, secondo la Commissione, risulterebbe incompatibile con le regole in materia di aiuti di stato, in quanto norme territorialmente selettive.

Esigenze di neutralità fiscale all'interno di uno stesso Stato e divieto di concorrenza sleale sono le ragioni a sostegno di siffatto orientamento della Commissione.

In effetti, tali "principi"sembrano validi solo, in condizioni normali di mercato e non per situazioni eccezionali.

Lo stesso articolo 87, paragrafo 3, del Trattato CE, come già rilevato, ammette una possibile compatibilità di alcuni tipi di aiuto con il mercato comune.

A tal proposito, è opportuno effettuare alcune rilevanti considerazioni: nelle aree particolarmente arretrate non vale il divieto per gli Stati di concedere aiuti alle imprese.

Le agevolazioni fiscali *de quibus* non attribuiscono ingiustificati vantaggi competitivi alle imprese che ne usufruiscono: una riduzione della pressione fiscale sulle imprese potrebbe creare, di fatto, condizioni di mercato effettivamente concorrenziali.

In termini sostanziali, se vi è un equilibrio di mercato e si interviene in modo indiscriminato, si altera la concorrenza.

Come ampiamente riferito a suo tempo, l'obiettivo di aprire il negoziato con l'Unione Europea, volto a far approvare interventi di fiscalità di vantaggio nelle regioni del mezzogiorno, ha di recente registrato importanti novità in sede comunitaria che, indubbiamente, possono contribuire ad individuare nuove ed utili possibilità di successo. Ci si riferisce alle conclusioni depositate dall'Avvocato Generale in data 20 ottobre 2005 (**causa C-88/03**) con le quali, bocciando gli aiuti alle Azzorre, l'avvocato ha indicato la strada percorribile per procedere ad un

prelievo locale compatibile nei casi in cui la riduzione dell'imposta non sia selettiva ma vincolata a precisi parametri. L'essenza della selettività in campo fiscale consiste nel fatto che una misura costituisce un'eccezione al sistema tributario generale. L'idea d'eccezione locale ha senso, dal punto di vista concettuale, solo qualora si possa stabilire una regola di portata nazionale, cosa che risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta.

Queste osservazioni chiariscono la relazione tra divieto di porre in essere aiuti statali e autonomia fiscale che s'ispiri in tutto o parzialmente al modello competitivo. In altre parole, l'Avvocatura generale prospetta due possibilità:

A) Se la misura di sostegno è decisa dallo Stato per una determinata area, allora, la misura è selettiva (in tale ipotesi, infatti, si attribuisce un vantaggio ad alcuni rispetto ad altri);

B) Se, invece, viene adottata da un Ente Locale (Regione) in forza dei propri poteri, non può parlarsi di selettività (la misura non è mai selettiva quando è adottata da un Ente dotato di autonomia effettiva). In tale ipotesi, inoltre, le riduzioni in parola non possono essere qualificate come selettive neppure qualora una Regione locale adotti aliquote più basse rispetto a tutte le altre.

Secondo l'Avvocatura, se ciascuna Regione è libera di fissare l'aliquota d'imposta applicabile nel suo territorio e, quindi, indipendentemente dal Governo centrale, non ha alcun senso prendere come contesto di riferimento l'intero territorio nazionale ai fini dell'accertamento della selettività.

Alla luce delle conclusioni dell'Avvocato generale, si potrebbe prevedere, per le Regioni del Mezzogiorno, aliquote di imposta differenziate dell'IRES. Una possibile soluzione ai problemi che coinvolgono il Mezzogiorno, potrebbe essere, infatti, proprio quella di applicare aliquote differenziate dell'IRES (ex IRPEG) nei singoli contesti regionali, in maniera tale da incentivare gli investimenti in quelle aree che, conseguentemente, risulterebbero connotate da una pressione fiscale inferiore rispetto al resto del Paese. Una riduzione dei livelli dell'IRES al 20-25%, può condurre, indubbiamente, le Regioni meridionali a livelli di tassazione comparabili

con quelli dei Paesi dell'Est Europa, con conseguente attrazione di investimenti e conseguente aumento dell'occupazione.

