



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CATANIA
FACOLTÀ DI ECONOMIA
DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO
XXIII CICLO

VINCENZO GIANNONE

PROFILI FISCALI DEGLI AIUTI DI STATO
IL CASO DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

—————
TESI DI DOTTORATO DI RICERCA
—————

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. GAETANO SCIUTO

Tutor:

Chiar.mo Prof. SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA

INDICE

Capitolo I

La nozione comunitaria di aiuti di stato

1.	Ratio della disciplina comunitaria del divieto di aiuti di Stato.....	Pag.	5
2.	Il divieto degli aiuti di stato nel Trattato CECA....	"	10
3.	Il divieto degli aiuti di stato nel Trattato Istitutivo della CEE.....	"	13
4.	La nozione di aiuti di Stato.....	"	19
4.1	Gli aiuti fiscali.....	"	22
4.2	L'approccio alla nozione di aiuto ex art. 87 TCE	"	26
4.2.1	L'origine degli aiuti.....	"	26
4.2.2	Il beneficio o vantaggio economico.....	"	30
4.2.3	I destinatari dell'aiuto: le imprese le produzioni	"	32
4.2.4	Il requisito della selettività.....		33
4.2.5	L'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione della concorrenza.....	"	43
5.	Aiuti compatibili ex art. 87, par. 2, TCE.....	"	53
6.	Le deroghe discrezionali ex art. 87, par. 3 TCE.....	"	58

CAPITOLO II

CONTROLLO E RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI INCOMPATIBILI

1.	Il procedimento davanti la Commissione Europea.....	Pag.	65
2.	La tipologia degli aiuti nella prospettiva procedimentale.....	"	66
2.1.	Gli aiuti esistenti.....	"	66
2.2.	segue.. Gli aiuti nuovi.....	"	69
2.3	segue.. Gli aiuti illegali.....	"	71
2.2.	segue.. Gli aiuti abusivi.....	"	71
3	La procedura.....	"	72
3.1.	L'obbligo di notifica.....	"	72
3.2.	L'esame preliminare.....	"	74
3.3.	L'indagine formale.....	"	76
3.4	Controllo sugli aiuti illegali.....	"	78
4.	Il recupero dell'aiuto.....	"	80
4.1.	La decisione negativa.....	"	80
4.2.	I limiti al recupero degli aiuti.....	"	84
4.3.	Giudicato interno e recupero dell'aiuto.....	"	87

5.	La sospensione ex art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992.....	"	91
----	--	---	----

CAPITOLO III

Il regime tributario delle società cooperative e le norme in materia di aiuti di Stato

1.	Generalità.....	Pag.	96
	Il favor delle società cooperative in ambito europeo e la loro tutela sul versante costituzionale.....	"	103
2.	Le cooperative a mutualità prevalente e quelle diverse.....	"	109
3.	Le agevolazioni tributarie riservate alle società cooperative a mutualità prevalente.....	"	112
4.			
4.1	I requisiti della mutualità prevalente.....	"	112
4.2	L'indagine sulla natura delle norme fiscali rivolte alle cooperative.....	"	117
5.	Agevolazioni tributarie alle cooperative e divieto di aiuti di Stato secondo la dottrina.....	"	128
6.	I dubbio di compatibilità e la giurisprudenza della Corte di Giustizia.....	"	134
6.1	L'ordinanza 3525/2006.....	"	134
6.2	Le ordinanze di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia nn. 3030-3031-3033 del 8/2/2008.....	"	136
6.3	Lo svolgimento della causa.....	"	138
6.4	La sentenza della Corte UE.....	"	142
7.	Conclusioni.....	"	145

Desidero ringraziare il Prof. S. M. Messina e il Prof. S. Muscarà per i preziosi consigli ricevuti.

Un ringraziamento particolare va a mia moglie per il sostegno fornito durante questo mio percorso di apprendimento.

Infine ringrazio i miei genitori senza i quali non sarei.... .

*E' sempre il momento giusto
per fare la cosa giusta...
Martin Luther King*

CAPITOLO I

La nozione comunitaria di aiuto di Stato

1 Ratio della disciplina comunitaria del divieto di aiuti di Stato.

La disciplina degli aiuti di Stato, definita come un “capitolo autonomo”¹ del diritto comunitario, trova ispirazione e ratio nella tutela della libertà di concorrenza, valore quest’ultimo alla base dei trattati comunitari².

Da tale angolazione, essa esprime un valore positivo: il mercato, inteso quale bene giuridico, ovvero quale complesso di interessi giuridicamente qualificati.³ Ed in questa prospettiva gli interessi alla non discriminazione e alla competizione ad armi pari rilevano proprio in quanto appartenenti al bene giuridico mercato.

¹ L’espressione è di CAPUTI JAMBRENGHI V., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario vivente*, in *Riv.it.dir.pubbl.comunit.*, 1998, p. 1259.

² L’Art. 3, lett. f) del Trattato di Roma del 1957 (TCE), ripreso dall’art. 3, lett. g) del Trattato di Maastricht del 1992 (TUE), mira a rendere operante all’interno dell’Unione un “regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune”.

³ Cfr. PUGLIATTI, *Riflessioni in tema di universitas*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 992 ss.; ID., *Beni e cose in senso giuridico*, Milano, 1962, 16 ss., 25 e 26. Sulla nozione di mercato, cfr. FRANCESCHELLI, *Il mercato in senso giuridico*, in *Giur. comm.*, 1979, 501 ss.

In questo quadro le imposte sono dei meri strumenti di attuazione dell'unificazione del mercato; e non possono provocare discriminazioni, né ostacolare la libertà di circolazione della ricchezza o falsare o alterare la concorrenza, favorendo alcuni a scapito di altri Stati.

Ciò emerge in primo luogo ed in positivo dalle norme del Trattato in materia di imposte indirette e dazi doganali. Ma la tendenza è simile con riferimento alle imposte dirette, ove tuttavia si è agito attraverso l'introduzione di principi e regole funzionali alle libertà fondamentali in grado di riflettersi solo in negativo sulle disposizioni dei singoli Stati membri⁴.

In sostanza si è evitato di sottrarre completamente alla sovranità dei singoli Stati la materia dei tributi diretti, a motivo della loro rilevanza in termini redistributivi e di bilanciamento dei conti pubblici, e tale obiettivo si è raggiunto con una normazione limitativa della discrezionalità dei legislatori interni⁵.

⁴ Così GIOVANNINI A., *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato Principi e Tassazione delle società cooperative*, pag. 1589, in Boll. Trib, n. 20/2006.

⁵ FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 144 ss.

Da qui l'elaborazione che fa un noto autore del concetto di fiscalità c.d. negativa, la quale esprime «la finalità di limitazione della altrui sovranità fiscale, escludendo ogni processo di fiscalità positiva attraverso la quale l'ente sopranazionale (l'Unione europea) definisce autonomamente un piano di valori e realizza, di conseguenza, un trasferimento di sovranità fiscale dagli stati nazionali»⁶.

In sostanza pare potersi affermare che l'intima ratio della disciplina degli aiuti di Stato in ambito fiscale sia da ricercare nell'esigenza di controllare che i sistemi impositivi dei singoli Stati non alterino il commercio comunitario, l'allocazione delle risorse e non influenzino le scelte di stabilimento delle imprese, così da non creare meccanismi di concorrenza fiscale dannosa⁷.

Sotto questo profilo, come vedremo più oltre, il divieto di aiuti fiscali e la lotta alla concorrenza fiscale dannosa, sono due facce della stessa medaglia. Da un lato la concorrenza fiscale dannosa si realizza, di fatto, attraverso la comparazione fra ordinamenti, in tema di introduzione di

⁶ BORJA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, 107. Concetto ripreso in *Diritto Tributario Europeo*, pag. 425 e segg., Milano, 2010.

⁷ La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in generale, e degli aiuti fiscali in particolare, si innesta nella più vasta disciplina a tutela della concorrenza comprendente le regole giuridiche volte a garantire che i sistemi economici di tipo liberista funzionino secondo le leggi del mercato.

agevolazioni o benefici impositivi, determinando una distorta allocazione delle risorse in seno al mercato interno. Dall'altro lato agevolazioni e benefici possono assumere veste di aiuti di stato in quanto suscettibili di creare forme di concorrenza fiscale tra Stati.

A testimonianza della strumentalità della disciplina degli aiuti di Stato alla lotta alla concorrenza fiscale dannosa e alla tutela di una libertà sostanziale di concorrenza nei mercati, deve riprendersi quanto recentemente affermato dalla Commissione Europea, secondo cui la politica degli aiuti di Stato è stata, è e rimane, “elemento integrante della politica della concorrenza”, alla base della quale vi è l’idea che “l’economia di mercato offre la garanzia migliore per accrescere il tenore di vita dei cittadini nella UE..” e soprattutto che “il regolare funzionamento dei mercati è condizione essenziale per fornire ai consumatori i prodotti che desiderano, a prezzi contenuti”⁸.

L’approccio appena accennato è legato (e non potrebbe essere altrimenti) a considerazioni di carattere economico, vale a dire ai benefici effetti della concorrenza, intesa quale forma di mercato contraddistinta da una pluralità di soggetti

operanti sia dal lato dell'offerta sia dal lato della domanda di beni o servizi. In particolare, nella sua accezione di "concorrenza perfetta" il termine designa una situazione "ideale" di mercato in cui le "varie entità di un bene sono tutte scambiate, comprate e vendute allo stesso prezzo"⁹.

È opportuno sin da subito sottolineare un altro aspetto preso in considerazione dalla dottrina¹⁰. Recentemente si è ribadito con forza che il valore della concorrenza non può e non deve considerarsi un valore di carattere assoluto, ma occorre porlo in relazione con altri principi anch'essi presenti nei Trattati.

Il libero mercato, in altri termini, non è un valore in sé, ma assume un ruolo strumentale al raggiungimento degli obiettivi di sviluppo sostenibile "basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena

⁸ Cfr. Il "Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato – Aiuti di Stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005 – 2009", presentato dalla Commissione il 7/6/2005.

⁹ F. Salberini, *Disciplina comunitaria della concorrenza e intervento statale nella economia*, Giuffrè Milano 1969. Gli effetti del funzionamento del mercato di concorrenza perfetta sono alla base degli studi della c.d. economia del benessere, branca della teoria economica "rivolta esplicitamente alla comparazione, dal punto di vista della desiderabilità sociale, di situazioni economiche alternative". Così G. Brosio *Economia e Finanza Pubblica*, 1993 NIS, Roma. Secondo tali studiosi, il mercato di concorrenza perfetta lasciato libero di operare, raggiunge il c.d. ottimo di "first best", ovvero una situazione di allocazione delle risorse che non è possibile modificare senza danneggiare almeno uno degli operatori economici. Per un'analisi delle condizioni necessarie a raggiungere l'ottimo paretiano, si veda tra gli altri, P. Acocella *Politica Economica*, 1995, NIS Roma.

¹⁰ RUSSO P., *Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass.trib. 1-bis/2003*; G. Franson *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, pag. 26, Ospitaletto 2007.

occupazione e al progresso sociale e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente.¹¹”

Tale nuovo condivisibile orientamento accende un profilo di novità ed una nuova chiave interpretativa delle norme dei Trattati ai quali fino a poco tempo si attribuiva un ruolo prettamente economico ed esclusivamente strumentale alla realizzazione di un mercato interno in condizioni di libera concorrenza.

2 Il divieto di aiuti di stato nel trattato CECA.

Il Trattato Ceca, nasce come noto, alla fine della seconda guerra mondiale, in un periodo in cui nell'Europa Occidentale comincia ad affermarsi il liberismo economico. Firmato a Parigi nel 1951, il Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone dell'Acciaio (CECA) e scaduto il 23 luglio 2002, adotta la prima forma compiuta di regolamentazione degli aiuti di Stato.

In particolare esso prevede una specifica norma, l'art. 4, ove si dispone che “sono riconosciuti incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, per conseguenza, sono aboliti e proibiti, alle condizioni previste dal presente trattato,

¹¹ Così recita l'art. 3 del Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1/12/2009.

all'interno della comunità: (...) c) le sovvenzioni o gli aiuti concessi dagli stati, o gli oneri speciali imposti da essi, in qualunque forma". La ratio della disposizione, avente un forte grado di rigidità¹², è da ricercarsi all'interno dell'art. 2, comma 1, che nel fissare gli obiettivi del Trattato fa riferimento, tra gli altri, alla creazione di un mercato comune.

Dal tenore letterale della disposizione si nota una duplice funzione assunta dalla norma: quella di far venire meno le regolamentazioni anteriori all'entrata in vigore del Trattato e, nel contempo, quella di censurare le iniziative successive. Destinatari del divieto sono gli Stati membri, non le istituzioni comunitarie: il dubbio poteva nascere dalla possibilità attribuita all'Alta Autorità di attuare interventi diretti a favore delle imprese, seppur in determinati casi espressamente previsti dal trattato, o in base all'accordo unanime del consiglio.

Per quanto concerne l'oggetto, la Corte di Giustizia¹³ si è sforzata sin dalle prime battute di distinguere il concetto di sovvenzione da quello di "aiuti", facendo rientrare nella prima tutte le prestazioni positive, di denaro o in natura (*dare o*

¹² PERSIANI A. *Le fonti e il sistema istituzionale*, pag. 9, in AA.VV., *Aiuti di Stato in Materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.

