

COLLANA DI DIRITTO INTERNAZIONALE  
E DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

I3

## *Direttore*

Augusto SINAGRA

Sapienza Università degli Studi di Roma

## *Comitato scientifico*

Paolo BARGIACCHI

Università degli Studi di Enna “Kore”

Aldo BERNARDINI

Università degli Studi di Teramo

Irene BLÁZQUEZ RODRÍGUEZ

Universidad de Córdoba

Gian Luigi CECCHINI

Università degli Studi di Trieste

Scuola Superiore Universitaria per Mediatori Linguistici CIELS, sede di Gorizia

Jovan CIRIC

Università degli Studi di Belgrado

Instituta za Uporedno Pravo

Giudice della Corte costituzionale serba

Benjamin DAVIS

The University of Toledo, Ohio, USA

Juan Manuel DE FARAMIÑÀN GILBERT

Universidad de Jaén

Ciro Nolberto GÜECHA MEDINA

Universidad Libre

“Santo Tomas”, Tunja, Boiaca, Colombia

Giovanni Michele PALMIERI

Università degli Studi di Trieste

già Direttore del Dipartimento Minoranze del Consiglio d’Europa

Massimo PANEBIANCO

Università degli Studi di Salerno

Ennio TRIGGIANI

Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”

Florin TUDOR

Universitatea Dunarea de Jos din Galati

Anna Lucia VALVO

Università degli Studi di Enna “Kore”

Ugo VILLANI

Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”

Nella “Collana di Diritto internazionale pubblico e Diritto dell’Unione europea” sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale. Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell’anonimato sia dell’autore, sia dei due revisori che si scelgono: l’uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l’altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno. I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere. Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell’ambito disciplinare prescelto e originalità dell’opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all’apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali. Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell’elaborato. Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta. Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegni, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, sotto sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

## COLLANA DI DIRITTO INTERNAZIONALE E DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

La "Collana di Diritto internazionale e Diritto dell'Unione europea" ospita monografie relative a problematiche di diritto internazionale pubblico di tipo classico, come anche relative a problemi di diritto internazionale riflettenti la attualità. Così, per esempio, i limiti di "penetrabilità" della sovranità dello Stato con riferimento a un necessario punto di equilibrio tra divieto di ingerenza negli affari interni e dovere di intervento a tutela di valori e interessi superiori della Comunità internazionale degli Stati; ovvero, il "dovere di proteggere"; la relatività storica dei contenuti e dei valori protetti dalle norme di *jus cogens* e i rapporti tra queste e le norme *erga omnes*. E ancora: i diritti umani fondamentali di cosiddetta "ultima generazione"; il consolidarsi di un *corpus* normativo in materia di tutela internazionale dell'ambiente; i principi regolatori del commercio internazionale; i presupposti e i limiti del "diritto allo sviluppo". Senza con ciò trascurare, come detto, temi tradizionalmente classici del diritto internazionale come, ad esempio, quello dei contenuti e limiti della sovranità statale e, ancor prima, della soggettività giuridica internazionale.

I lavori monografici afferenti al diritto dell'Unione europea, che pure rientrano nelle previsioni di questa nuova Collana, prescindono da ogni "attrazione" per così dire internista (come, per esempio, la disciplina del libero mercato e della libera concorrenza, l'integrazione dei sistemi economici, i problemi di natura fiscale nel processo integrazionista europeo, ecc.), rivolgendosi specificamente agli aspetti per così dire pubblicistici dell'Unione europea come, tra gli altri, il dibattuto problema della soggettività giuridica internazionale della Unione, e i rapporti interordinamentali tra diritto comunitario, ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri dell'Unione e ordinamento internazionale; la discussa problematica del riparto della sovranità e delle competenze; il *deficit* di democraticità; la politica estera e di difesa; la cooperazione giudiziaria in materia penale come in materia civile; i rapporti dell'Unione con gli Stati terzi e i rapporti dell'Unione europea con l'Organizzazione Mondiale del Commercio; ed infine, ma sempre a titolo esemplificativo, e non certamente in ordine di importanza, le competenze dell'Unione in materia di riconoscimento e protezione dei diritti fondamentali della persona, e i rapporti tra l'Unione stessa e la Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo.

Si ringrazia, per le indicazioni e i preziosi consigli, il Prof. Antonio Tizzano, e il prof. Augusto Sinagra.

Si ringrazia, per l'assistenza redazionale, la dott.ssa Chiara Del Duca e per le ricerche bibliografiche la dott.ssa Elisabetta Bonocore e la dott.ssa Maria Rita Marsala.