Come verrà meglio trattato oltre, un'altra strada interessante potrebbe essere quella di promuovere una riforma strutturale dell'IVA **che consenta un'autonomia a livello territoriale** sulle aliquote per i consumatori finali.

Nell'esperienza IRAP, il principio sviluppato dall'Avvocato generale giustifica certe differenze di tassazione effettiva a livello locale. Ai sensi del D.Lgs. del 15.12.1997 n. 446, non solo le Regioni possono variare in più o in meno l'aliquota del 4,25% fino a un punto percentuale, ma il peso della riduzione d'aliquota regionale incide in relazione a una base imponibile più o meno larga in relazione al valore della produzione prodotta nel territorio di ciascuna regione (articolo 4). Questo corrisponde all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale impiegato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione. Tenuto conto del variare dell'IRAP a livello regionale, non è possibile determinare un'aliquota effettiva nazionale cui comparare quella particolare applicabile all'interno della regione e pertanto qualsiasi riduzione regionale IRAP derivante dall'applicazione di queste disposizioni generali non costituirebbe un aiuto statale. Relativamente a tale tipologia d'imposta, non si deve dimenticare come la stessa sia stata messa in discussione dalla giustizia europea in quanto in contrasto con l'art. 33 della Sesta Direttiva del 17 maggio 1977, n. 388 la quale impone agli Stati membri il divieto di introdurre o mantenere nell'ordinamento interno tributi che abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari. Più precisamente, l'art. 33, n. 1, della Sesta Direttiva dispone: «*Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa* ***che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari****, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera*». Nelle conclusioni, depositate

il 14 marzo 2006, l'Avvocato generale, Christine Stix-Hackl, ha nuovamente confermato che la Sesta Direttiva vieta un'imposta come l'IRAP. Più precisamente, secondo l'Avvocato generale, l'IRAP ha le stesse caratteristiche essenziali dell'IVA e quindi va considerata illegale. Egli ha testualmente affermato: "*Giungo alla conclusione che un'imposta come l'Irap presenta le caratteristiche sostanziali dell'Iva ed è colpita dal divieto sancito dall'art. 33 della sesta direttiva"*. Intanto Bruxelles, come anticipato alla parte seconda, par. 5, del presente lavoro, ha dato il via libera alle agevolazioni IRAP finalizzate alla creazione di nuovi posti di lavoro, contenute nel DL competitività n. 35/2005. Si tratta di deduzioni generalizzate da applicare sul territorio italiano, non classificate come aiuti di Stato e di sgravi più rilevanti al Sud, qualificati come aiuti di Stato, ma giudicati compatibili con la normativa europea. L'Esecutivo UE ha, però, tenuto i riflettori accesi sulla pronuncia in arrivo dai giudici comunitari, precisando che dare il via libera alla deduzione su un'imposta, non significa approvare la natura dell'imposta. «*Nell'eventualità che l'Irap* - spiega l'Esecutivo UE - *sia dichiarata incompatibile, in base al divieto comunitario di imposte nazionali sul fatturato diverse dall'Iva, e che l'Italia sia obbligata a rimborsare le somme percepite con questa imposta, l'approvazione del presente regime non pregiudicherebbe la situazione attuale, poiché in tal caso l'Italia dovrebbe rimborsare un importo inferiore*». La deduzione e' legata alla creazione di nuovi posti di lavoro in zone a forte sotto occupazione o in aree dove si possa favorire lo sviluppo senza alterare gli scambi, dunque fattori che rientrano nelle deroghe comunitarie previste dal Trattato.

1. RIPRISTINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER IL MEZZOGIORNO ALLA LUCE DEGLI ULTIMI SVILUPPI COMUNITARI

A chiusura del presente lavoro, urge affrontare, brevemente, il discorso relativo alla possibile reintroduzione, nel nostro sistema legislativo, della disciplina sulle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno, contenuta, in passato, nel D.P.R. del **06 marzo 1978, n. 218**. Tale forma di agevolazione ha favorito il sorgere di molte imprese; ci si riferisce, in particolare:

- all'esenzione **IRPEG** (oggi **IRES**) nei confronti delle imprese che si costituiscono in forma societaria nei territori meridionali per dieci anni dalla loro costituzione (ex art. 105, D.P.R. n. 218/78);
- all'esenzione **ILOR** (oggi **IRAP**), sempre per dieci anni, per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati nel Mezzogiorno, sui relativi redditi industriali (ex art. 101, D.P.R. n. 218/78) ;
- all'esenzione sugli utili reinvestiti in iniziative industriali nel Mezzogiorno (art. 102, D.P.R. n. 218/78).

A tal proposito, vengono in evidenza le eventuali difficoltà che potrebbero presentarsi nel conciliare siffatti interventi normativi con la complessa disciplina degli aiuti di Stato. Innanzitutto, è utile ricordare che il nostro territorio rientra tra le aree di cui all'art. 87, par. terzo, lett. a), che – come già rilevato – ammette una possibile compatibilità di alcuni aiuti con il mercato comune. Non solo. E', altresì, utile rammentare gli ultimi sviluppi avvicendatisi ultimamente in campo europeo. Più precisamente, ci si riferisce agli ultimi orientamenti adottati dalla Commissione Europea ed avallati dall'Europarlamento. Tutto ruota intorno alla possibile riduzione del numero di aiuti di Stato a quelle regioni che versano in condizioni disagiate. Come già riferito a suo tempo, in data 21 dicembre 2005, la Commissione Europea ha reso note le sue linee guida in materia di aiuti di Stato a finalità regionale a sostegno delle regioni Europee più povere. Gli orientamenti della Commissione definiscono le norme per la concessione degli aiuti in parola, prendendo, soprattutto, in considerazione le regioni ammissibili. Secondo la politica comunitaria di coesione e in risposta alle richieste del Consiglio europeo di **concedere meno aiuti e di scegliere meglio i beneficiari**, i nuovi orientamenti stabiliscono che gli aiuti a

finalità regionale siano destinati alle regioni più depresse dell'Unione a 25 membri, tenendo conto, anche, dell'esigenza di potenziare la competitività e di consentire un'agevole transizione. Il Parlamento Europeo (Risoluzione del 14.02.2006 richiamata al paragrafo 6 del presente lavoro), accogliendo con favore tali orientamenti, ha precisato nella Risoluzione cit., al par. 36, quanto segue: «*Il Parlamento Europeo […] si compiace degli orientamenti della Commissione sugli aiuti regionali nazionali per il periodo 2007-2013; sottolinea* ***che la politica degli aiuti regionali deve attribuire una maggiore importanza ai criteri territoriali,*** *in modo da operare una distinzione fra aree geografiche dell'Unione europea con una solida economia, aree colpite dalle difficoltà della riconversione industriale e aree con svantaggi naturali permanenti; reputa che le politiche di coesione e quelle degli aiuti di Stato siano complementari perchè queste ultime si sono dimostrate un efficace strumento sulla via verso un'effettiva convergenza dei redditi delle varie regioni dell'Unione europea*».

Alla luce di tali sviluppi, la prima misura da inserire nel pacchetto della fiscalità di vantaggio è, indubbiamente, quella di riconoscere, da subito, alle aziende meridionali, agevolazioni fiscali decennali totali per **IRES** (ex IRPEG) ed **IRAP** (ex ILOR).

Ovviamente, nella riedizione della disciplina agevolativa, il Legislatore dovrà tener conto di tutti i problemi interpretativi cui è stata oggetto la disciplina contenuta nel D.P.R. del 06 marzo 1978, n. 218 (ed ampiamente analizzata nella parte prima del presente lavoro). E' necessario, in altre parole, un sistema normativo chiaro, che tenga conto, soprattutto, di quelle che sono le ragioni della sua introduzione. Più precisamente, **l'esenzione in discorso, deve essere volta alla promozione di insediamenti produttivi che migliorino in modo relativamente stabile i livelli di occupazione nei territori agevolati, nell'ambito dell'industrializzazione del Meridione al fine di** favorire l'emersione di imprese che operano al nero, con la conseguenza che una riduzione del carico fiscale possa essere una valida opzione per agevolare l'emersione spontanea. Si pensi all'esenzione IRPEG (ora IRES), in passato disciplinata dall'art. **105 del D.P.R. n. 218/1978**; detto articolo, infatti, poneva quale requisito, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in discorso, sia