¹³ Causa C-30/59, sent. del 23/02/1961.

facere) concesse dagli Stati per sostenere un'impresa e attribuendo all'aiuto un significato comprensivo di quello di sovvenzione, comprendendosi in tale concetto oltre alle prestazioni positive, anche quelle "negative", ovvero quelle prestazioni che in varie forme – come appunto indicato nell'art. 4, lett. c) - alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa, producono i medesimi effetti delle prime. Da notare, ai fini dell'applicazione dell'art 4, il contenuto dell'art. 67 del Trattato, il quale impone agli Stati di far conoscere all'Alta Autorità tutte le azioni suscettibili di influenzare le condizioni di concorrenza nell'ambito delle industrie del carbone e dell'acciaio. L'importanza di tale disposizione va rapportata alla sovranità che, in materia tributaria, si potrebbe definire "piena" da parte degli Stati nei confronti delle proprie imprese. La giurisprudenza¹⁴, a tal proposito, ha definito l'ambito applicativo dell'art. 67 riservandolo alle ipotesi nelle quali l'intervento dello Stato non incide in via diretta ed immediata sul settore carbo siderurgico, escludendo in ogni caso quelle misure dirette a migliorare globalmente la posizione del carbone e dell'acciaio rispetto ai prodotti di sostituzione.

¹⁴ Corte di Giustizia CE, cause riunite 27/58 e 29/58.

A motivo della crisi del settore del carbone e dell'acciaio, la rigidità del divieto a metà degli anni ottanta si è attenuata e, proprio in quegli anni, si è assistito a numerose politiche di sostegno alle imprese nazionali del settore. Ciò è avvenuto sfruttando il disposto dell'art. 67, par. 2 del Trattato, in cui si afferma che se l'azione di uno Stato provoca effetti pregiudizievoli sulle imprese carbo-siderurgiche del medesimo, l'Alta Autorità può autorizzare – previa la determinazione di ammontare, durata e condizioni – la concessione di aiuti alle imprese danneggiate¹⁵.

Allo stesso tempo, sono stati adottati dei regimi speciali di aiuti, o “codici di aiuti”, in applicazione dell'art. 95 del Trattato, che però in forma progressiva sono passati da aiuti agli investimenti ad aiuti alla R&S.

Oggi, non avendo più vigenza il Trattato Ceca la disciplina degli aiuti è quella prevista dal Trattato CE (oggi TFUE¹⁶).

3. Il divieto di aiuti di Stato nel Trattato Istitutivo della CEE.

L'attenzione degli ordinamenti giuridici verso la concorrenza tra imprese trova la sua massima espressione nel Trattato di

¹⁵ È in questo modo che si è costituita un'organizzazione comune del mercato stabilendo quote e prezzi minimi dell'acciaio grezzo.

¹⁶ Tratta sul funzionamento dell'Unione europea.

Roma istitutivo della Comunità Economica Europea, tra i cui obiettivi primari [art. 3, lett. f)] rientra “la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato comune”.

Ciò richiede la piena e completa attuazione delle norme sugli aiuti all’interno del Trattato, senza la quale la tutela delle quattro libertà fondamentali (circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali), non potrebbe mai essere realizzata.

Gli artt. 92-94 del Trattato¹⁷ introducono un sistema flessibile di divieti che tiene conto dell’indisponibilità degli Stati a rinunciare tout court ad uno strumento di politica economica nazionale, oltre che dell’importanza che, a talune condizioni, gli aiuti possono rivestire anche in un’ottica comunitaria. Per questa ragione l’art. 92 non individua un “divieto di aiuti di Stato” tout court ma parla di “divieto di aiuti di Stato incompatibili”. In quest’ottica, la normativa prevede un sistema di controlli consentendone l’eventuale soppressione e recupero.

¹⁷ Con il Trattato di Maastricht sono diventati artt. 87-89 TUE e successivamente con il Trattato di Lisbona artt. 107-109 TFUE.

Allo stesso tempo, rispetto al Trattato Ceca, tale sistema si riferisce a tutti i settori economici e non è limitato all'acciaio e al carbone.

È interessante notare come la prima dottrina¹⁸ abbia letto il carattere di strumentalità dell'art. 92, (oggi 107) rispetto alla tutela del valore della concorrenza di cui all'art. 3 del Trattato. Secondo tale orientamento la tutela della concorrenza costituirebbe non già il fine ultimo del Trattato ma solo un obiettivo mediato a che si realizzi la razionalizzazione e l'ammodernamento delle strutture industriali attraverso l'eliminazione delle imprese non in grado di competere nel mercato.

Tale finalità originaria è stata successivamente identificata con "l'interesse della Comunità", e il piano delle tutele si è spostato dal mercato ai soggetti che in esso operano.

Quanto al contenuto della disciplina di cui all'art. 92, oggi art. 107 TFUE, esso prevede, salvo deroghe contemplate nei trattati, l'incompatibilità con il mercato interno degli aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma, che favorendo talune imprese o produzioni falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Colpisce in primo luogo

¹⁸ GRISOLI, A. *Aspetti giuridici della integrazione economica europea*, Padova, 1967 pag. 217 e seg.

la mancanza di una chiara definizione di aiuto e il riferimento a tutte le possibili forme attraverso cui l'intervento statale può esplicarsi. Da questo punto di vista, la disciplina è applicabile sia alle sovvenzioni vere e proprie, sia ad altre forme di sostegno, eventualmente attuate riducendo il carico tributario di talune imprese.

Quanto al profilo definitorio che approfondiremo nel prossimo paragrafo qui basta accennare che autorevole dottrina¹⁹ ha definito aiuto "ogni vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato".

Riservandoci di approfondire quanto stiamo per dire nel proseguo, il primo paragrafo dell'art. 87 (oggi art. 107) fa emergere quattro distinti requisiti per la configurazione di un aiuto: i) l'attribuzione di un vantaggio economico; ii) la derivazione di tale vantaggio dallo Stato o, comunque, da risorse poste a disposizione dal medesimo; iii) la selettività dell'aiuto, in quanto destinato ad un settore specifico, se non ad una specifica impresa; iv) l'attitudine dell'aiuto ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri.

¹⁹ TESAURO G. *Diritto Comunitari, Padova 2006, pag.780.*

Il successivo par. 2 dell'art. 87 (oggi art. 107), elenca gli aiuti compatibili de jure. La norma alla lettera a) fa emergere probabilmente lo spirito della disciplina complessiva: sono compatibili con il mercato interno, tra gli altri, gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, purché non vi sia discriminazione determinata dall'origine dei prodotti. Sembra in una chiave interpretativa potersi dedurre la centralità della figura del consumatore vero propulsore degli orientamenti comunitari e soprattutto giudice ultimo della meritevolezza delle imprese di stare sul mercato.

Tra gli altri aiuti compatibili rientrano, gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e quelli destinati a compensare gli svantaggi economici della divisione della Germania. Questi ultimi, peraltro, potranno essere abrogati dal Consiglio, su proposta della Commissione, a partire dal 1° dicembre 2014.

Infine il terzo paragrafo prende in considerazione aiuti potenzialmente compatibili con il mercato interno sulla base di una decisione discrezionale della Commissione. Vi sono:

- i c.d. aiuti regionali, strumentali allo sviluppo di territori ove il tenore di vita sia anormalmente basso o sussista un elevato livello di sottoccupazione²⁰;
- gli aiuti diretti alla promozione di progetti di comune interesse europeo oppure destinati a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- gli aiuti a determinate attività o a certe regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;
- gli aiuti destinati alla promozione della cultura e della conservazione del patrimonio purché non alterino le condizioni degli scambi e la concorrenza dell'Unione in misura contraria al comune interesse.

Novità del Trattato di Lisbona è l'inserimento tra questo tipo di aiuti delle altre misure definite con decisioni del Consiglio su proposta della Commissione.

Nell'ottica di assicurare, poi, un elevato grado di effettività al divieto di aiuti di Stato, è stata predisposta, all'interno del Trattato, nel successivo art. 88 (oggi 108), una procedura intesa ad attribuire alla Commissione Europea un potere di

²⁰ Con il trattato di Lisbona è stata peraltro prevista la possibilità di concedere questo tipo di aiuti alle regioni di cui all'art. 349 del TFUE, (ex art. 299, par. 2, TCE) tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale. Si tratta delle regioni della Guadalupa, della Guyana francese, della Martinica, della Riunione di Saint Barthélemy, di Saint Martin, delle

controllo sugli aiuti adottati. Questo ed altri aspetti saranno analizzati nel proseguo del presente lavoro.

4. La nozione di aiuto di Stato

Fatta questa breve premessa ci accingiamo ad affrontare il primo e più importante problema che, come poc'anzi si affermava, la disciplina comunitaria ci prospetta: il concetto di aiuto di stato. È a tutti noto, come simile definizione non sia contenuta in alcuna norma di diritto primario o derivato. L'art. 87 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)²¹, si limita infatti ad enunciarne il divieto, disponendo al par. 1, che: "Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano 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".

E similamente, come abbiamo visto, faceva il Trattato CECA²², ove all'art. 4, lett. c), sanciva il divieto delle

Azzore, di Madera e delle Isole Canarie, la cui situazione economia è aggravata da una serie di fattori quali, distanza, insularità, superficie ridotta, topografica, clima difficile etc.

²¹ Norma contenuta precedentemente nell'art. 92 del Trattato CE e nell'art. 87 del Trattato UE.

²² Il trattato della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA) fu firmato a Parigi nell'aprile del 1951 dai sei Paesi fondatori, vale a dire il Benelux (Belgio, Olanda e

“sovvenzioni o (de)gli aiuti concessi dagli Stati (...) in qualunque forma”, lasciando all’interprete il compito di definire i contorni di tale nozione²³.

La precisa ed uniforme definizione del concetto di aiuto, tra l’altro, non ha natura puramente teorica ma, oltre ad incidere sul delicato rapporto riguardante la ripartizione della sovranità fra istituzioni interne e comunitarie, determina la corretta applicazione delle disposizioni di carattere sostanziale e procedurale nonché gli ambiti di operatività della giurisdizione comunitaria.

Né d’ausilio a cotale ricerca sono stati i regolamenti n. 994/1998 e n. 659/1999 emanati dal Consiglio sulla base delle prerogative ad esso attribuite dall’art. 89 TCE (oggi art. 109 TFUE)²⁴. In particolare, il secondo dei due provvedimenti, all’art. 1 rubricato “Definizioni”, alla voce aiuti di stato

Lussemburgo), la Francia, la Germania e l’Italia. La sua vigenza è terminata il 23 luglio 2002, momento in cui la CECA è confluita nell’UE.

²³ In tal senso cfr. ad esempio TRIGGIANI E., *Gli Aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario* Bari, 1989 e ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997. A livello interpretativo TESAURO G, nel suo *Diritto Comunitario*, Cedam 2005, a pag. 780, definisce il termine “aiuto” come qualsiasi “vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un’impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato”.

²⁴ L’art. 109 TFUE dispone che su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, il Consiglio possa “stabilire tutti i regolamenti utili i fini dell’applicazione degli articoli 107 e 108 e fissare in particolare le condizioni per l’applicazione dell’articolo 108, paragrafo 3, nonché le categorie di aiuti che sono dispensate da tale procedura”.

prevede un semplice rimando ai criteri stabiliti nell'articolo 89 TCE,²⁵, nulla aggiungendo di nuovo sulla questione.

Il vuoto legislativo, per vero, potrebbe non essere casuale, considerato che di tal guisa si lascia aperta la possibilità ad interpretazioni di carattere evolutivo del concetto e si attenuano possibili pratiche elusive da parte degli Stati.

In tale contesto importante è stato lo sforzo interpretativo profuso dalle autorità comunitarie e, in primis, dalla Commissione la quale non ha mancato di elaborare, di volta in volta, criteri identificativi delle fattispecie di aiuto al fine di valutarne la sussumibilità all'interno dell'art. 87 TCE²⁶.

Questo approccio di tipo "casistico" agevolato dall'assenza di norme di diritto derivato (in primis i regolamenti), ha altresì avuto quale effetto, oltre alla produzione di copiosa giurisprudenza da parte della CGUE, la proliferazione di atti di soft law, vale a dire di atti emanati dalla Commissione, sprovvisti di una specifica sanzione e perciò non vincolanti, ma in grado di produrre effetti giuridici²⁷. Si tratta di raccomandazioni, pareri, comunicazioni, note interpretative,

²⁵ All'art.1, rubricato "Definizioni", si legge: "Ai fini del presente regolamento, si intende per: <<aiuti>> qualsiasi misura che risponda a tutti i criteri stabiliti all'articolo 92, paragrafo 1, del trattato". Il riferimento all'art. 92 prima e all'art. 87 del TCE e prima ancora art. 92

²⁶ A ciò si è affiancato l'importante ruolo interpretativo dalla medesima svolto in materia di deroghe previste dal par. 2 dell'art.107.

linee guida, libri bianchi, codici di condotta, lettere agli Stati membri, inquadramenti etc.