Maurizio Orlandi

**Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato  
nel diritto dell'Unione europea**





Aracne editrice

[www.aracneeditrice.it](http://www.aracneeditrice.it)  
[info@aracneeditrice.it](mailto:info@aracneeditrice.it)

Copyright © MMXVIII  
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

[www.gioacchinoonoratieditore.it](http://www.gioacchinoonoratieditore.it)  
[info@gioacchinoonoratieditore.it](mailto:info@gioacchinoonoratieditore.it)

via Vittorio Veneto, 20  
00020 Canterano (RM)  
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-1163-5

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,  
di riproduzione e di adattamento anche parziale,  
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie  
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: marzo 2018

*a Giulia,  
ragione stessa del mio impegno,  
con infinito amore*



# Indice

- 13 *Premessa*
- 23 **Capitolo I**  
*La questione delle competenze*
- 1.1. Cenni sulla ripartizione delle competenze UE/Stati membri, 23 –  
1.2. Le competenze degli Stati membri in materia fiscale e quelle dell’U-  
nionione in materia di concorrenza, 30 – 1.3. Le interferenze della normativa  
europea sull’esercizio delle competenze concorrenti e su quelle esclusive  
degli Stati membri in materia d’imposte dirette, 37.
- 43 **Capitolo II**  
*Il mercato interno e l’armonizzazione fiscale*
- 2.1. L’esigenza di un’armonizzazione fiscale tra gli Stati europei, 43 –  
2.2. Le imposte indirette, 47 – 2.3. L’armonizzazione delle imposte dirette  
e l’instaurazione di forme di cooperazione tra autorità fiscali di Stati  
diversi, 52 – 2.4. La concorrenza fiscale dannosa, 58 – 2.5. La progressiva  
ingerenza dell’Unione europea nelle competenze nazionali in materia  
fiscale tramite strumenti alternativi, 62 – 2.6. Dubbi sull’idoneità della  
disciplina degli aiuti di Stato a perseguire finalità di ravvicinamento delle  
condizioni di concorrenza negli Stati membri, 73.
- 75 **Capitolo III**  
*Il divieto di discriminazione in materia fiscale*
- 3.1. Le norme europee che contrastano le discriminazioni nell’esercizio  
delle libertà fondamentali, 75 – 3.2. La libera circolazione delle merci e le  
barriere fiscali, 83 – 3.2.1. *Il divieto di dazi e di misure di effetto equivalente nel  
commercio tra gli Stati membri*, 84 – 3.2.2. *Il divieto di restrizioni quantitative  
e di misure di effetto equivalente, ed il suo impatto sulle misure fiscali*, 90 –  
3.2.3. *Le discriminazioni fiscali interne*, 91 – 3.2.4. *Le altre disposizioni in  
materia di discriminazione fiscale*, 101 – 3.3. La libertà di circolazione dei  
lavoratori e le discriminazioni fiscali che possono colpirli, 101 – 3.4. Il  
diritto di stabilimento e le discriminazioni in materia d’imposizione, 109

– 3.4.1. *Le discriminazioni nei confronti dei professionisti*, 112 – 3.4.2. *Le discriminazioni che colpiscono le società*, 114 – 3.5. La libertà di prestazione dei servizi e le misure tributarie discriminatorie, 119 – 3.6. La circolazione delle persone e i sistemi d'imposizione differenziati, 124 – 3.7. La libera circolazione dei capitali e le discriminazioni fiscali, 127 – 3.7.1. *Le discriminazioni sulla base della residenza*, 131 – 3.7.2. *Le relazioni tra la libera circolazione dei capitali e le altre libertà fondamentali*, 136 – 3.8. Le conseguenze della riscossione di tributi discriminatori, 138.

## 143      Capitolo IV

### *Il mercato interno e la disciplina della concorrenza*

4.1. Il ruolo della concorrenza nel mercato interno, 143 – 4.2. L'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune ed il sistema delle deroghe, 146 – 4.3. Il sistema d'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, 149.

## 155      Capitolo V

### *Il concetto di aiuto*

5.1. La definizione di aiuto, 155 – 5.2. Il rapporto tra l'aiuto statale e l'obiettivo perseguito, 159 – 5.3. Gli elementi costitutivi dell'aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE, 163 – 5.3.1. *Il vantaggio per il beneficiario*, 165 – 5.3.1.1. *La riconducibilità del destinatario alla nozione di impresa*, 169 – 5.3.1.2. *Il carattere selettivo del vantaggio*, 174 – 5.3.1.3. *Segue: La discrezionalità delle misure della pubblica amministrazione ed il carattere selettivo dei loro provvedimenti*, 179 – 5.3.2. *L'imputabilità ed il costo per lo Stato*, 180 – 5.4. I limiti che circoscrivono l'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE e la loro progressiva polverizzazione, 183 – 5.4.1. *L'impatto degli aiuti sugli scambi tra Stati membri*, 184 – 5.4.2. *Gli effetti sulla concorrenza*, 190 – 5.4.3. *Il principio de minimis*, 192.