la costituzione in forma societaria in una delle zone del Mezzogiorno, sia la realizzazione di una nuova iniziativa produttiva. Orbene, proprio tale ultimo requisito, è stato, nel corso degli anni, oggetto di contrapposte interpretazioni. La giurisprudenza prevalente, adottando un'interpretazione restrittiva del concetto di agevolazione IRPEG, riteneva che, a differenza dell'agevolazione prevista per l'ILOR (ex art. 101), nell'ipotesi prevista dall'art. 105, **qualora vi fosse stato ampliamento o ristrutturazione dell'azienda**, la società non potesse usufruire di tale vantaggio fiscale in quanto, in materia di esenzioni ed agevolazioni tributarie, non poteva trovare applicazione il principio di interpretazione analogica. Molti sono stati i dubbi sulla costituzionalità della norma in esame sollevati nel contenzioso e, solo marginalmente, trattati in giudizio. E' innegabile, infatti, che laddove il Legislatore ha voluto istituire un'esenzione totale a favore di determinati soggetti, tutti quelli che restano esclusi da tale delimitazione soggettiva ed oggettiva vengono a trovarsi in una situazione di svantaggio che, in un periodo lungo come quello rappresentato da un decennio, finisce inevitabilmente per ledere la libera concorrenza infraterritoriale. Appare, infatti, assolutamente assurdo – coerentemente con le politiche di crescita del territorio – che un'impresa che provveda a razionalizzare ed ampliare la propria attività non possa essere ugualmente agevolata al pari delle nuove realtà. E' per questo che il Legislatore, nel rielaborare la nuova disciplina sulle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno, dovrà tener conto di diversi aspetti, purtroppo, trascurati nella precedente normativa.

2. POSSIBILI INTERVENTI IN MATERIA DI IVA (IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO)

Quanto all'**IVA** (imposta sul valore aggiunto), è dato rilevare come il peso maggiore che tale tributo assume nelle Regioni ordinarie del Sud rispetto a quelle dell'Italia nel suo complesso. Tale aspetto appare imputabile proprio al minore gettito che proviene nelle Regioni meridionali da alcune voci di tributi direttamente legate al sistema produttivo.

Partendo dalle conclusioni adottate dall'Avvocato Generale (causa C-88/03, caso Azzorre), un'alternativa, al fine di superare la situazione attuale, può essere quella di ampliare gli spazi di manovra delle Regioni sui consumi, oppure, ancora meglio, una strada più interessante da percorrere potrebbe essere quella di promuovere una riforma strutturale dell'IVA, adottando, per esempio, un sistema tipo Vivat proposto da Micheal Keen, che permetta l'esercizio di un'autonomia a livello territoriale sulle aliquote per i consumatori finali. In teoria nulla osta all'applicazione in sede locale di imposte indirette. Il panorama internazionale, tuttavia, in questo senso non appare del tutto incoraggiante. Soltanto Brasile e Canada operano con forme di *Iva* regionale o provinciale, mentre negli Stati Uniti è ampio il ricorso alla tassazione locale dei consumi, ma attraverso lo strumento dell'imposta monofase applicata dal dettagliante. Inoltre, negli Stati Uniti da tempo si parla dell'introduzione dell'*Iva*, ma in sostituzione dell'imposta sui redditi e quindi, presumibilmente, come tributo federale. L'*Iva* è stata studiata avendo in mente la tutela della mobilità delle merci. Se si aggiunge la possibilità di mutare le aliquote sull'ultimo stadio, entra in gioco anche la mobilità dei consumatori. Ciò comporta di esaminare gli aspetti di *cross border shopping*, cioè la possibilità che l'acquisto di un bene da parte di un consumatore finale possa svolgersi in una giurisdizione locale diversa da quella in cui l'atto di consumo vero e proprio si realizza. L'*Iva*, che nel caso di acquisti da parte di un consumatore finale è applicata secondo il principio d'origine, dovrebbe essere armonizzata nell'aliquota per evitare gli effetti distorsivi collegati al *cross border shopping*. Tra le possibili ipotesi di adattamento dell'*Iva* alle esigenze della finanza regionale, apparentemente la meno difficile da applicare dovrebbe essere quella rispondente al criterio *Vivat (Viable integrated valued added tax)*:

a) Iva federale, vale a dire un'unica aliquota di base applicata a tutte le transazioni tra soggetti *Iva* (ovunque effettuate, secondo la proposta originale, nel territorio nazionale);

b) *Iva* sub-federale (nazionale o regionale), con possibilità di differenziare le aliquote, sulle transazioni verso soggetti non *Iva*. I soggetti registrati come contribuenti *Iva* pagano solo l'*Iva* federale (e di norma ne scaricano in avanti l'onere), gli altri (in forza del normale processo di traslazione) sono gravati dell'*Iva* nazionale e anche dell'*Iva* regionale. Questo meccanismo unisce all'*Iva* plurifase un'imposta monofase al consumo (Keen e Smith, 1996).

3. CREDITI D'IMPOSTA PER IL MEZZOGIORNO: NECESSARIE MODIFICHE

Tra le varie proposte, non può non prendersi in considerazione quella volta ad una rielaborazione totale della normativa sui crediti d'imposta investimenti ed occupazione al fine di sanare, innanzitutto, le discrasie e le rigide interpretazioni del passato, che hanno generato un notevole contenzioso tributario, ma, soprattutto, volta a limitare per i prossimi cinque anni, la portata agevolativa alle sole aziende meridionali.

Non bisogna, infatti, dimenticare che la Commissione Europea aveva, in passato, autorizzato il credito d'imposta investimenti soltanto alle aziende meridionali e, con le imprudenti modifiche introdotte con la Legge n. 178 dell'08/08/2002, invece, i beneficiari sono stati estesi anche al Nord, determinando, così, l'insufficienza dei fondi ed il rigetto di molte richieste presentate dalle imprese del sud.

Tra le proposte di modifica, che possono rendere meno traumatica l'applicazione del credito d'imposta, si riportano le più importanti.

1) Modificare l'art. 10 della Legge n. 178 del 08/08/2002 nel senso di riconoscere a tutti gli effetti i crediti d'imposta per investimento realizzati prima dell'08/07/2002, senza necessità di chiedere l'autorizzazione al Centro operativo di Pescara.

La prima modifica necessaria, è quella di tutelare al massimo i **diritti acquisiti** alla data dell'**08 luglio 2002,** nel senso di riconoscere la spettanza del credito **senza** alcuna limitazione finanziaria, anche per il rispetto del **diritto dell'affidamento,** costituzionalmente garantito. Certo, se indubbi problemi finanziari c'erano e ci sono tuttora, è più **corretto** il comportamento di quel legislatore che tutela i **diritti acquisiti**, per non fare perdere la fiducia dei cittadini nella Legge e nelle Istituzioni, e blocca **per il futuro** la concessione di ulteriori crediti d'imposta. Come insegna la Corte Costituzionale, **non** è certo arbitrario tutelare in pieno chi ha rispettato le leggi ed ha confidato in esse per avviare importanti e costose iniziative produttive rispetto a chi, invece, **non** ha ancora fatto alcun investimento e, quindi, sa di **non** poter contare, per il futuro, su alcun contributo. In questo modo, si favorisce l'iniziativa privata, non si creano danni alle aziende e, soprattutto, si infonde fiducia nei cittadini e non **sconforto, rabbia** e **delusione.**

2) Modificare l'art. 62, comma 7, della legge n. 289 del 27/12/2002, nel senso di considerare validi tutti i versamenti effettuati nel periodo compreso tra il 13 novembre 2002 ed il 18 novembre 2002.