Del resto, l'utilizzo massiccio nel settore degli aiuti di Stato, oltre che dello strumento delle decisioni, di quello delle comunicazioni, testimonia l'intento della Commissione di "preservare, con rigore, le proprie prerogative di discernimento discrezionale²⁸".

4.1. Gli aiuti fiscali

La problematica definitoria tocca ancor più la categoria degli aiuti fiscali, considerato che, nonostante da tempo fosse matura nella giurisprudenza comunitaria²⁹ oltre che nella prassi della Commissione, l'idea della pacifica applicabilità agli stessi delle disposizioni contenute negli art. 107 e segg. del TFUE, l'interesse verso questa categoria di aiuti è sorto solo di recente³⁰.

²⁷ Per effetto del principio di leale cooperazione. Così DI MASSA N., *Le fonti comunitarie in tema di aiuti di Stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie*, p. 102, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato* a cura di INGROSSO M. e TESAURO G., Napoli 2009.

²⁸ MOAVERO MILANESI E., *Partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in *Rivista di diritto europeo*, 1990, p. 530.

²⁹ Cfr. la risalente sentenza 23/2/1961 C-30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg Vs alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*, ove la Corte afferma: "Il concetto di aiuto è tuttavia comprensivo di quello di sovvenzione dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti...". Più recentemente cfr. causa C - 501/0, *spagna v Commissione* del 15/7/2000 e Causa C-143/99 *Adria - Wiern Piepline e Wieterdorfer & Peggauer Zementwerke*, del 8/11/2001, punto 38.

³⁰ L'argomento degli aiuti fiscali ha di fatto trovato la giusta importanza solo dopo il vertice ECOFIN di Verona tenutosi nell'aprile del 1996. Cfr. FRANSONI G. *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, pag. 35, Ospedaletto 2007.

La fiscalità diretta è stata, difatti, da sempre prerogativa dei singoli Stati e il problema della cessione di sovranità a favore dell'UE, ha rappresentato un ostacolo, di carattere mentale più che giuridico, all'applicabilità della disciplina degli aiuti di Stato a questo settore.

D'altronde, come sottolineato da attenta dottrina, è sin da subito apparsa poco percorribile la strada dell'esclusione della disciplina *de qua* alle misure fiscali nazionali agevolative: ciò avrebbe comportato facili pratiche elusive da parte degli Stati membri³¹.

Il problema del difficile equilibrio tra il divieto di aiuti fiscali e il libero e discrezionale esercizio della potestà normativa tributaria degli Stati è stato affrontato dalla Commissione Europea con la comunicazione al Consiglio n. 98/C 384/03, del 11 novembre 1998, avente ad oggetto l'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese. In tale documento, la Commissione nel ribadire che per l'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, la natura fiscale di una misura è irrilevante³², sottolinea come le predette disposizioni possono contribuire alla lotta contro la concorrenza fiscale dannosa.

³¹ DAGNINO A., Agevolazioni fiscali e potestà normativa, pag. 140, Padova 2008.

La strumentalità della disciplina degli aiuti di Stato alla lotta di tali forme di concorrenza, altresì contenuta nel Codice di Condotta in materia di tassazione delle imprese³³, costituisce senza dubbio la novità di maggior rilievo.

È noto, infatti, che la concorrenza fiscale, intesa quale processo di competizione tra Stati volto ad accaparrarsi, forza lavoro, capitali e, in genere, risorse al fine di potenziare la rispettiva economia, se condotta senza limiti, anziché portare ad un miglioramento qualitativo dell'intervento statale, ad un abbassamento generalizzato della pressione fiscale o ad una maggiore efficienza nell'erogazione dei servizi pubblici, può condurre ad una serie di distorsioni³⁴. La disciplina sugli aiuti fiscali costituisce in tale contesto, ed assieme agli strumenti normativi o amministrativi a carattere generale, la più importante arma che l'Unione Europea ha a disposizione per combattere i danni di una concorrenza fiscale senza regole tra Stati³⁵.

³² Non contenendo l'art. 92 (ora 107 del TFUE) alcuna discriminazione tra le varie forme di aiuto.

³³ Pubblicato in G.U.C.E. C2 del 6 gennaio 1998. Cfr. VITALE F., Le prospettive di sviluppo, in AA.VV., Aiuti di Stato in materia fiscale, op. cit.

³⁴ COPPOLA P., Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati, pag. 1678, nt. 3, in Rass. Trib. 6/2007

³⁵ Il predetto collegamento sposta, come notato da attenta dottrina, i valori di riferimento "dal piano della mera tutela della libertà di concorrenza a quello della coesistenza di una pluralità di sistemi fiscali" attinenti agli Stati. Così FRANSONI G., Profili.. op.cit., pag. 35.

Ritornando al problema definitorio degli aiuti fiscali, la Commissione, ha affrontato la questione già con il Quinto censimento sugli aiuti di Stato pubblicato nel 1997, distinguendo gli aiuti fiscali in due categorie: le riduzioni di imposta e i differimenti di pagamento. Nella prima categoria rientravano esenzioni, crediti di imposta, detrazione e deduzioni, nonché riduzioni di aliquote; alla seconda appartenevano le norme di riduzione temporanea della base imponibile e quelle che prevedevano modalità di pagamento con scadenze meno rigorose rispetto a quelle previste in via generale. La classificazione appariva incompleta: si taceva ad esempio sulle misure che prevedevano riduzioni del carico tributario riguardanti obbligazioni già determinate nell'an e nel quantum.

È intervenuta nuovamente la Commissione che nella Comunicazione 98/C 384/03 citata, elenca in forma dichiaratamente esemplificativa le varie ipotesi di aiuti fiscali. Si tratta di criteri effettuali riguardanti: riduzioni di base imponibile (deduzioni derogatorie, ammortamento anticipato o accelerato, iscrizioni di riserve); riduzioni totale o parziale dell'imposta (esenzioni e crediti di imposta); differimento, annullamento o eccezionale rinegoziazione del debito fiscale.

Anche tale classificazione tuttavia è stata valutata insufficiente in quanto incentrata su caratteri di natura tecnica comuni ad ogni tributo e non necessariamente aventi finalità agevolativa, tant'è che nello stesso documento la Commissione ha individuato quale criterio qualificante gli aiuti fiscali l'eccezionalità delle forme tecniche prima elencate, ovvero la presenza di caratteri non giustificati dalla natura o dalla struttura del sistema³⁶.

4.2. L'approccio alla nozione di aiuto ex art.87 TCE.

4.2.1. L'origine degli aiuti.

Come precedentemente accennato, l'assenza di un concetto chiaro e dai contorni definiti di aiuto di stato, da un lato esclude la autoreferenzialità della sua disciplina, agevolandone una lettura in senso evolutivo, dall'altro tuttavia ne impone un percorso di ricerca attraverso gli unici punti di riferimento a disposizione dell'interprete, vale a dire gli elementi testuali della disposizione che concorrono a delinearne le fattispecie applicative.

In primis, va preso in considerazione l'aspetto dell'origine degli aiuti. Nonostante la chiarezza della norma, ove è

³⁶ Per una critica alla nozione di aiuto fiscale si rinvia ancora una volta a FRANSONI G., op.ult. cit. pag. 37 e segg.

richiesto che gli aiuti siano concessi “dagli Stati o mediante risorse statali”, sono due le possibili³⁷ chiavi interpretative.

Secondo una prima chiave di lettura che potremmo definire di tipo economico e che assume contorni stringenti, sarebbe necessario a configurare l'aiuto la riconduzione delle risorse utilizzate allo Stato, direttamente o indirettamente (da cui l'inciso mediante risorse statali)³⁸.

D'altro canto, tuttavia, la disposizione si presta ad un'altra interpretazione di carattere prettamente giuridico ed in chiave potremmo dire estensiva: sarebbe sufficiente ad integrare la fattispecie di aiuto la scelta che lo “Stato pone in essere attraverso interventi normativi che possono incidere sia su risorse pubbliche che sul comportamento dei privati”. Attraverso questa seconda interpretazione, è stato considerata³⁹ aiuto di Stato l'erogazione di un assegno di solidarietà destinato ad agricoltori francesi e finanziato da una banca.

Ma la sentenza che ha costituito la svolta interpretativa della CGUE è stata quella riferita alla Causa C- 379/1998

³⁷ L'argomento è trattato da GARCEA A. L'origine, in AA.VV., Aiuti di Stato in materia fiscale, a cura di SALVINI L., Padova 2007

³⁸ Orientamento cui sembra aderire, dopo un breve intermezzo (v. la sentenza di cui alla nota successiva), la giurisprudenza comunitaria. Cfr. ex multis causa C -82/77 del 24/01/1978 , Cause C- 72,73/1991 del 2/2/1988 e 7/6/1988.

³⁹ Causa C – 290/83, Commissione v. Francia, 30/1/1985.

della PreussenElektra⁴⁰ riguardante una norma tedesca che obbligava i distributori regionali di energia elettrica ad acquistare ad un prezzo prefissato e maggiore rispetto al valore di mercato, una quota dell'energia prodotta da fonti rinnovabili. Tali distributori potevano, successivamente, a determinate condizioni addebitare al gestore nazionale una quota del maggior costo di acquisto sostenuto. In quell'occasione la Corte ha concluso per l'assenza di aiuti di Stato e nel contempo ribadito che è necessario che la risorsa costituente il sostegno all'impresa faccia carico al bilancio dello Stato; in altri termini, quando l'azione dello Stato si traduce in un beneficio finanziato solo da privati, non si configura un aiuto di Stato.

Quanto all'aspetto soggettivo dell'origine dell'aiuto, vi è unanimità di vedute tra dottrina⁴¹, giurisprudenza e Commissione⁴² nel ricomprendere nel concetto di "Stato" ogni articolazione dello stesso, compresi gli enti regionali e locali. Nel concetto di aiuti indiretti vanno, invece, ricomprese le sovvenzioni erogate da enti intermedi, siano essi soggetti pubblici, e perciò enti pubblici controllati dallo Stato ovvero enti, che quant'anche autonomi, operano in regime

⁴⁰ Causa C- 379/1998, PreussenElektra del 13/03/2001.

pubblicistico⁴³. A tal proposito, la Commissione Europea, nelle ipotesi di enti incaricati a provvedere all'erogazione (enti creditizi, associazioni professionali, società di gestione di partecipazioni finanziarie, società commerciali) richiede che i predetti aiuti siano imputabili allo Stato e da esso finanziati. Sono esclusi dal regime degli aiuti gli interventi che pur soddisfacendo i predetti requisiti di imputabilità e/o finanziamento da parte dello Stato, non comportano per il bilancio di quest'ultimo alcun onere supplementare⁴⁴.

Non ha alcuna rilevanza, ai fini della qualificazione di un aiuto, la fonte delle risorse necessarie alla sua erogazione. Le entrate tributarie rappresentano, infatti, la provvista per la quasi totalità della spesa pubblica e, pertanto, la mera erogazione di sovvenzioni in denaro non può farne assumere natura fiscale.

L'aiuto fiscale si caratterizza invece per il minor introito ottenuto dallo Stato o da una sua articolazione territoriale dotata di potestà tributaria⁴⁵.

⁴¹ Cfr. FRANSONI G., op. cit. pag.17;

⁴² Comunicazione Commissione CE del 10 dicembre 1998, 98/C 384/03, punto 10.

⁴³ MAROTTA A., Aiuti di Stato e Aiuti fiscali: strutture e differenze, in AA.VV., Agevolazioni fiscali ed Aiuti di Stato, op.cit., cita l'esempio di una società per azioni incaricata di gestire un regime di aiuti a favore delle PMI.

⁴⁴ Diritto della concorrenza nelle Comunità europee, vol. IIB, Illustrazione delle regole applicabili agli aiuti di Stato, situazione nel dicembre 1996, pag 8.

⁴⁵ Fanno eccezione a questa logica i c.d. tributi di scopo, definiti parafiscali in quanto gravanti su una ristretta cerchia di soggetti o in via traslata su talune attività di settori specifici e il cui relativo gettito serve a finanziare solo ed espressamente determinate

4.2.2. Il beneficio o vantaggio economico.

Altro elemento essenziale alla definizione di aiuto di Stato è l'attribuzione di un beneficio di carattere economico.

Il concetto di beneficio fa riferimento a tutte le possibili forme attraverso cui possono concretizzarsi profili di protezione, incentivazione o comunque sostenimento di una o alcune imprese o produzioni. Il vantaggio ricevuto ha per effetto quello di sollevare l'impresa o le imprese beneficiarie da oneri normalmente gravanti sul proprio bilancio. Non importa la finalità, ma l'effetto prodotto in capo al beneficiario, il quale proprio a causa dell'intervento statale realizza un rafforzamento della propria posizione sul mercato a scapito della concorrenza fra imprese⁴⁶.

Gli esempi sono tanti; possono rientrare tra gli aiuti di stato vietati, oltre alle sovvenzioni vere e proprie anche le vendite da e verso lo Stato a prezzi fuori mercato, le forniture di beni o servizi a prezzi preferenziali, ma anche le esenzioni fiscali e, in generale, le riduzioni di base imponibile e di aliquote che non trovano giustificazione nella logica di sviluppo del sistema

produzioni. Di tali due carattere l'aspetto eventualmente contrastante con la disciplina degli Aiuti di Stato è il vincolo di destinazione. Così RUSSO P., *Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass.trib.* 1-bis/2003, pagg. 342 e segg..