## 195      Capitolo VI

### *L'applicabilità delle deroghe di cui all'articolo 107 paragrafi 2 e 3 TFUE*

6.1. Un divieto temperato, 195 – 6.2. Le deroghe di cui all'articolo 107 paragrafo 2 TFUE, 197 – 6.3. Le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 3 TFUE, 200 – 6.3.1. *Le deroghe individuali*, 205 – 6.3.2. *Le esenzioni per categoria*, 209 – 6.4. Il divieto di dare esecuzione agli aiuti prima di una Decisione autorizzativa della Commissione, 212.

## 215 Capitolo VII

*Gli aiuti di Stato tramite strumenti fiscali*

7.1. Le normative fiscali e la disciplina della concorrenza, 215 – 7.2. Il vantaggio ed il termine di paragone utilizzato per determinarlo, 221 – 7.3. Il carattere selettivo dell'aiuto fiscale, 228 – 7.3.1. *L'approccio in tre fasi*, 232 – 7.3.1.1. *L'identificazione del sistema di riferimento*, 233 – 7.3.1.2. *La deroga al sistema di riferimento*, 235 – 7.3.1.3. *La giustificabilità della misura alla luce della natura o della struttura dei sistemi fiscali di riferimento*, 236 – 7.3.2. *L'approccio alternativo*, 239 – 7.3.3. *La questione della selettività geografica*, 243 – 7.3.3.1. *La rilevanza delle autonomie regionali*, 245 – 7.3.3.2. *Il test per determinare l'assenza di una selettività regionale*, 246 – 7.3.4. *L'applicazione discrezionale di misure generali*, 249 – 7.4. L'imputabilità e l'onere a carico dello Stato, 250 – 7.4.1. *Segue: Le modalità fiscali di finanziamento di un aiuto*, 253 – 7.5. Il destinatario dell'aiuto ed il caso delle accise selettive, 255 – 7.6. La forma dell'aiuto, 259 – 7.7. Gli effetti dell'aiuto fiscale sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri, 261 – 7.7.1. *Segue: L'impatto delle accise discriminatorie sulla concorrenza (reale e potenziale)*, 262.

## 267 Capitolo VIII

*Crediti fiscali ed aiuti di Stato*

8.1. Accertamenti fiscali, discrezionalità amministrativa, recupero dei crediti e principio del creditore privato, 267 – 8.2. L'elemento di vantaggio per l'impresa e le ipotesi in cui non ricorre, 273 – 8.3. Il criterio del creditore privato, 276 – 8.3.1. *Analogie con il principio dell'investitore privato*, 278 – 8.3.2. *Differenze tra il criterio dell'investitore privato e quello del creditore privato*, 281 – 8.3.3. *L'identità e la solidità economica del debitore*, 286 – 8.3.4. *L'esigenza di un comportamento attivo nel recupero dei crediti*, 289 – 8.3.5. *Le dilazioni nel pagamento delle imposte e la concessione di aiuti di Stato alla luce del criterio del creditore privato*, 291 – 8.3.6. *La scelta dei più idonei strumenti di riscossione dei crediti e l'applicazione del criterio del creditore privato nel caso Frucona II*, 293 – 8.3.7. *Rilevanza pratica del criterio del creditore privato*, 300 – 8.3.8. *I limiti entro i quali dovrebbe esser fatto ricorso al criterio del creditore privato*, 301.

## 307 Capitolo IX

*Le nuove frontiere della disciplina degli aiuti di Stato*

9.1. Interpelli, prezzi di trasferimento ed aiuti di Stato, 307 – 9.2. Interpelli, prezzi di trasferimento e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, 310 – 9.3. Il nesso logico tra gli interpelli, gli accordi di trasferimento prezzi e gli aiuti di Stato, 316 – 9.4. La funzione degli interpelli e il rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato, 325 – 9.4.1. *Gli interpelli necessariamente agevolativi*, 326 – 9.4.2. *Gli interpelli e la discrezionalità*

delle autorità fiscali, 330 – 9.5. Gli accordi di *advance transfer pricing*, 336 – 9.5.1. *La disciplina OCSE*, 339 – 9.5.2. *Il principio di libera concorrenza quale strumento per valutare gli Advance Price Agreements*, 342 – 9.5.3. *Perplexità sulla sussistenza di un autonomo principio di libera concorrenza nel diritto dell'Unione europea*, 345 – 9.5.3.1. *Segue: Perplexità sugli oneri procedurali che la Commissione sembra cercare di imporre attraverso la comunicazione del 2016 sulla nozione di aiuto di Stato*, 355 – 9.5.4. *L'incongruenza del rifiuto di applicare il principio di libera concorrenza così come definito dal diritto interno*, 357 – 9.5.5. *I limiti strutturali del principio di libera concorrenza*, 364 – 9.5.6. *L'applicazione pratica del principio di libera concorrenza*, 367 – 9.5.7. *Valutazioni critiche sull'applicazione del principio di libera concorrenza nel contesto degli aiuti di Stato*, 371 – 9.5.8. *Gli scenari internazionali aperti dalle Decisioni applicative del principio di libera concorrenza*, 376.