Il decreto legge del 12 novembre 2002, n. 253, che **bloccava** l'uso del credito d'imposta, è entrato in vigore il **13 novembre 2002;** tuttavia, considerato cha la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale è avvenuta solo nel **pomeriggio** del 13 novembre 2002, si è verificato che alcuni contribuenti hanno effettuato la compensazione nella **mattinata** dello stesso giorno, quando ancora la Gazzetta Ufficiale **non** era disponibile (ammesso, peraltro, che si possa leggerla lo stesso giorno della pubblicazione!). Ulteriori compensazioni, per difficoltà operative riscontrate dalle aziende di credito, sono state accertate anche nei giorni immediatamente successivi. Gli effetti del decreto legge n. 253, non convertito, sono però stati fatti **salvi** dalla Legge n. 289/02. Ora, è opportuno **evitare** la restituzione del credito d'imposta compensato nei giorni che vanno dal **13 novembre 2002** (data di entrata in vigore del decreto) al **18 novembre 2002** (data in cui l'Agenzia delle Entrate ha disposto la sospensione dei codici tributo). Solo così si può riparare ad un problema oggettivo, quale quello della tardiva reperibilità della Gazzetta Ufficiale. La Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, con la sentenza n. 26/03/04 pronunciata il 24/02/2004 e depositata il 10/03/2004, ha rilevato l'illegittimità del D.L. n. 253/2002 in quanto, statuendo con effetto immediato la sospensione del credito d'imposta, impone, a carico del contribuente, con altrettanta efficacia immediata e senza il rispetto del termine di cui all'art. 3 della legge n. 212 del 27/07/2000 (Statuto del Contribuente), un adempimento tributario consistente nell'obbligo di pagamento integrale del debito d'imposta e nella non detrazione della quota di credito riconosciuta (vedi articolo di Tonino Morina in Il Sole-24Ore del 13/03/2004).

3) Modificare l'art. 62, lett. f), della legge n. 289 del 27/12/2002 nel senso di riconoscere sempre il credito d'imposta nella misura minima del 20% anche se lo stesso non è stato utilizzato per incapienza.

Il credito maturato dovrà essere utilizzato, nel primo anno, per almeno il **20%;** l'eventuale differenza, tra questo limite minimo e l'importo effettivamente speso in

compensazione, **non** è più utilizzabile. In altre parole, il beneficiario potenziale del credito potrebbe aver rispettato l'obbligo di effettuare un importo minimo dell'investimento dichiarato ma, in mancanza di imposte e contributi da compensare con il modello F-24, verrebbe **automaticamente spogliato di una parte dell'incentivo già maturato**. Inoltre, la norma, è **iniqua**, con sospetti profili di illegittimità costituzionale nel momento in cui introduce una forte **differenziazione** tra soggetti che hanno avuto l'autorizzazione, nella fatidica e fortunata giornata del **25 luglio 2002** (che **non** devono rispettare alcun limite), e coloro ai quali il credito è stato accordato con le **nuove** procedure. E' opportuno, anche con un'eventuale interpretazione **autentica,** stabilire per legge **sempre il recupero** del credito non utilizzato come sopra, anche **oltre** i limiti temporali previsti; logicamente, però, rispettando sempre le condizioni tempistiche di realizzazione dell'investimento in quanto tale **(20%-60%- 100%).**

4) Modificare l'art. 62, comma 1, della legge n. 289 del 27/12/2002 nel senso di considerare i limiti di utilizzazione minimi e massimi riferiti esclusivamente al singolo periodo d'imposta.

E' importante, inoltre, modificare la lett. g) dell'art. 62, comma 1, della legge n. 289/2002 nel senso di **non** prevedere la decadenza **totale** dal diritto al contributo, come avviene oggi qualora non risultino rispettati i limiti della precedente lett. f), ma prevedere **soltanto** la decadenza **parziale**, limitata cioè al solo anno in cui nel triennio non siano rispettati i suddetti limiti. Questo perché è assurdo perdere tutto il credito d'imposta quando, per esempio, per un solo anno non si rispettano i limiti per motivi indipendenti dalla volontà dell'imprenditore (per esempio, momentanea ed imprevedibile difficoltà finanziaria).

5) Modificare l'art. 1 del Decreto del 02/04/2003 del Ministero dell'Economia e delle Finanze nel senso di aumentare al 40% la percentuale di utilizzo del credito d'imposta per gli anni dal 2004 in poi.