⁴⁶ V. ad esempio Corte di Giustizia C 173/73 *Italia v Commissione*, 2/7/1974. RENDA A., *La sussistenza del Beneficio*, in *AA.VV. Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit.

economico o che costituiscono una deviazione rispetto all'assetto di sistema.

Nella valutazione di alcuni tipi di aiuti, quali ad esempio gli apporti di capitali, i prestiti e le garanzie fornite ad una o più imprese, criterio di riferimento per valutare la sussistenza del beneficio è stato ravvisato in quello del c.d. "normale investitore privato operante in condizioni normali di mercato". Si tratta di una sorta di corollario al principio di parità di trattamento tra proprietà pubblica e privata che la Commissione (Comunicazione C 307 del 13/11/1993) e la giurisprudenza comunitaria (causa C-323/82 SA Intermills del 14 novembre 1984) hanno utilizzato al fine di valutare se, in circostanze analoghe, un investitore privato di dimensioni paragonabili all'ente pubblico fosse stato in grado di sopportare i medesimi oneri che ha sostenuto l'ente erogatore.

Può considerarsi pertanto un aiuto di Stato il finanziamento fornito dallo Stato ad un'impresa in circostanze che non sarebbero accettabili per un investitore privato che opera razionalmente in un'economia di mercato⁴⁷.

⁴⁷ Così EBNER M. e GAMBARO E., La nozione di aiuto di Stato, pag. 28, in AA.VV., concorrenza ed aiuti di Stato, a cura di SANTA MARIA A., Torino 2006.

4.2.3. Segue. I destinatari del beneficio: le imprese o produzioni

Affinché un aiuto possa considerarsi incompatibile con il mercato interno, è necessario che lo stesso sia rivolto ad imprese o produzioni.

Il concetto di impresa, in diritto comunitario, è estremamente ampio e piuttosto elastico in quanto teso a ricomprendere al suo interno tutte quelle fattispecie economicamente rilevanti, anche se bisogna affermare spesso giuridicamente generiche.

Sotto questo profilo è possibile rinvenire tanti concetti di impresa quanti sono le finalità del settore del diritto comunitario in cui tale concetto è inserito.

Nel presente lavoro, seguendo l'interpretazione teleologica accennata, per impresa⁴⁸ ai fini dell'applicazione della normativa sul divieto degli aiuti di Stato deve intendersi qualsiasi soggetto economico, organizzatore dei fattori produttivi necessari allo svolgimento della propria attività, che può entrare in concorrenza con altre imprese.

Sotto questo aspetto, nessuna rilevanza ha in primo luogo la veste giuridica adottata, ciò comportando l'assoggettamento

⁴⁸ Concetto che comprende anche i lavoratori autonomi.

alla disciplina in commento di soggetti non qualificabili “imprese” nel diritto domestico dei singoli Stati.

Né assume rilievo lo scopo di lucro o l’obiettivo del pareggio di bilancio. L’unica condizione richiesta è che la produzione di chi riceve l’aiuto sia diretta al mercato, ricorrendo tale presupposto sia solo sotto il profilo soggettivo (i beni prodotti sono destinati ad una vasta platea di soggetti terzi all’impresa), sia sotto il profilo oggettivo ove è richiesto che il bene o servizio offerto si ponga in concorrenza con analoghe attività esercitate all’interno del mercato unico⁴⁹.

La nozione di produzione è strettamente correlata al requisito di selettività di cui si parlerà appresso. Qui basta accennare che per produzione “deve intendersi l’insieme di attività produttive aventi in comune il tipo di bene realizzato⁵⁰”.

3.2.4. Il requisito della selettività

Nell’affrontare l’argomento, non può non notarsi come nella più volte citata comunicazione della Commissione Europea (98/C 384/03), attenta dottrina abbia individuato la mancanza di una precisa distinzione tra requisito della

⁴⁹ PEVERINI L. Nozione di Impresa, in AA.VV. Aiuti di Stato in materia fiscale, op cit.

⁵⁰ ORLANDI M., Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario, pag. 170, Napoli 1995.

selettività e concetto stesso di aiuto.⁵¹ In realtà i due aspetti vanno tenuti distinti, in quanto autonomi tra di loro, cosicché occorre escludere dal divieto le misure che non costituiscono aiuti (ancorché selettive) e quelle che pur costituendo aiuti mancano di selettività.

Una misura è selettiva quando non ha portata generale⁵², ovvero è diretta a “talune imprese o produzioni”.

Sono sicuramente selettivi gli aiuti individuali, quelli diretti ad agevolare determinate categorie di imprese (ad es. le imprese manifatturiere), gli aiuti settoriali, gli aiuti alle imprese esportatrici, nonché quelli applicabili alle imprese esistenti ad una certa data in quanto discriminatori di imprese già esistenti⁵³.

La selettività dipende da parametri quali la tipologia di attività economica, il settore economico, la produzione industriale o l'area geografica in cui l'impresa o le imprese sono collocate.

⁵¹ LAROMA JEZZI P., Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali, pag. 107, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1/2004.

⁵² CAPUTI G., La selettività in generale, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali ed Aiuti di Stato*, op. cit.

⁵³ EBNER M. e GAMBARO E., *La nozione di aiuto di Stato*, op. cit. pag 33 e seg..

Sotto il profilo fiscale la dottrina distingue tra agevolazioni⁵⁴ ed aiuti effettivamente selettivi, i quali oltre a derogare al regime tributario ordinario comportano altresì un trattamento differenziato per alcune fattispecie. In tale modo ad un primo livello di indagine, la verifica del citato requisito, dovrà procedere attraverso una verifica del regime ordinario del tributo cui la norma da vagliare è riferita.

Sul punto è opportuno rilevare la difficoltà di distinguere tra misure ordinarie ed agevolative nelle ipotesi ad esempio di tassazione differita o separata delle plusvalenze, di determinazione forfetaria del reddito per talune categorie di imprese minori o di determinazione catastale per le imprese agricole, regimi che ricorrono anche in altri ordinamenti.

E spesso, la qualificazione in termini di “agevolazione” di particolari misure (ad es. l’ammortamento anticipato o accelerato) se rivolti alla generalità delle imprese, si rivela meramente descrittiva delle finalità perseguite dal legislatore (e non discriminatoria).

La qualificazione di una misura come selettiva passa per l’individuazione di uno specifico criterio che potrebbe essere scelto tra il metodo normativo e metodo positivo.

⁵⁴Rientranti solo in via eventuale nella normativa comunitaria sulla tutela della concorrenza.

Il primo presupporrebbe la creazione di un paradigma comune su cui confrontare le deroghe presenti negli orientamenti nazionali: l'approccio ad oggi è precluso dalla ritrosia degli Stati membri a cedere sovranità in materia di imposizione diretta.

Il secondo considera la disciplina vigente in ogni singolo ordinamento e verifica di volta in volta la struttura non tanto dell'intero sistema, ma dei singoli tributi. In particolare, come osserva la dottrina, non tutte le misure sottrattive hanno natura agevolativa ma solo quelle che "ad un tempo, sono in deroga rispetto al trattamento ordinario, comportano un trattamento più favorevole per determinate fattispecie e svolgono una funzione promozionale". Tale approccio, che si ribadisce è quello maggiormente seguito, permette, indipendentemente dal nomen iuris del trattamento in esame, di non erodere sovranità fiscale ai singoli Stati per ciò che concerne le imposte dirette e di utilizzare semplici strumenti di coordinamento piuttosto che di armonizzazione vera e propria.

Un terzo ed ultimo criterio guarderebbe il profilo funzionale della disposizione fiscale e qualificherebbe aiuti quelle disposizioni dirette a sostenere le imprese senza creare alcun

rapporto tra legislazione fiscale e peculiarità della struttura prescelta per lo svolgimento dell'attività. Tale approccio tuttavia attribuirebbe alla Commissione un grado di discrezionalità intollerabile per le norme comunitarie sulla concorrenza.

A tal proposito è utile sottolineare come la Corte di Giustizia nella sua giurisprudenza più significativa riguardante la valutazione della compatibilità delle misure agevolative ha da sempre precisato la irrilevanza sia della forma o strumento attraverso cui lo Stato interviene a favore di un'impresa, sia delle modalità operative con cui il primo procede ad attribuire il vantaggio alla seconda, sia infine dell'entità dell'aiuto, salva la regola de minimis. Ciò significa in primo luogo che la Commissione, verificata la riconducibilità ad "aiuto di Stato" della misura contestata, dovrà valutare se la speciem "agevolazione tributaria", in una delle sue forme (sia essa esenzione, esclusione, riduzione di aliquote etc.) incide effettivamente sul bilancio della singola impresa, alleggerendone gli oneri.

Sono compatibili con l'art. 87 TCE (oggi 107 TFUE), oltre ovviamente ai trattamenti ordinari, le misure agevolative non selettive, riguardanti tutte le imprese o produzioni. Trattasi ad

esempio delle norme relative agli ammortamenti anticipati fruibili da tutte le imprese oppure le disposizioni di favore del settore no profit.

Rientrano invece tra le misure vietate quelle che solo apparentemente appaiono generali: si pensi agli aiuti alle esportazioni che sostanzialmente escludono le imprese non esportatrici o agli aiuti a tutte le imprese non residenti.

Tale aspetto è stato ben evidenziato dalla Commissione, la quale nel far rientrare nell'ambito degli aiuti fiscali, quelle misure che instaurino "a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario" ha tra l'altro affermato che il carattere differenziato di alcune misure non determina alcun automatismo sulla loro natura di aiuti e che alcune disposizioni possiedono una razionalità economica propria che le rende necessarie al funzionamento e l'efficacia del sistema tributario. In questo senso, in parecchie pronunce si legge che le eccezioni al sistema o le differenziazioni al suo interno potrebbero essere giustificate "dalla natura o dalla struttura del sistema" stesso, nella misura in cui esse discendono da "principi informativi o basilari del sistema tributario" dello Stato membro interessato.

Ad esempio non costituiscono aiuti vietati le misure che garantiscono la progressività dell'imposta in quanto giustificate da aspetti redistributivi inerente il sistema tributario nel suo complesso.

La valutazione della natura del sistema deve distinguere due tipi di obiettivi: quelli interni ad un determinato regime fiscale e quelli ad esso esterni (ad esempio sociali o regionali). In termini interni, l'obiettivo del sistema è facilmente individuabile nel perseguimento del corretto assolvimento delle imposte da parte del contribuente, facendo parte della logica del sistema tributario la circostanza che tali imposte devono essere assolte nello Stato in cui l'attività d'impresa viene svolta. Talune eccezioni, viceversa, sono difficilmente giustificabili in quanto specifiche.

Il confronto tra misura e struttura generale del sistema non è purtroppo agevole. E ai fini dell'indagine, il "sistema" non può considerarsi come semplice sommatoria di tutte le norme che ne fanno parte, ma va identificato con i principi basilari che sono a suo fondamento. Principi che, visti i valori costituzionali che stanno alla base del sistema, vanno ricercati in riferimenti esterni alle norme riguardanti il tributo. A ciò va aggiunta la frammentarietà, tra l'altro

riscontrabile anche in altri sistemi tributari, delle norme che rende difficile il predetto confronto. Ciò importa che il riferimento alla natura o struttura del sistema tributario o ai suoi principi informatori e basilari, appare astratto e non può sostituire la mancanza di puntuali riferimenti giuridici su cui verificare la portata derogatoria della misura.

Senza contare la complessità dei sistemi tributari aventi ad oggetto tributi tra loro interferenti loro (es.. alter natività iva ed imposta di registro) e in cui anche il singolo tributo presenta una struttura variegata e formata da modelli divisi settorialmente per le più svariate ragioni. Se questo è il dato la differenziazione diviene allora “necessaria” anche perché per quanto “in termini astratti il reddito, il patrimonio e il consumo possano fornire indici differenziali tecnicamente corretti e assolutamente neutrali , cioè idonei a “misurare” la diversa capacità di ciascuno a concorrere alla pubblica spesa in modo omogeneo e prescindendo dalla considerazione di qualsiasi ulteriore elemento riferibile ai soggetti cui si imputa il reddito, il patrimonio o il consumo medesimi (...) in concreto, però nessun sistema può realmente prescindere (ed

infatti nessuno effettivamente prescinde) dalla considerazione di tali elementi ulteriori⁵⁵.

Alla luce di questi elementi l'accertamento di trattamenti differenziati è stato rimesso alla individuazione, nel caso concreto, di un rapporto di regola-eccezione, ovvero di una ricerca di discipline difformi per situazioni economicamente analoghe.

Ma l'approccio economico dovrebbe cedere il passo a quello giuridico fondato sulla capacità contributiva, che non individua esclusivamente quale attitudine alla contribuzione la capacità economica del soggetto. Qualora il legislatore, difatti, si affidasse solo a tale principio dovrebbe richiedere a tutti i contribuenti nelle medesime condizioni economiche, lo stesso sacrificio in termini di prelievo, senza tener conto che altri sono i valori di rango costituzionale che possono attenuare la capacità contributiva, ovvero escluderla.

Un trattamento fiscale di favore "può trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e (...) questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non

⁵⁵ FRANSONI G., *Profili .. op. cit.* pag. 38 e segg.

sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali⁵⁶”.