## 379      Capitolo X

### *Le conseguenze derivanti dalla concessione di aiuti illegali*

10.1. I termini della questione, 379 – 10.2. L'obbligo di restituire quanto indebitamente percepito, o di versare, quanto non regolarmente pagato, 385 – 10.2.1. *La restituzione degli aiuti concessi tramite vantaggio fiscale*, 389 – 10.2.2. *La portata dell'onere restitutorio*, 390 – 10.2.3. *Gli strumenti per "spronare" lo Stato a recuperare quanto indebitamente concesso*, 393 – 10.3. Rimborso delle imposte e problemi particolari, 394 – 10.4. L'azione per danni derivanti dalla concessione di aiuti di Stato di Stato illegali, 396 – 10.4.1. *Il principio della responsabilità per danno derivante da una violazione del diritto dell'Unione*, 398 – 10.4.2. *L'indiretta conferma dell'applicabilità del principio in materia di aiuti di Stato derivante dalla sentenza Traghetti del Mediterraneo*, 401 – 10.5. La responsabilità del beneficiario dell'aiuto, 403 – 10.6. Il danno al mancato beneficiario, 406 – 10.7. La responsabilità per danni in capo al singolo funzionario della Pubblica amministrazione ed al giudice, 409 – 10.7.1. *La responsabilità dell'Autorità amministrativa*, 410 – 10.7.2. *La responsabilità del giudice*, 411.

## 415      Bibliografia

## 435      Indice degli atti richiamati

## 449      Indice della giurisprudenza

## Premessa

Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea costituiscono due argomenti profondamente diversi, due attività sostanzialmente opposte, ma legate dagli stessi effetti che possono produrre: la distorsione della concorrenza e degli scambi tra gli Stati membri.

In effetti, quando vieta le discriminazioni nei confronti dei contribuenti con cittadinanza o residenza in un altro Stato membro, così come quando vieta la concessione di aiuti di Stato alle imprese che operano sul territorio nazionale, il diritto dell'Unione europea ha come obiettivo di garantire che nel mercato interno vi sia un livellamento delle regole e che alcune imprese non finiscano con l'essere trattate in maniera diversa dalle altre<sup>1</sup>. Ed invero non fa grande differenza se alcune imprese siano favorite oppure se siano le loro concorrenti a risultare discriminate: in entrambi i casi si è comunque in presenza di misure che ostacolano i commerci e finiscono con il riproporre gli effetti di una di quelle barriere tariffarie che da tanti anni sono state bandite dagli scambi tra gli Stati membri della Comunità Economica Europea prima<sup>2</sup> e dall'Unione europea oggi<sup>3</sup>.

Gli aiuti di Stato tramite strumenti fiscali e le discriminazioni nello stesso campo non sono dunque nient'altro se non le due facce di una stessa realtà<sup>4</sup>: entrambi rappresentano infatti una deviazione, ri-

1. Si cfr. anche P.E. WELLENSTEIN, *Structure générale et objectifs propres a la CECA*, in *Droit des Communautés européennes*, a cura di in W.J GANSHOF VAN DER MEERSCH, Larcier, Bruxelles 1969, p. 491, in partic. a p. 496.

2. In effetti un dazio doganale od una misura fiscale discriminatoria che colpiscano i prodotti, i servizi od i capitali importati finisce con il produrre gli stessi effetti di un aiuto che corrispettivamente assista la produzione di merci o servizi nazionali (o la messa in opera di investimenti realizzati sul territorio nazionale).

3. Si cfr. il cap. n. 3.2.1.

4. Sul parallelismo (sia pure imperfetto) tra la disciplina degli aiuti di Stato e le discriminazioni fiscali, almeno quelle contemplate dall' art. 110 TFUE, si cfr. già L. DANIELE, *Il divieto di discriminazione fiscale nella giurisprudenza italiana (1980-0987)*, in *Il Foro italiano*, 1989, parte IV, p. 201, in partic. a p. 203.

spettivamente più favorevole e meno favorevole per il contribuente, dall'applicazione delle normali regole tributarie nazionali e, parimenti, comportano il rischio che si verifichi un'alterazione della concorrenza e con essa degli scambi tra gli Stati membri, situazioni che, nel contesto di un mercato interno ormai funzionante da molti anni, non hanno più ragione di esistere.