Per coloro che hanno acquisito il diritto al contributo **prima** dell'08 luglio 2002, è necessario **aumentare** la percentuale di compensazione del **6%** per gli anni futuri. Anche questo, quantomeno, è un modo per tutelare e rispettare i **diritti acquisiti**, perché chi, confidando in una legge dello Stato, ha programmato un piano

industriale e finanziario per un certo numero di anni, non può rischiare il **fallimento** se l'utilizzo del credito si diluisce troppo negli anni, in quanto le scadenze con i fornitori non conoscono tregue o rinvii.

6) Aggiungere il comma 9 all'art. 8 della legge n. 388 del 23/12/2000 nel senso di prevedere tassativamente le modalità di recupero dei crediti d'imposta con avvisi di accertamento motivati, come disciplinato dal DPR n. 600 del 29/09/1973.

E' importante stabilire, per legge, che i **recuperi** dei crediti d'imposta, indebitamente utilizzati, **devono** essere fatti sempre con avvisi di accertamento **motivati,** per consentire al contribuente un'efficace difesa in sede contenziosa, senza l'assillo della cartella esattoriale in esecuzione. Oltretutto, bisogna ben individuare la tipologia degli atti di recupero, non solo qualificandoli avvisi di accertamento motivati ma anche distribuendo, in modo chiaro e preciso, la competenza del Centro operativo di Pescara e degli uffici delle Agenzie delle Entrate.

7) Modificare l'art. 10, comma 1-ter, della legge n. 178 dell'08/08/2002 nel senso di tenere conto della qualità dell'investimento.

Il legislatore, nello stabilire le condizioni per il riconoscimento del credito d'imposta, deve fare riferimento alla **qualità** dell'investimento stesso, **tralasciando l'ordine puramente cronologico,** che è lasciato soltanto al caso, alla fortuna ed alla potenzialità dei macchinari telematici. Non certo in questo modo si favorisce e si tutela l'iniziativa privata e **lo sviluppo del Mezzogiorno**, al quale, peraltro, è **auspicabile** che l'agevolazione de quo sia **esclusivamente** destinata.

8) Modificare l'art. 62, comma 1, lett. a), nel senso di considerare ordinatorio e non perentorio il termine del 28/02/2003.

Al fine di superare anche gli ultimi sviluppi giurisprudenziali (cfr. ordinanza della Corte Costituzionale, n. 124 del 20.03.2006, depositata il 24.03.2006), è necessario **abolire la perentorietà** del termine del **28/02/2003** per la presentazione dei modelli **CVS,** perché è **assurdo** far perdere il diritto del credito, acquisito **legalmente prima** dell' 08 luglio 2002, dal mancato rispetto di una semplice formalità, peraltro richiesta **senza rispettare i termini dello Statuto del Contribuente.**

Oltretutto, lo Statuto del Contribuente all'art. 9, comma 1, prevede che il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con proprio decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, può rimettere in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore, quale, per esempio, il breve tempo a disposizione per l'adempimento fiscale, soprattutto in assenza di una chiara disciplina normativa ed in mancanza di precisi chiarimenti ministeriali.

9) Redigere un testo unico di tutti gli incentivi fiscali.

Infine, è urgente fare un Testo Unico degli incentivi fiscali per evitare norme confuse e contraddittorie. Oltretutto, l'ipotesi di utilizzo del Fondo globale per il Sud per garantire elementi di flessibilità e di risistemazione nella struttura e nella funzione degli strumenti incentivanti è all'attenzione del Governo sin dall'estate del 2003 (Sole 24-Ore del 03/07/2003).

In definitiva, è auspicabile, anche attraverso i suggerimenti di cui sopra, che il legislatore prenda atto che la normativa dei crediti d'imposta deve essere gestita in modo **giusto** e **coerente**, tutelando soprattutto i diritti **acquisiti**, per non **mortificare** le sane e coraggiose iniziative industriali, specie in un momento economico difficile come l'attuale, soprattutto nel Mezzogiorno.

Taormina, 24 marzo 2006

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it