La conclusione è che ove si ritenga che le agevolazioni fiscali traggano fondamento da limiti interni al sistema impositivo la misura fiscale ancorché selettiva sarebbe legittimità, dovendosi concludersi per la soluzione opposta se la fiscalità di vantaggio è conseguenza di limiti esterni.

In tal modo, il criterio di analisi da seguire dovrebbe essere effettuato secondo questo ordine logico: occorre partire dalla capacità contributiva e sulla base di questa verificare la portata derogatoria della misura; successivamente è necessario accertare se tale misura tuteli un altro valore costituzionalmente garantito e stabilire se detto valore rientri tra quelli informativi e basilari del sistema tributario. In caso di difformità della misura al principio di capacità contributiva, e viceversa di sua di rispondenza ad altro valore costituzionale aderente ai principi basilari del sistema tributario, tale misura non potrà configurarsi come aiuto.

Tale fine ragionamento pare confermato dalla recente pronuncia della Corte di Giustizia avente ad oggetto la compatibilità delle misure agevolative previste per le

⁵⁶ MOSCHETTI F. - ZENNARO R. *Le agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm.,

cooperative, con la precisazione, come vedremo, che in quell'occasione i valori costituzionali posti a base del trattamento derogatorio sono non dissimili da quelli alla base del regolamento dettato sulla società cooperativa europea.

4.2.5 L'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione della concorrenza.

Il divieto degli aiuti di Stato si basa infine sul pacifico convincimento della portata distorsiva delle misure fiscali agevolative in presenza degli altri requisiti sopra analizzati. L'importanza della concorrenza è espressa in sede comunitaria tra le altre dall'azione rivolta al contrasto della concorrenza fiscale dannosa, azione da cui è scaturito, nel 1997 un "codice di condotta" in materia di tassazione delle imprese. Esso riguarda le norme tributarie che determinano un carico effettivo nettamente inferiore a quello generalmente applicato dallo Stato membro e che come tali sono in grado di incidere sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio della Comunità. Il Codice considera potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore, compresa la tassazione zero, rispetto ai livelli generalmente applicati nello

Torino, 1987. p. 66.

Stato membro interessato, e si riferisce a quei trattamenti il cui carattere di favore risulti dall'aliquota fiscale nominale, dalla base imponibile o da altri elementi pertinenti. Non in tutti i casi tali agevolazioni sono dannose, dunque il loro carattere pregiudizievole è di volta in volta valutato tenendo conto di una serie di elementi connessi, tra l'altro, alla residenza del beneficiario e al collegamento sussistente tra tali agevolazioni e l'economia nazionale. In tal senso, secondo la dottrina, pur non riscontrandosi una perfetta coincidenza tra le due discipline, di regola una misura fiscale rientrante tra quelle vietate dal codice si presterà ad essere qualificata in termini di aiuto di Stato.

Nell'ottica della Commissione espressa in tale atto l'incidenza sugli scambi intracomunitari – inciso posto in apertura dell'art. 87 – è un requisito da considerarsi separatamente rispetto alla distorsione della concorrenza, cui la norma si riferisce in chiusura, poiché l'incidenza sugli scambi è il requisito cui si riconduce la necessità dello svolgimento, da parte del beneficiario, di un'attività economica. Sennonché, l'individuazione del destinatario del vantaggio pare essere un compito che il Trattato affida alla norma nel suo complesso più che alla locuzione considerata,

ed eventualmente tale funzione è svolta in termini più immediati dall'inciso "talune imprese o produzioni" che pertanto consente di emancipare la "questione del beneficiario" rispetto all'incidenza sugli scambi consentendo un collegamento con la problematica delle distorsioni di concorrenza.

L'opportunità di una loro trattazione unitaria, in ogni caso, non scaturisce da una formulazione tautologica dell'art. 87: essi si presentano inscindibilmente legati in ragione della comune ratio sottesa ai due incisi della disposizione – oltre che all'art. 87 nel suo insieme - da rinvenirsi all'interno dell'art. 3, comma 1, lett. g) del Trattato⁵¹⁵, ove si fa rientrare, tra i fini della Comunità, la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno.

E' il mercato, quindi, a divenire chiave di lettura delle norme del Titolo VI del Trattato "regole di concorrenza", di cui sono destinatarie le imprese e, nel caso dell'art. 87, gli Stati membri, sul presupposto che la concessione di aiuti, sotto qualsiasi forma, è suscettibile di determinare una distorsione della concorrenza, pur non potendosi presumere che ciò accada in ogni caso.

Ciò vale anche per le misure fiscali, che alleggerendo gli oneri che normalmente gravano sul bilancio dell'impresa, consentono al beneficiario di praticare un prezzo inferiore a quello del concorrente – o comunque di conseguire un utile maggiore, rafforzandone la posizione finanziaria - con la duplice conseguenza di impedire ai concorrenti comunitari l'ingresso sul mercato nazionale e determinare la commercializzazione di prodotti omogenei a prezzi differenti.

L'incisività sugli scambi intracomunitari sarebbe ancor più profonda qualora l'impresa beneficiata intendesse espandere la propria attività su mercati esteri, ciò che rischierebbe di compromettere la stessa esistenza dell'impresa concorrente non sovvenzionata.

Sulla portata dell'aiuto rispetto agli scambi, la dottrina mostra cautela, spiegando come il considerare rilevante, ai sensi dell'art. 87, la semplice diminuzione delle chances del concorrente di uno Stato diverso da quello che ha accordato la misura, di penetrare nel mercato cui partecipa l'impresa agevolata rischia di ampliare eccessivamente lo spettro di applicazione del divieto di aiuti di Stato. La Corte di Giustizia sembra tuttavia ancorare a parametri di potenzialità entrambi i profili, compreso quello dell'incidenza sugli scambi, la cui

attualità parrebbe invece essere richiesta dalla formulazione letterale dell'art. 875. La Corte ha sostenuto, in

particolare, che la nozione di “incidenza” sugli scambi tra Stati membri, va intesa nel senso che “implica un’influenza su tali scambi, o addirittura la mera possibilità di una tale influenza”; e questo profilo si riflette sul recupero dell’aiuto nel senso di escludere la pertinenza di un’interpretazione per la quale il recupero di un intero aiuto dipende da un criterio di incidenza “totale” sugli scambi, in opposizione ad un’incidenza “parziale”, che consentirebbe solo il recupero di una frazione del detto aiuto in applicazione del principio di proporzionalità.

L’insieme dei principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria mostra la relatività dei concetti di “scambi tra Stati membri” e di “mercato interno”. La Corte di Giustizia ha infatti precisato che l’art. 87 si applica sia alle imprese beneficiarie di aiuti che operino prevalentemente – e non esclusivamente - all’interno del mercato dello Stato membro di appartenenza, sia a quelle la cui attività si svolga sul mercato extracomunitario, poiché in entrambi i casi trattasi di imprese che solo apparentemente non partecipano agli scambi intracomunitari. Sotto questo profilo, la ridotta

percentuale di produzione esportata, o, viceversa, l'esportazione quasi totale della produzione non escludono l'incidenza sugli scambi poiché rileva non l'argomento quantitativo, ma l'esistenza di un mercato riferito al prodotto, affinché esso sia oggetto di scambi tra operatori diversi dall'impresa beneficiaria e quest'ultima possa potenzialmente parteciparvi. In linea di principio, come rilevato dalla dottrina, gli aiuti finalizzati esclusivamente a favorire le esportazioni verso Paesi terzi sono soggetti all'art. 132 del Trattato, che facendo salvi gli impegni assunti dagli Stati nell'ambito di altre organizzazioni internazionali

prescrive una progressiva armonizzazione di tali aiuti nella misura necessaria per evitare che venga alterata la concorrenza tra le imprese comunitarie.

L'irrilevanza dell'argomento quantitativo è confermata dalla statuizione secondo cui non esiste una soglia percentuale al di sotto della quale gli scambi possano presumersi non influenzati dall'aiuto poiché la ricorrenza di un elevato grado di concorrenza nel settore in cui opera l'impresa agevolata può potenziare l'incidenza dell'aiuto che anche se esiguo è in grado di incidere sugli scambi e di falsare la concorrenza,

anche qualora a tale esiguità si accompagni la natura regionale o locale dei servizi forniti.

Pertanto, quando un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese, un aiuto, anche modesto sul piano individuale, ma potenzialmente a disposizione di tutte le imprese del settore o di una loro amplissima parte, può avere ripercussioni sugli scambi tra Stati membri.

A conclusioni diverse è giunta invece la Commissione nel noto caso *Trasportes Aeria Portugueses*, laddove si è ritenuto che non vi fosse distorsione di concorrenza sia poiché la società beneficiaria versava in condizioni economiche e finanziarie sfavorevoli, sia per il limitato ammontare dell'aiuto che non avrebbe giustificato una declaratoria di incompatibilità della misura. Nel quadro della sostanziale indifferenza dell'aiuto sotto il profilo quantitativo fanno eccezione anche gli aiuti "de minimis", di cui al Regolamento 15 dicembre 2006 n. 1998535, adottato ai sensi dell'art. 2 del Regolamento CE del Consiglio 7 maggio 1998, n. 994, con cui la Commissione ha individuato le soglie quantitative al di sotto delle quali l'art. 87 è considerato inapplicabile sul presupposto che gli "aiuti d'importanza minore", quantificati, in generale, in duecentomila euro nell'arco di tre anni, si

presumono non essere in grado di incidere sugli scambi comunitari e provocare distorsioni di concorrenza.

Proprio in ragione della ratio di tali norme, si prevede rilevino, ai fini dell'individuazione della soglia, anche gli aiuti statali finanziati totalmente o parzialmente con risorse di origine comunitaria e al momento dell'introduzione della misura vi è l'obbligo di informare l'impresa beneficiaria (art. 3, par. 1). Qualora l'importo complessivo dell'aiuto superi il massimale previsto, esso non può beneficiare dell'esenzione prevista dal regolamento neppure per la parte che non superi il massimale. Agli aiuti de minimis si accompagnano quelli rientranti nella General Block exemption regulation diretta ad esonerare dall'obbligo di notifica gli aiuti che per finalità - ricerca, sviluppo, innovazione etc. - ed intensità soddisfino i requisiti previsti dal regolamento n. 800 del 2008.

Accanto a questa esclusioni di tipo (anche) quantitativo, se ne colloca una terza, che scaturisce dall'assenza di un mercato concorrenziale, ciò che accade qualora l'impresa beneficiaria dell'aiuto operi in un regime monopolistico o quando non sia ipotizzabile un flusso commerciale tra gli stati membri in ragione delle caratteristiche fisiche del prodotto.

La circostanza che rilevi anche la mera potenzialità dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e la distorsione di concorrenza non esime la Commissione dall'argomentare concretamente la natura dell'asserito pregiudizio, fornendo adeguata motivazione, pena il rischio di annullamento in sede d'impugnazione. Sin dalla prime pronunce giurisprudenziali è stato infatti ritenuto che non è possibile presumere che un aiuto pubblico concesso ad un'impresa falsi la concorrenza in ogni caso. Tuttavia, è stato precisato che non grava sulla Commissione l'obbligo di individuare il mercato rilevante in funzione del prodotto, del territorio e del tempo poiché tale indagine è viceversa funzionale all'applicazione degli artt. 81 e 82 del Trattato. E' tuttavia da rilevare che, come sottolineato da autorevole dottrina⁵⁴⁴, la definizione del mercato rilevante è essenziale, per verificare se l'aiuto intervenga in un solo mercato o tra mercati interdipendenti. Ciò in quanto talora l'attribuzione di un aiuto in favore dell'impresa posta a monte del ciclo produttivo (upstream subsidy) permettendo la riduzione del prezzo di vendita, attribuisce un vantaggio alle imprese acquirenti, così come, viceversa, agevolando le imprese "a valle" (downstream subsidy) si sostiene indirettamente la domanda del prodotto commercializzato;

quando invece le imprese beneficiarie operino in una pluralità di settori economicamente collegati vi è il rischio che avvenga una cross-subsidization, se l'agevolazione riservata alle attività di un settore consenta all'impresa di accrescere la propria competitività negli altri settori in cui essa opera.

E' interessante sottolineare come talora l'intervento dello Stato sia motivato da ragioni "correttive" del regime di concorrenza esistente in ambito comunitario. Ciò è quanto avvenuto con l'attribuzione del credito d'imposta ai trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi a seguito del quale la Corte ha statuito che il tentativo unilaterale di uno Stato membro di ravvicinare le condizioni di competitività di un determinato settore economico rispetto a quelle prevalenti in altri Stati membri, non esclude la natura di aiuto della misura adottata. Va sottolineato che la Corte ha utilizzato lo stesso criterio rispetto ad un analogo caso spagnolo, in relazione al quale, simmetricamente, è stato chiarito che la sopravvenuta liberalizzazione di un settore a livello comunitario può essere tale da evidenziare un'incidenza reale o potenziale degli aiuti sulla concorrenza.

All'interno della prima giurisprudenza era stato già segnalato che la verifica circa l'avvenuta alterazione della

concorrenza deve partire dal livello di concorrenza esistente prima dell'adozione della misura, prescindendo dalle motivazioni dell'aiuto stesso e considerando che "gli effetti di più di una distorsione della competizione negli scambi tra Stati membri non si annullano gli uni con gli altri, ma si accumulano, e le conseguenze dannose nel mercato comune vengono aumentate".