Di fatto la Commissione europea si è impegnata, con una certa lena, a contrastare tali forme di discriminazione con tutti i mezzi a sua disposizione e attualmente sembra puntare, anche se come obbiettivo "lontano", ad usare tali strumenti anche per ottenere una certa standardizzazione delle misure fiscali nazionali.

Resta il fatto che, i sistemi tributari nazionali sono dei sistemi complessi, fatti di regole e di eccezioni, di conteggi e di deduzioni, attraverso cui il legislatore, in tutti gli Stati, cerca di sviluppare articolate politiche e d'influenzare, se non indirizzare, le scelte di consumatori ed imprese verso comportamenti considerati più virtuosi ed è restio a cedere tale facoltà d'indirizzo, adottando schemi omogenei a quelli degli altri Stati.

In questa sorta di contrapposizione tra la standardizzazione fiscale ed un uso più libero degli strumenti tributari, dalla parte della Commissione vi sono dei consolidati principî che, sul piano generale<sup>5</sup>, vietano le discriminazioni sulla base della cittadinanza (e segnatamente della residenza) e poi vi è quella branca del diritto della concorrenza che disciplina più compiutamente la concessione degli aiuti di Stato, alla quale la Commissione sta facendo un ricorso sempre più aggressivo, mentre dalla parte degli Stati membri dell'Unione milita certamente il fatto di disporre ancora di competenze piene.

Scopo di questo lavoro è proprio quello d'illustrare le intricate relazioni che intercorrono, da un lato tra la normativa dell'Unione europea, in particolare quella in materia di aiuti di Stato e quella relativa all'esercizio delle libertà fondamentali previste del Trattato e, dall'altro, le normative fiscali degli Stati membri, in particolare quella relativa alle imposte dirette. Tutto è in fondo una questione di ripartizione di competenze tra Stati ed Unione europea e delle modalità secondo le quali tali competenze vengono gestite.

La prospettiva nella quale ci si muove è evidentemente quella di chi studia il diritto dell'Unione europea e la disciplina degli aiuti di

5. Si cfr. i capp. nn. 1.3. e 3.1.

Stato e che tenta di effettuare quale “incursione” in un settore certamente connesso, ma anche parzialmente diverso, che è quello delle misure fiscali, settore che normalmente viene affrontato dagli studiosi del diritto tributario, i quali peraltro sono soliti impostare le singole questioni secondo schemi logici piuttosto diversi. Essi normalmente, con uno sforzo che non è certo privo di razionalità, cercano di dare un’unitarietà alla loro materia attraverso l’individuazione di principi comuni, applicabili all’intero diritto tributario europeo, anche se tali principi poggiano su distinte norme del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea (TFUE) le quali sono finalizzate a realizzare libertà differenti. Nell’impostazione che, invece, si è inteso dare in questa sede alla materia si è partiti da quei capisaldi che tradizionalmente caratterizzano il funzionamento del mercato interno (le libertà fondamentali di circolazione di merci, servizi, capitali e persone, nonché la disciplina della concorrenza) e di verificare, di volta in volta, come esse impattano sulle singole misure fiscali adottate dagli Stati membri. Il punto di partenza è dunque diverso nei due approcci alla stessa tematica, anche se poi i risultati delle singole indagini sono largamente convergenti.

In particolare, nel corso di questo lavoro, si cercherà di illustrare come le diverse competenze dell’Unione e degli Stati membri, pur essendo state ripartite in maniera netta come attribuzioni dell’una o degli altri, all’atto pratico finiscono con l’intersecarsi in maniera significativa e come si possono registrare una serie di sovrapposizioni pratiche capaci di generare contrasti e significativi condizionamenti delle competenze nazionali.

Soprattutto le sovrapposizioni che negli ultimi anni si registrano tra la politica europea di concorrenza e le politiche fiscali nazionali non sembrano costituire peraltro un fatto accidentale ma il frutto di deliberate scelte di portare alcune politiche europee (ed in particolare quelle della concorrenza) oltre i loro limiti naturali.

In effetti, soprattutto negli ultimi anni, la Commissione si è impegnata ad utilizzare tutti gli strumenti in proprio possesso, e più specificatamente la normativa in materia di aiuti di Stato, al fine di dare un proprio ulteriore contributo alla realizzazione del mercato interno, il quale di fatto resta caratterizzato da condizioni di partenza alquanto diversificate ed, in particolare, da una disparità più o meno accentuata tra gli ordinamenti fiscali dei diversi Stati membri.

Tali disparità, che effettivamente possono essere considerate nocive per il buon funzionamento del mercato interno, andrebbero gradualmente ricomposte attraverso specifici strumenti, in particolare l'armonizzazione od il ravvicinamento delle legislazioni di settore. Resta il fatto che gli strumenti che consentono il perseguimento di tali politiche, sono nelle mani del Consiglio<sup>6</sup>, il quale è l'istituzione formalmente deputata a rappresentare e tutelare gli interessi propri degli Stati membri<sup>7</sup>, i quali sono inevitabilmente restii a cedere ulteriori parti delle proprie competenze o a dismettere quegli strumenti che gli consentono di gestire delle politiche attive.

È inoltre da ritenere che, utilizzando in maniera estensiva le norme in materia di aiuti di Stato (che costituiscono parte delle disposizioni poste a tutela della concorrenza), così come da tempo usa gli strumenti di controllo sul rispetto delle norme europee che vietano le discriminazioni, l'Esecutivo europeo ha iniziato ad interferire, in maniera crescente, con le politiche fiscali nazionali colpendo gran parte delle misure attraverso le quali gli Stati applicano le proprie imposte in maniera differenziata, dando l'impressione di perseguire *de facto*, e attraverso strumenti a ciò non espressamente deputati, una certa armonizzazione delle legislazioni nazionali.

Nella maggioranza dei casi, le modalità attraverso le quali la Commissione si è mossa sono state del tutto ragionevoli e condivisibili, ma soprattutto in tempi più recenti, in altre circostanze, se non si sono travalicati i confini delle competenze della Commissione e dalla stessa Unione europea, poco ci manca.

In effetti, rientra tra i compiti istituzionali attribuiti dai Trattati dell'Unione europea alla Commissione il compito di verificare che gli Stati applichino la propria normativa in conformità con il diritto europeo e segnatamente, in conformità con la disciplina degli aiuti di Stato contenuta negli articoli 107 e 108 TFUE. Peraltro le norme da ultimo richiamate potrebbero non essere sufficienti a legittimare

6. In effetti è da notare che, come vedremo meglio successivamente, in materia di armonizzazione delle disposizioni fiscali è il Consiglio che delibera e lo fa in applicazione di una procedura legislativa speciale che da un lato tiene al margine il Parlamento europeo e, dall'altro, richiede l'unanimità dei consensi dei propri membri.

7. Come sottolineato nell'art. 16, par. 2 TUE, il Consiglio è composto da un rappresentante per ogni Stato membro il quale è abilitato ad impegnare, e quando vota impegna, la volontà del Governo dello Stato membro che rappresenta.

un ruolo tanto penetrante quanto quello che la Commissione sta cercando di esercitare negli ultimi anni.

In particolare la Commissione, considerando che molte delle distinzioni operate nell'applicazione delle imposte interne costituiscono alternativamente una discriminazione incompatibile con il Trattato, o un aiuto di Stato, ha finito col colpire delle differenziazioni che normalmente caratterizzano i sistemi fiscali nazionali e, di fatto, ha contribuito almeno in parte a standardizzarli.

Non in ogni circostanza l'operazione sembra particolarmente congrua o totalmente legittima.

Sotto il primo profilo, in alcune circostanze, la Commissione non sembra tenere in adeguata considerazione la complessità strutturale dei sistemi fiscali nazionali, i quali sono finalizzati a perseguire contemporaneamente una pluralità di obiettivi e, per farlo, non possono prescindere dall'operare una certa differenziazione nel trattamento di situazioni che sono simili ma non uguali, privilegiando di volta in volta quei comportamenti che sono considerati virtuosi e scoraggiando al contempo quelli considerati riprovevoli.

Sotto il secondo profilo, usare degli strumenti propri della politica di concorrenza per perseguire un fine diverso (sia pure connesso o contiguo) da quello per il quale sono stati attribuiti (la standardizzazione delle misure fiscali ed il contrasto ad una concorrenza fiscale dannosa) può rappresentare un vero e proprio sviamento di potere.

In effetti la Commissione, cercando d'individuare eventuali vantaggi concessi ad alcune imprese in differenziazioni fiscali, o cercando di affermare la sussistenza di nuovi principî generali nel diritto dell'Unione europea<sup>8</sup>, è tendenzialmente passata dall'applicazione delle norme sulla concorrenza alla definizione di misure che di fatto sono di armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati membri che non spetta a lei realizzare, almeno in applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE.

In effetti, come vedremo successivamente, in materia di armonizzazione e di ravvicinamento delle legislazioni nel settore fiscale, la Commissione dispone di poteri diversi ed in particolare di quello di *proporre* nuove norme di ravvicinamento o di armonizzazione delle legislazioni fiscali, la cui adozione è stata peraltro affidata al Consiglio il quale, nella specifica materia, è chiamato a votare all'unanimità.