5. Aiuti compatibili ex art. 87, par. 3 del TCE.

Secondo quanto previsto dal secondo paragrafo dell'art. 87 del Trattato sono compatibili con il mercato comune: i) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, purché accordati senza discriminazione in relazione all'origine dei prodotti; ii) gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; iii) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni dell'ex Germania Federale per compensare gli svantaggi della divisione.

Il lessico utilizzato dagli estensori è sufficiente a sancire la natura di aiuti delle fattispecie indicate dalla disposizione, con la conseguenza che essi non si sottraggono all'obbligo di notifica (art. 88, par. 3), essendo questo riferito ai progetti di

aiuti in quanto tali. Allo stesso tempo, tuttavia, trattandosi di aiuti compatibili de jure, il vaglio comunque svolto della Commissione è diretto a verificare che l'aiuto sottoposto rientri effettivamente in una delle lettere dell'art. 87, par. 2, giudizio non di rado complesso.

La presunzione di compatibilità introdotta dalla disposizione non si fonda sulla effettiva coerenza delle fattispecie indicate con i requisiti previsti dall'art. 87, par. 1., ma su un giudizio di meritevolezza, formulato ex ante, delle finalità cui esse tendono e che, in ultima analisi, risulta assorbente dell'eventuale loro incompatibilità in concreto. La ratio della deroga, in particolare, è spiegata per un verso facendosi riferimento al carattere strumentale della tutela accordata alla concorrenza rispetto all'obiettivo dello sviluppo economico, carattere che giustifica la scelta di far talora prevalere valori tutelati dal Trattato ravvisandosi una giustificazione compensatoria, per l'altro mediante il richiamo degli artt. 157 ss. che permettono alla Comunità di promuovere sinergie dirette alla promozione di certi settori.

Con riguardo alla deroga relativa agli aiuti concessi ai "singoli consumatori" – la cui compatibilità è automatica per l'essere, le misure in questione, riservate a soggetti diversi da

imprese - è stato osservato che in tale locuzione devono considerarsi comprese anche limitate pluralità di soggetti, sia per la sostanziale difficoltà di riscontrare una norma nazionale disposta in favore di un singolo soggetto, sia per gli ostacoli che lo Stato membro incontrerebbe nella valutazione della necessità e della meritevolezza di singole persone fisiche. Tra le misure fiscali riconducibili alla fattispecie in esame rientrano le agevolazioni previste, ai fini Irpef, Iva e tasse automobilistiche per l'acquisto, l'adattamento e il possesso di veicoli necessari alla locomozione dei soggetti disabili.

Condizione prevista dalla norma comunitaria è che il consumatore usufruisca dell'aiuto a prescindere dal soggetto economico che lo fornisce, dal momento che, viceversa, verrebbe attribuito un vantaggio per un operatore specifico.

La Commissione ha precisato che il carattere sociale della deroga, da interpretarsi restrittivamente secondo le indicazioni della Corte di Giustizia, deve essere inteso nel senso che l'aiuto è da destinarsi a soddisfare i bisogni di fasce svantaggiate della popolazione, poiché non rileva l'eventuale beneficio indiretto – costituito ad esempio dalla diminuzione di prezzo di un bene – conseguente all'attribuzione di un aiuto all'intera popolazione.

Quale ipotesi rientrante nella deroga di cui alla lett. b) – legata al verificarsi di calamità naturali o di altri eventi eccezionali – può richiamarsi l’art. 5-sexies del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella l. 21 febbraio 2003, n. 27, norma con la quale sono stati prorogati i benefici di cui all’art. 4 della l. 18 ottobre 2001, n. 383. A seguito della proroga, si prevedeva che con riferimento alle spese per investimenti effettuate per sedi operative ubicate nei comuni colpiti dagli eventi calamitosi del 2002, veniva attribuita la detassazione del reddito d’impresa e di lavoro autonomo per un ammontare pari al 50 per cento degli investimenti agevolabili realizzati in eccedenza rispetto alla media degli investimenti effettuati nei cinque periodi d’imposta precedenti con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo d’imposta nel quale gli investimenti, comunque assunti al netto dei disinvestimenti, fossero stati maggiori. In relazione a tale regime la Commissione Europea ha deciso che tale regime fosse da considerarsi aiuto

incompatibile poiché esso era collegato all’importo degli investimenti e non ai danni effettivamente subiti dai soggetti beneficiari.

In proposito, la Corte di Giustizia ha statuito la compensabilità degli svantaggi causati direttamente da calamità naturali o altri eventi eccezionali. In tal senso deve esistere un legame diretto tra i danni causati dall'evento eccezionale e l'aiuto di Stato, ferma restando la necessità di una valutazione il più possibile precisa dei danni subiti dai produttori interessati. Inoltre, secondo la Commissione le misure agevolative di cui

alla lettera b) devono essere tempestive, decrescenti, limitate nel tempo e non essere applicabili in assenza delle calamità.

Da ultimo, con riguardo all'ipotesi di deroga riferita agli aiuti a determinate regioni della Germania per ovviare agli svantaggi derivanti dalla divisione, occorre segnalare che secondo quanto precisato in giurisprudenza, in considerazione del valore oggettivo delle norme del diritto comunitario, non può presumersi che tale disposizione sia divenuta priva di oggetto a seguito della riunificazione della Germania. Essa, in quanto deroga al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva, rimanendo tuttavia applicabile ai nuovi Länder.

6. Le deroghe discrezionali ex art. 87, par. 3 del Trattato.

Accanto ad ipotesi di compatibilità de jure, il Trattato prevede, all'interno del terzo paragrafo dell'art. 87, alcune deroghe discrezionali, formulate, ad avviso della dottrina, in termini molto generali. In relazione a dette fattispecie, da ritenersi incompatibili ove non autorizzate, lo Stato membro richiedente l'applicazione della deroga è tenuto ad adempiere un obbligo di collaborazione nei confronti della Commissione, affinché questa possa disporre di tutti gli elementi necessari ad accertare la sussistenza delle condizioni previste dalla norma. Tale valutazione – da svolgersi secondo un'interpretazione restrittiva - essendo vincolata a condizioni specifiche e al

raggiungimento di obiettivi propri del Trattato, è improntata ad una discrezionalità tecnica, implica valutazioni di carattere economico e sociale da effettuarsi tenendo conto del contesto comunitario e consiste sia nella verifica delle condizioni per l'esenzione, sia in una valutazione sull'opportunità di concedere l'aiuto.

La giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto che ai fini dell'esercizio della competenza in questione, la Commissione

possa adottare guidelines – che non derogino al Trattato - contenenti norme indicative sull'orientamento che tale istituzione seguirà nella valutazione. La decisione adottata dalla Commissione è soggetta a controllo giurisdizionale da parte del tribunale di primo grado e della Corte di giustizia, i quali, competenti a verificare il rispetto delle norme procedurali e di motivazione, l'esattezza materiale dei fatti considerati, nonché l'assenza di errori di diritto, di errori manifesti nella valutazione dei fatti o di sviamento del potere, non potranno sostituire la propria valutazione a quella della Commissione.

Non v'è dubbio che le deroghe di maggiore pregnanza nel contesto della norma siano quelle di cui alle lettere a) e c), relative, rispettivamente, agli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione e quelli destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Le due categorie, accomunate sotto la definizione di “aiuti regionali”, non hanno la stessa ampiezza poiché la lettera c) consente interventi in aree geografiche

specifiche senza i ristretti limiti economici previsti dalla lettera a). Come segnalato dalla Commissione, si tratta di aiuti agli investimenti a favore delle grandi imprese o, in determinate circostanze particolari, di aiuti al funzionamento, in entrambi i casi destinati a regioni specifiche al fine di riequilibrare disparità regionali. Poiché sono volti a colmare gli svantaggi delle regioni sfavorite, gli aiuti di Stato a finalità regionale promuovono la coesione economica, sociale e territoriale degli Stati membri e dell'Unione europea nel suo complesso. Questa specificità regionale differenzia gli aiuti a finalità regionale da altre forme di aiuti orizzontali, quali gli aiuti alla ricerca, allo sviluppo e all'innovazione, all'occupazione, alla formazione o alla tutela ambientale, che perseguono altri obiettivi di interesse comune ex art. 87, par. 3, del Trattato anche se a volte con intensità di aiuto superiori nelle zone svantaggiate per tener conto delle difficoltà specifiche che esse devono affrontare. Gli aiuti a finalità regionale promuovono l'ampliamento e la diversificazione delle attività economiche delle imprese ubicate nelle regioni più in difficoltà, in particolare incoraggiando le imprese ad insediarvi nuovi stabilimenti.

I principi sulla base dei quali sono autorizzati aiuti a finalità regionale consistono nel loro utilizzo parsimonioso e proporzionato, nella loro concentrazione nelle regioni più svantaggiate dell'Unione europea, nella previsione di massimali che riflettano la gravità relativa dei problemi di sviluppo nelle regioni interessate e verificando che i vantaggi da essi apportati in termini di sviluppo durevole ed equilibrato siano superiori alle distorsioni della concorrenza che ne derivano.

Tra gli aiuti di cui alla lettera c) rientrano gli interventi pubblici "orizzontali", destinati a tutte le imprese a prescindere dalla loro localizzazione regionale o settoriale e diretti a modernizzarne l'attività o favorirne la crescita. Si tratta degli aiuti diretti alla tutela dell'ambiente, alla formazione, alle piccole e medie imprese, all'occupazione, nonché gli interventi per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà, categorie rispetto alle quali la Commissione, partendo degli orientamenti espressi negli atti precedenti ha realizzato una "codificazione", di recente sfociata anche nella già citata General Block exemption regulation.

All'interno della lettera c), non rientrano invece gli aiuti al funzionamento poiché essi, a differenza di quelli oggetto di disamina, sono destinati a mantenere lo status quo migliorando la liquidità delle aziende e sono concessi senza imporre obblighi ai destinatari.

Quanto alla lettera b) del terzo paragrafo dell'art. 87, essa si riferisce agli aiuti destinati promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro. Secondo la giurisprudenza, ai fini dell'applicazione della deroga è necessario che il progetto – concreto, preciso, definito - rientri in un programma transnazionale europeo sostenuto congiuntamente da vari Governi e si espliciti mediante un'azione positiva tesa alla realizzazione. Per “grave turbamento dell'economia” s'intende invece una situazione tale da interessare l'intera economia dello Stato membro, mentre non integra gli estremi richiesti dalla norma una crisi limitata a singoli settori o riferita a singole aree geografiche.

Sono altresì passibili di deroghe gli aiuti destinati, ai sensi della lettera d), alla promozione della cultura e della conservazione del patrimonio, tra i quali non rientrano, come precisato dalla Commissione, le risorse destinate all'istruzione

e alle esigenze democratiche della società di uno Stato membro. Nell'ambito di applicazione della disposizione si annoverano gli aiuti ai musei e alla produzione cinematografica e televisiva.

Nel quadro delle deroghe, compatibili de jure o previa autorizzazione, risulta incerta la rilevanza delle agevolazioni fiscali riservate al settore sportivo. In proposito, occorre ricordare che all'interno delle conclusioni della Presidenza nell'ambito del Consiglio europeo di Nizza è stato affermato che nell'azione esplicata in applicazione delle diverse disposizioni del Trattato, la Comunità deve tener conto, anche se non dispone di competenze dirette in questo settore, delle funzioni sociali, educative e culturali dello sport, che ne costituiscono la specificità. Il tema si è posto in relazione alla facoltà, riconosciuta alle società sportive, di iscrivere tra le componenti attive dello stato patrimoniale, quali oneri pluriennali da ammortizzare, l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni degli sportivi professionisti, in quote costanti per dieci esercizi. Le incertezze espresse per tale disposizione si sono poste anche in relazione alle misure tributarie di favore connesse ad eventi

sportivi specifici, destinati a svolgersi per intervalli di tempo limitati e in aree geografiche circoscritte.

CAPITOLO II
CONTROLLO E RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI
INCOMPATIBILI

1. Il procedimento davanti la Commissione Europea.

L'organo comunitario deputato a svolgere il ruolo di controllo circa la compatibilità di una determinata misura con la disciplina comunitaria degli Aiuti di Stato è la Commissione Europea. Tutto ciò avviene sulla base di apposite procedure che si distinguono in relazione alle quattro categorie di aiuti:

- a) Gli aiuti esistenti;
- b) Gli aiuti nuovi;
- c) Gli aiuti illegali;
- d) Gli aiuti abusivi.

A ciò si aggiunge la possibilità per la Commissione⁵⁷ di concedere deroghe sulla base di un ampio potere discrezionale ad essa attribuito dal Trattato, sia pure limitatamente al par. 3 dell'art. 87 TCE (ora art. 107 TFUE).

2. La tipologia di aiuti nella prospettiva procedimentale.

2.1 Gli aiuti esistenti.

Le norme in materia di procedurali sono contenute nel Regolamento (CE) n. 659/1999 emanato dal Consiglio del 22 marzo 1999.