8. I quali nel diritto dell'Unione assurgono a norme primarie del sistema.

L'utilizzo della normativa in materia di aiuti di Stato può effettivamente rispondere all'esigenza di rendere simili le condizioni in cui operano le imprese situate in diversi Stati membri ma è da sottolineare che non rappresenta uno strumento idoneo a favorire il ravvicinamento delle politiche economiche e delle normative fiscali nazionali.

Se l'esigenza di un ravvicinamento o di un'armonizzazione delle legislazioni fiscali è effettiva e connaturata alla struttura di un vero e proprio mercato interno (il quale non può essere caratterizzato solamente dall'assenza di barriere fisiche, ma dovrebbe prevedere anche delle condizioni di concorrenza effettivamente armonizzate) il suo perseguimento deve avvenire attraverso gli strumenti esplicitamente previsti dal Trattato. Cercare di ottenere un ravvicinamento delle diverse disposizioni fiscali attraverso le basi giuridiche previste a tal fine resta un obiettivo condivisibile, anche se oggettivamente, finora, è risultato grandemente frustrato dalle difficoltà frapposte dagli Stati (i quali peraltro avevano il diritto di frapporle).

L'utilizzo della normativa in materia di aiuti di Stato per perseguire fini di armonizzazione e ravvicinamento delle normative fiscali nazionali risulta dunque una soluzione di ripiego la quale da un lato è sostanzialmente impropria, ma, dall'altro, è stata consentita e favorita da un certo "snaturamento" dello strumento di controllo sulla concessione degli aiuti di Stato che si è registrato nel corso degli anni. Tale "snaturamento" è a sua volta venuto a dipendere dalla progressiva riduzione dei naturali argini che erano stati posti all'applicazione dell'articolo 107 TFUE<sup>9</sup> e dalla definizione di principi generali del diritto UE che sono largamente innovativi dello stesso<sup>10</sup>.

Sotto il primo profilo, come vedremo, gli articoli 107 e 108 TFUE sin dall'origine sono stati inquadrati tra le norme poste a tutela della concorrenza ma la loro concreta operatività risultava circoscritta dalla circostanza per la quale doveva essere effettivamente dimostrata un'alterazione degli scambi tra gli Stati membri e doveva risultare alterata la concorrenza. Nell'applicazione pratica di tali limiti però, la prassi della Commissione, confermata peraltro da una quarantennale giurisprudenza della Corte particolarmente indulgente, è riuscita a

9. Si cfr. i capp. nn. 5.4., 5.4.1., 5.4.2., 7.6., 7.7.

10. Si cfr. i capp. nn. 8.3., 9.5.2. e ss.

trasformarli da limiti concreti, in limiti teorici e spesso in limiti astratti, il cui superamento viene in buona parte legato a delle presunzioni che scattano in maniera oltremodo facile<sup>11</sup>.

Sotto il secondo profilo, va registrato che la Commissione ha cercato di avvalersi di alcuni principî generali del diritto dell'Unione europea (i quali costituiscono una fonte primaria del diritto dell'Unione), quali il *principio del creditore privato* ed il *principio di libera concorrenza*, che hanno un contenuto estremamente elastico ed indefinito, ed il cui utilizzo ha finito con attribuirgli ulteriore discrezionalità, soprattutto in materia di aiuti tramite strumenti fiscali.

In particolare, la Commissione è già riuscita ad affermare l'esistenza del criterio del creditore privato<sup>12</sup>, non senza qualche incidente di percorso<sup>13</sup>, ed attraverso di esso ha cercato d'imporre alle autorità amministrative nazionali, ed in particolare a quelle fiscali chiamate a riscuotere crediti od imposte di difficile esazione, una rigida regola di comportamento che impedisce loro di adottare atteggiamenti morbidi, o poco aggressivi, nei confronti delle imprese che hanno debiti nei confronti dello Stato.

Quanto al secondo principio, esso è ben conosciuto nel sistema dell'Organizzazione di Cooperazione Economica e Sociale (OCSE) ma non sembra sia stato ancora formalizzato nel diritto UE. Tale principio, prevede che, indipendentemente dalle regole enunciate nella legislazione nazionale, le imprese debbano applicare nelle transazioni infragruppo dei prezzi di mercato (cioè esattamente equivalenti a quelli che si sarebbero formati nelle relazioni con imprese terze) e che la violazione di tale principio, quando sia accettata dalle autorità fiscali nazionali, comporta la concessione di un aiuto di Stato. Vi è da aggiungere che la Commissione pretende poi che le Amministrazioni fiscali nazionali, anche in assenza di chiare linee direttive, facciano un'applicazione di tale principio che da un lato è estremamente rigida e dall'altro è sostanzialmente retroattiva.

11. Si cfr., in particolare i capp. nn. 5.3. e ss., 7.7. e 7.7.1.

12. Si cfr. il cap. n. 8.3.

13. In effetti, come vedremo meglio nel cap. n. 8.3.6., se la Commissione ha trovato il Tribunale e la Corte di giustizia pronte a sostenerla sul piano dei principî, all'atto pratico ha visto annullarsi diverse delle proprie Decisioni in quanto non sufficientemente argomentate sul piano dell'analisi economica.

Nel momento in cui si è consentito che la normativa sul controllo degli aiuti di Stato potesse essere applicata a prescindere dal reale impatto che è suscettibile di produrre sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri e, nel momento in cui sono stati inseriti dei principi generali del diritto UE comportanti significative innovazioni del diritto vigente, si è inevitabilmente aperta la porta ad un'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE che, da un lato, si concretizza in una misura anti-discriminazione pura e semplice, e, dall'altro, come una misura che, *de facto*, è di armonizzazione delle legislazioni nazionali.

Queste innovazioni, che hanno comportato una oggettiva estensione dell'ambito di applicazione della normativa sugli aiuti di Stato, hanno di fatto compresso la sovranità degli Stati in maniera consistente. In effetti, è bene ribadirlo, se un certo ravvicinamento ed una certa armonizzazione delle legislazioni è auspicabile, essa va perseguita attraverso gli strumenti predisposti a tal fine<sup>14</sup>.

Tornando alla struttura di questo lavoro, dopo un breve spazio dedicato ad illustrare il sistema di ripartizione delle competenze tra l'Unione europea ed i suoi Stati membri, ci si soffermerà brevemente sulle disposizioni adottate in materia fiscale per favorire la compiuta realizzazione del mercato interno<sup>15</sup>.

Verrà quindi dedicata attenzione all'impatto che hanno avuto ed hanno le libertà fondamentali previste dal diritto dell'Unione europea, ed in particolare il divieto di discriminazioni su cui esse sono individualmente basate<sup>16</sup>.

Con l'analisi della rilevanza della disciplina della concorrenza nel diritto dell'Unione europea e con una breve descrizione del funzionamento delle norme sugli aiuti di Stato<sup>17</sup>, si aprirà una distinta parte del lavoro, più concretamente dedicata ad analizzare il concetto generale di aiuto di Stato<sup>18</sup> e — brevemente — il funzionamento del sistema delle deroghe<sup>19</sup>. Il passaggio successivo sarà quello di verificare come la disciplina degli aiuti di Stato viene applicata nel settore fiscale<sup>20</sup>.

14. Si cfr. in proposito i capp. nn. 2. e 2.3.

15. Si cfr. in proposito il cap. n. 2.

16. Si cfr. in proposito il cap. n. 3.

17. Si cfr. in proposito il cap. n. 4.

18. Si cfr. in proposito il cap. n. 5.

19. Si cfr. in proposito il cap. n. 6.

20. Si cfr. in proposito il cap. n. 7.

In questo contesto ci si soffermerà in particolar modo su due dei temi che al momento sembrano essere rispettivamente di particolare attualità il primo e controverso il secondo: le modalità di riscossione dei crediti pubblici<sup>21</sup>, ed in particolare l'applicazione del *principio del creditore privato*<sup>22</sup>; il trattamento dei prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo<sup>23</sup> e la connessa definizione ed applicazione del *principio europeo di libera concorrenza*<sup>24</sup>. Quest'ultimo ha un impatto particolarmente significativo in materia di tassazione delle imprese multinazionali e più specificatamente di prezzi di trasferimento applicati per le operazioni di vendita di beni e servizi tra imprese appartenenti allo stesso gruppo ed è stato affrontato dalla Commissione attraverso delle Decisioni discutibili.

Infine ci si soffermerà sulle conseguenze che possono derivare dalle concessioni di aiuti di Stato sotto forma fiscale ed, in particolare: sull'onere per le imprese di restituire allo Stato quanto indebitamente percepito; sull'onere di risarcire il danno causato con le illegittime concessioni di aiuti di Stato.

In questa sede non ci soffermeremo invece sugli aspetti procedurali della materia, argomento peraltro ampiamente sviluppato in altre circostanze<sup>25</sup> né sul concreto funzionamento delle imposte indirette, materia di più specifica competenza di chi studia il diritto tributario.

21. Si cfr. in proposito il cap. n. 8.

22. Si cfr. in proposito il cap. n. 8.3.

23. Si cfr. in proposito il cap. n. 9.

24. Si cfr. in proposito il cap. n. 9.5.2.

25. Si cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Esi, Napoli 1995; ID., *La disciplina degli aiuti di Stato*, in *Il Diritto privato dell'Unione Europea*, a cura di A. TIZZANO, Giappichelli, Torino 2006, p. 1668 e ss.