Sono considerati esistenti ai sensi dell'art. 1, lett. B del Regolamento gli aiuti che:

- sono state introdotti prima dell'entrata in vigore del Trattato e non hanno subito modifiche di natura sostanziale;
- sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio in quanto ritenute compatibili;
- sono stati tacitamente autorizzati;
- sono non recuperabili in quanto è decorso il termine per il recupero;
- sono divenuti tali in seguito all'evoluzione del mercato interno.

Un primo problema interpretativo riguarda l'individuazione degli elementi necessari affinché si attui il passaggio da aiuto esistente ad aiuto nuovo. In merito, pare utile riprendere le conclusioni dell'Avv. Trabucchi in una non più recente

⁵⁷ La Commissione nell'ambito di questi poteri di controllo persegue l'interesse dell'Unione e

Causa⁵⁸, in cui è stato precisato che le modifiche di una misura che ne provocano il mutamento di “categoria” (da esistente a nuova) devono essere tali da alterarne gli elementi costitutivi, quali ad es. “i fini perseguiti, la base imponibile, ovvero la cerchia di soggetti passivi o comunque la fonte di finanziamento”. Nella stessa sentenza si è precisato che tale valutazione non può essere valutata discrezionalmente della Commissione, a tutela della conservazione dei criteri di trasparenza e obiettività delle procedure.

Sembra tuttavia consolidarsi l’orientamento giurisprudenziale⁵⁹ che ritiene corretto procedere a scomporre la modifica apportata rispetto al regime cui la medesima accede, onde eventualmente qualificare come nuovo solo il segmento di aiuto che si è aggiunto al regime di aiuto esistente⁶⁰.

Come accennato, sono considerati esistenti gli aiuti autorizzati dal Consiglio o dalla Commissione, in quanto ritenuti compatibili: in tal caso la Commissione non può utilizzare quali criteri di valutazione quelli del Trattato ma

utilizza in maniera massiccia atti appartenenti all’area della c.d. *soft law* (su cui v.retro).

⁵⁸ C – 51/74 del 22/01/1975. Cfr. COTTANI G. la procedura di controllo, pag. 311, in AA.VV. Gli aiuti di Stato in materia fiscale, op. cit.

⁵⁹ Tribunale di primo grado, 27 novembre 2003, T-190/00, *Regione siciliana v. Commissione*.

⁶⁰ Tribunale di primo grado, 30 aprile 2002 cause riunite, T-195/01 e T-207/01, *Gibilterra v. Commissione*.

deve limitarsi a verificare se esso soddisfi le condizioni previste nella decisione con cui esso è stato approvato.

Ulteriore fattispecie di aiuto esistente è quella relativa all'aiuto notificato e tacitamente autorizzato: si parla di aiuti approvati secondo la procedura "Lorenz". Si tratta degli aiuti rispetto ai quali si è formato il c.d. silenzio-assenso, a seguito del decorso del termine di due mesi dal ricevimento da parte della Commissione della notifica di un aiuto nuovo. In tal caso lo Stato decorso tale termine può notificare alla Commissione l'intenzione di voler attuare l'aiuto che, qualora, quest'ultima non reagisca nei quindici giorni lavorativi, si considera appunto "esistente". L'art. 5, par. 5 del regolamento, prevede tuttavia che il termine di decorrenza dei due mesi parta dal giorno successivo a quello della ricezione di una "notifica completa"; si sono così prospettate due tesi.

Secondo un prima tesi è possibile che il termine di due mesi inizi comunque a decorrere dal giorno successivo alla ricezione della notifica da parte della Commissione, consolidandosi il silenzio-assenso qualora la Commissione non abbia chiesto ulteriori informazioni. La seconda ricostruzione invece ritiene che il silenzio-assenso si consolidi alla scadenza del termine di due mesi, decorrente dalla

ricezione di informazioni supplementari eventualmente richieste.

Va altresì considerato aiuto esistente ai sensi dell' 15, par. 3 del Regolamento, ogni aiuto per il quale sia scaduto il c.d. periodo limite di dieci anni previsto per il recupero da parte della Commissione. Tale termine decorre dal momento in cui l'aiuto illegale venga concesso come aiuto individuale o come misura rientrante in un regime generale di aiuti; tuttavia esso è interrotto e decorre *ex novo* in presenza di qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione ovvero da uno Stato membro che agisca su richiesta della Commissione.

Infine va considerato esistente l'aiuto divenuto tale in ragione della progressiva evoluzione del mercato interno. Si tratta di misure che non erano considerabili aiuti al momento della loro attuazione ma che lo sono diventati successivamente in ragione della detta evoluzione del mercato, alla condizione che nel frattempo non siano state modificate dallo Stato membro.

2.2 ...Segue: Gli aiuti nuovi.

Ai sensi dell'art. 1, lett. c) del Regolamento, sono considerati "aiuti nuovi" tutti gli aiuti che non siano aiuti

esistenti, comprese le modifiche a questi ultimi. La categoria degli aiuti nuovi è quindi definita in negativo, ovvero ponendola in relazione con le misure di sostegno considerate esistenti.

Prima di affrontare gli aiuti illegali ed abusivi è necessario spendere qualche parola sui regimi di aiuti, ricollegabile alla nozione di “aiuti a carattere generale”, e sugli aiuti a carattere individuale.

Il regime di aiuti, secondo quanto precisato dalla *lett. d)* dell’art. 1, è un atto normativo che prevede senza necessità di ulteriori misure di attuazione, che possano essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite, in linea generale e astratta, nell’atto stesso. Esso comprende i c.d. *aiuti generali*, definiti come interventi generici in favore di imprese, a prescindere dalla loro localizzazione geografica o settoriale. Tali aiuti, nel momento in cui vengono approvati, esonerano la Commissione dall’esaminare la singola applicazione del regime, ma non la compatibilità allo stesso.

Accanto agli aiuti generali rientrano nella procedura degli “aiuti a carattere generale” le misure adottate dagli Stati membri senza legame ad uno specifico progetto e senza vincoli di tempo e/o di ammontare.

L'individualità dell'aiuto ricorre invece qualora esso non rientra in un regime

di aiuti ovvero, rientrandovi, deve essere sottoposto a notifica specifica.

2.3 ...Segue: Gli aiuti illegali.

Ai sensi dell'art. 1, *lett. f)* del regolamento, sono illegali gli aiuti attuati in violazione dell'art. 88, par. 3, TCE, in quanto ne sia stata omessa la notifica ovvero, pur essendo stati notificati, non si sia ottemperato all'obbligo di astenersi dall'applicazione della misura, in pendenza di procedimento.

Rientrano tra gli aiuti illegali anche gli aiuti concessi violando i termini dell'autorizzazione.

Si sottolinea che gli aiuti illegali, secondo la giurisprudenza della CGUE non equivalgono agli aiuti incompatibili e ciò comporta l'applicazione di differenti regole procedurali.

2.3 ...Segue: Gli aiuti abusivi.

Ai sensi dell'art. 1, *lett. g)* del Regolamento, sono quelli attuati in violazione di una decisione della Commissione presa ai sensi dell'art. 4, par. 3, o dell'art. 7, par. 3 o 4 del Regolamento.

A titolo esemplificativo⁶¹ si tratta di misure autorizzate come aiuto agli investimenti utilizzato come aiuto al funzionamento, ovvero come aiuto accordato ad una specifica società di un gruppo utilizzato da un'altra società.

3 La procedura.

3.1 L'obbligo di notifica.

Qualsiasi progetto teso ad istituire o modificare aiuti deve, ai sensi dell'art. 88, par. 3 del Trattato CE (oggi art. 108 TFUE) essere comunicato alla Commissione in tempo utile. La stessa previsione è contenuta nel REG. 659/99, ove all'art. 2 viene disposto che, salvo disposizione contraria dei regolamenti adottati a norma dell'art. 89 del Trattato o di altre disposizioni pertinenti dello stesso, lo Stato proceda alla tempestiva notifica del progetto di aiuto. Attraverso la notifica, lo Stato membro fornisce tutte le informazioni necessarie alla Commissione per poter decidere a norma degli articoli 4 e 7. si ritiene che essa non possa essere sostituita con altri mezzi di conoscenza.

Ciò che va notificato è un "progetto" di aiuto, con ciò escludendosi la possibilità di notificare misure di aiuto già efficaci.

⁶¹ EBNER M., La procedura davanti alla Commissione, pag. 177, in AA.VV. , Concorrenza e

Una volta che tale progetto è stato notificato, scatta l'altro importante l'obbligo posto a carico degli Stati: non dare esecuzione all'aiuto fintanto che la procedura non sia stata conclusa con esito positivo (prima che tale procedura abbia condotto ad una decisione finale).

Si tratta dell'obbligo di *standstill* – obbligo di *non facere* – che ha quale fine quello di impedire che l'attuazione della misura possa produrre effetti discorsivi della concorrenza prima ancora che vi sia una pronuncia di compatibilità da parte della Commissione.

In caso di violazione di tale obbligo la Commissione può emettere, ai sensi dell'art. 11 del Regolamento, un'*ingiunzione di sospensione*, applicabile agli aiuti illegali (trattasi degli aiuti per i quali non sia stato adempiuto l'obbligo di notifica, o che pur notificati siano stati eseguiti in pendenza del procedimento). All'ingiunzione di sospensione può affiancarsi l'ingiunzione di recupero a titolo provvisorio. Tale provvedimento, può adottarsi quando ricorrono cumulativamente i seguenti requisiti:

-in base ad una pratica consolidata non sussistono dubbi circa il carattere di aiuti della misura in questione;

- quando occorra affrontare una situazione di emergenza;
- quando esiste un grave rischio di danno consistente e irreparabile ad un concorrente del beneficiario⁶².

In particolare quest'ultima condizione costituisce una disposizione innovativa di carattere strumentale alla tutela delle posizioni dei soggetti concorrenti al beneficiario degli aiuti.

Lo Stato membro può ovviamente impugnare il provvedimento. Qualora, invece, decida di non rispettare la suddetta decisione d'ingiunzione, la Commissione potrà adire direttamente la Corte di Giustizia invocando la violazione del Trattato.

Va segnalato, infine, il rafforzamento dell'obbligo di standstill in conseguenza del potere attribuito ai giudici nazionali di ingiungere la sospensione o il recupero.

3.2 L'esame preliminare.

Con riguardo agli aiuti notificati, il Regolamento, al capo II, prevede a) l'esame preliminare e b) l'eventuale indagine formale.

⁶² EBNER M. La procedura.. op.cit.

Il *preliminary assessment* si caratterizza come una verifica *prima facie* condotta dalla commissione ed avente ad oggetto la compatibilità della misura con il mercato unico.

I tratti salienti di questa fase sono la sua “opacità”, la mancanza di pubblicità e l’assenza di contraddittorio. La Commissione inoltre ha diritto di chiedere allo Stato tutte le informazioni relative alla misura notificata, oltre all’integrazione della documentazione e dell’informativa in suo possesso.

Il periodo di tempo a disposizione della Commissione per completare l’esame preliminare, è di 60 giorni dalla notifica, decorso il quale l’aiuto si considera tacitamente approvato.

L’esame preliminare si chiude, in alternativa:

- con una decisione con la quale si dichiara che la misura notificata non costituisce aiuto (art. 4, par. 2 del reg. n. 659 del 1999);

- con una decisione con la quale si dichiara la misura compatibile con il mercato unico (c.d. “*decisione di non sollevare obiezioni*”, art. 4, par. 3 del reg. n. 659 del 1999), oppure ancora in presenza di dubbi in merito alla compatibilità della misura

- con una decisione di avvio della fase di indagine formale.

Le prime due decisioni possono essere revocate qualora adottate in presenza di informazioni “inesatte”. La revoca è seguita dall’avvio della fase di indagine formale.

3.3 L’indagine formale.

La decisione di avvio dell’indagine formale, pubblicata in GUCE, ai sensi dell’art. 6 del reg. n. 659 del 1999 contiene l’esposizione sintetica dei fatti e delle motivazioni giuridiche che hanno condotto la Commissione ad avviare questo tipo di indagine. Nel contempo, la decisione invita oltre allo Stato anche tutti i soggetti interessati a presentare osservazioni entro un termine prestabilito, non superiore ad un mese, prorogabile solo in casi debitamente giustificati.

La durata dell’indagine è fissata in 18 mesi, prorogabili di comune accordo tra la Commissione e lo Stato membro interessato. In ogni caso, scaduti i 18 mesi, qualora lo Stato membro ne faccia richiesta, la Commissione è tenuta a prendere una decisione entro 2 mesi. Da notare che il Regolamento non attribuisce alla mancata adozione nei termini della decisione la valenza di un’approvazione tacita: è comunque salvo il diritto dei soggetti interessati di proporre il ricorso in carenza.

L'indagine formale si conclude, in alternativa : *i)* con una decisione che dichiara la misura non costituisce aiuto (art. 7, par. 2) ove eventualmente lo Stato membro vi abbia apportato talune modifiche; *ii)* ovvero con una decisione che statuisca che, a seguito delle medesime modifiche, la misura costituisce aiuto compatibile (c.d. “decisione positiva”, art. 7, par. 3); *iii)* che l'aiuto è compatibile a talune condizioni (c.d. “decisione condizionale, art. 7, par. 4); *iv)* una decisione con la quale si dichiara che l'aiuto non è compatibile con il mercato comune (c.d. “decisione negativa”, art. 7, par. 5).

Durante la fase dell'indagine formale permane l'obbligo di sospensione della misura, in mancanza potendo la Commissione emanare un'ingiunzione di sospensione ai sensi dell'art. 11. Inoltre, anche per le decisioni che concludono questa fase, ad eccezione della decisione negativa, è ammessa la possibilità di revoca se la loro adozione è stata determinata da inesatte informazioni ricevute nel corso del procedimento. La revoca è comunque preceduta dall'avvio di una nuova indagine formale nel corso della quale può emanarsi un'ingiunzione di sospensione ma non un'ingiunzione di recupero.

3.4 Controllo sugli aiuti illegali.

Nei confronti degli aiuti illegali (attuati senza notifica o in pendenza della procedura), la procedura incontra delle peculiarità.

In primo luogo, l'impulso può essere dato da chiunque vi abbia interesse e da tale semplice segnalazione scaturisce l'obbligo della Commissione di attivarsi senza indugio.

In secondo luogo perde di importanza o comunque diventa non indispensabile il flusso informativo tra Commissione e Stato membro "accusato" di aver attuato l'aiuto illegale. La richiesta di informazioni ai sensi dell'art. 10, par. 2, è contemplata solo nelle ipotesi in cui la Commissione la ritenga necessaria.

Ciò posto, se la Commissione richiede informazioni allo Stato membro, tali informazioni devono realizzare, seppur in modo tardivo, una notifica completa, atta ad attribuire alla Commissione gli elementi di conoscenza che avrebbe disposto se la notifica fosse stata correttamente effettuata nei termini.

L'art. 10, par. 2 del regolamento, nel richiamare anche l'art. 5, par. 1 e 2, prevede che in caso di informazioni insufficienti la Commissione possa richiedere informazioni supplementari (par. 1), e che nel caso di informazioni incomplete o non trasmesse essa possa inviare una lettera di sollecito (par. 2)

onde ottenere le informazioni entro un determinato termine da essa fissato.

Se tale termine non viene rispettato la Commissione adotta una “ingiunzione di fornire informazioni”, stabilendo un ulteriore termine entro cui provvedere. In caso di ulteriore inerzia, sulla base delle informazioni in suo possesso, la Commissione (art. 13) procede all’esame della misura illegale effettuando la fase di indagine preliminare e se del caso avviando una successiva indagine formale.

In questo ultimo caso, ove non vengano fornite le informazioni richieste la Commissione adotta la decisione sulla base delle informazioni disponibili; se la decisione è negativa la Commissione può imporre allo Stato membro di porre in essere tutte le misure necessarie per il recupero dell’aiuto presso i beneficiari.

4. Il recupero dell’aiuto.

4.1. La decisione negativa.

Il recupero dell’aiuto è previsto dall’art. 14 del regolamento n. 659 del 1999, ove si dispone che qualora il procedimento di

fronte alla Commissione si concluda con una decisione negativa relativa ad un aiuto illegale, la Commissione impone contestualmente allo Stato membro di provvedere senza indugio al recupero⁶³.

La restituzione è diretta al ripristino della situazione quo ante; essa pertanto non può in via di principio essere considerata una sanzione. Ed inoltre, se la decisione di recupero è contenuta nel medesimo atto della decisione negativa, la Commissione non è neppure tenuta ad assolvere allo specifico onere di motivazione, atteso che il recupero è la logica conseguenza della declaratoria di incompatibilità dell'aiuto⁶⁴.

Il recupero dell'aiuto a fronte di una decisione negativa non è pertanto una facoltà dello Stato ma un vero e proprio obbligo, che viceversa non ricorre né nelle ipotesi di decisioni positive o condizionale, né nei casi di decisioni che, pur di contenuto negativo, possano dare luogo ad un recupero che si ponga in contrasto con un principio generale del diritto comunitario. In tali casi, il principio di proporzionalità si presta ad impedire che l'interesse all'eliminazione delle

⁶³ Corte di Giustizia, 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, punto 66 e Corte di Giustizia, 4 aprile 1995, in causa C-350/93, *Commissione c. Italia*, punto 21.

distorsioni della concorrenza prevalga su altri interessi ed obiettivi comunitari altrimenti potenzialmente compromessi.

Si tratta di atto sostanzialmente amministrativo oggetto di eventuale sindacato giurisdizionale di legittimità idoneo a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale. Tale conclusione poggia anzitutto sul rilievo che la decisione ha effetti obbligatori per i destinatari designati (art. 249, par. 4) a seguito della sua notificazione (art. 254, par. 3); inoltre, i ricorsi aventi essa ad oggetto, proposti davanti alla Corte di Giustizia, non hanno effetto sospensivo (art. 242, par. 1). Da ultimo, si rileva che il sindacato di legittimità del giudice comunitario è ristretto ai soli vizi di legittimità e incontra i limiti connessi alle attribuzioni di potere discrezionale che l'art. 87 del Trattato CE conferisce alla Commissione.

Ciò posto, per valutare se una decisione della Commissione sia idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale, il giudice deve applicare esclusivamente i criteri elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, che subordina l'efficacia diretta della fonte comunitaria alla circostanza che essa contenga un obbligo giuridico sufficientemente chiaro, preciso e incondizionato nei confronti degli Stati membri, nonché la

⁶⁴ Corte di Giustizia, 14 settembre 1994, nelle cause riunite C-278/92, C-279/92 e C-

sua attuabilità o eseguibilità senza la necessità dell'esercizio di un potere discrezionale da parte degli Stati membri medesimi. Le decisioni adottate dalla Commissione nella materia degli aiuti producono inoltre effetti sul piano normativo, dal momento che, pur prive dei requisiti di generalità e astrattezza, costituiscono fonte di produzione di diritto comunitario, obbligando gli Stati che ne siano destinatari a dare loro attuazione, con atto normativo idoneo ad abrogare o modificare l'atto interno. Inoltre, con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato, esse vincolano il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi sottoposti alla sua cognizione, impedendogli di applicare la norma interna incompatibile con quella comunitaria, sul presupposto della prevalenza del diritto comunitario su quello interno.

Con riguardo agli aiuti di Stato attuati mediante norme fiscali agevolative, la declaratoria di incompatibilità dell'aiuto determina il sorgere, per il contribuente, dell'obbligo di corrispondere una somma di denaro equivalente al tributo non versato, fatta salva, in caso di mancato adempimento spontaneo, l'azione di recupero esercitata dallo Stato⁶⁵.

280/92.

⁶⁵ Cfr. GALLO, F. *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, cit., p. 2273.

Quest'ultimo, oltre che ad adottare, sul piano amministrativo, ogni atto strumentale al recupero dell'aiuto presso coloro che ne abbiano già beneficiato, è tenuto, sul piano legislativo, a rimuovere il provvedimento istitutivo dell'aiuto stesso.

Inoltre, per quanto il recupero rimanga sottoposto alle norme di diritto interno, queste ultime non potranno essere invocate per sottrarsi al relativo obbligo; in caso di assenza di norme procedurali idonee, queste devono infatti essere create, e vanno formulate in modo tale da non rendere praticamente impossibile il ripristino dello *status quo ante*.

Ad avviso della dottrina più autorevole, peraltro, in materia fiscale non è necessaria la previsione di norme *ad hoc*, essendo sufficienti le disposizioni vigenti in materia di accertamento, proprio in quanto la logica sottesa al recupero è quella di realizzare una effettiva restituzione.

Su questa base, la Corte di Cassazione ha qualificato la decisione n. 91/500/CEE in tutte le sue statuizioni - e cioè sia in quella relativa alla incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, a norma dell'art. 92 del Trattato, sia nella parte riguardante la fruibilità degli aiuti, in via

transitoria – come idonea a spiegare effetti diretti nell’ordinamento italiano.

Con riguardo alla portata soggettiva del recupero, si ritiene che il beneficiario presso cui l’aiuto vada recuperato è “*colui nel cui patrimonio, al momento del recupero, si trova ad essere rappresentato il vantaggio economico dell’aiuto a suo tempo erogato; soggetto che, evidentemente, può essere anche diverso da colui al quale l’aiuto è stato erogato*”. Tale considerazione, orientata a criteri di effettività, intende consentire il recupero anche nel caso di cessione totale o parziale dell’azienda, di suo eventuale conferimento in società, di trasformazione, fusione e scissione, nonché di morte dell’imprenditore persona fisica⁶⁶.

4.2. I limiti al recupero dell’aiuto.

Il diritto nazionale, come si è visto, deve assicurare il rispetto sia del divieto di aiuti concessi in violazione dell’art. 87 del Trattato, sia delle conseguenti decisioni della Commissione. Cosicché, sarebbero contrari al diritto comunitario sistemi processuali o norme procedurali che

⁶⁶ Sul punto ancora GALLO F.; L’inosservanza... op. cit.

rendessero impossibile o eccessivamente difficile il rispetto di tale obbligo⁶⁷.

Sotto questo profilo, occorre allora verificare se tale rinvio al diritto interno sia tale da determinare l'applicazione degli istituti cui, di regola, si ricorrerebbe nell'esercizio della potestà accertativi - ivi compresi i relativi termini decadenziali previsti dalla legge - ovvero sia un rinvio meramente strumentale, orientato ad una prospettiva "operativa" nella quale lo Stato, peraltro destinatario del ricavato, è il "soggetto più idoneo" a curare il recupero, per il fatto di disporre già di strumenti e strutture atte al conseguimento del risultato.

Sulla natura di questo rinvio, se da un lato vi è chi ritiene sia necessario seguire le ordinarie procedure fiscali di accertamento e riscossione, vertendosi in un'ipotesi di recupero di imposte⁶⁸, dottrina altrettanto autorevole⁶⁹, condividendone l'impostazione di fondo, osserva che il ritenere sempre applicabili, ai fini dell'adempimento dell'obbligazione restitutoria, le procedure di carattere esclusivamente fiscale, determinerebbe l'applicazione delle pertinenti norme decadenziali previste dalla legge, impedendo

⁶⁷ ALTIERI, E. Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive, in *Rass. Trib.* 6 bis/2003.

⁶⁸ RUSSO P., *Le agevolazioni .. op cit.* pag. 330;

all'Amministrazione di recuperare le agevolazioni fiscali dichiarate incompatibili, anche qualora il termine di cui all'art. 15 del regolamento n. 659 del 1998 non fosse ancora spirato⁷⁰.

Le criticità procedurali parrebbero poter essere superate, ad avviso del Fantozzi, considerando la specialità dei provvedimenti normativi diretti al recupero degli aiuti.

Tale tesi non convince. Il ricorso ad una disciplina speciale del recupero, pur motivata dalla circostanza che la misura fiscale è solo una forma tecnica per l'attuazione del sostegno, appare quale espediente formale per escludere l'opponibilità al fisco dell'intervenuta decadenza dei termini di accertamento. Allo stesso modo, infatti, si potrebbe obiettare che la scelta di una forma tecnica piuttosto che un'altra non è priva di conseguenze sul piano della disciplina applicabile: la misura fiscale in luogo della erogazione di liquidità reca con sé una regolamentazione che le è propria, quella tributaria, che andrebbe applicata non solo quando il contribuente fruisce

⁶⁹ GALLO F., L'inosservanza.. op.cit pag 2281 e FANTOZZI A. Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE, pag. 2266, in Rass. Trib. 6/bis - 2003

⁷⁰ Tale disposizione, come è noto, prevede che i poteri della Commissione in materia di recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di dieci anni a partire dal giorno in cui l'aiuto viene concesso. La norma prevede che qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro che agisca per conto di essa, determina l'interruzione del termine, salva la sospensione nel caso di impugnazione della decisione. Trascorso il termine, l'aiuto è considerato esistente.

dell'agevolazione, ma anche quando, avendone fruito, è chiamato a restituirla.

E del resto è stato lo stesso legislatore, con l'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, a prevedere, per il recupero delle somme equivalenti alle imposte non corrisposte dalle società ex municipalizzate, l'applicazione delle disposizioni in materia di accertamento e riscossione ai fini delle imposte sui redditi, escludendo per via normativa la rilevanza dei condoni nonché la possibilità di richiedere la sospensione amministrativa o giudiziale degli avvisi di accertamento emessi a tal fine.

4.3. Giudicato interno e recupero dell'aiuto.

Se la questione dell'irrilevanza dei condoni rispetto all'azione di recupero degli aiuti di Stato è stata risolta per espressa previsione normativa, sul piano dei principi generali va esaminata, viceversa, la problematica opponibilità, alla medesima azione di recupero, della sentenza passata in giudicato con la quale il giudice nazionale abbia accertato il diritto dell'impresa beneficiaria di conseguire l'aiuto.

La fattispecie, come è ben noto, si è posta all'attenzione dei commentatori in tempi relativamente recenti, con la sentenza Lucchini⁷¹, con la quale la Corte di Giustizia, a seguito di rinvio pregiudiziale operato dal nostro Consiglio di Stato, ha ritenuto che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c., volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva.

La formulazione letterale della statuizione consente di circoscrivere i margini entro i quali la giurisprudenza comunitaria ha inteso intervenire. L'autorità di cosa giudicata non è destinata in ogni caso a cedere al diritto comunitario ma solo nella materia del recupero degli aiuti di Stato e solo quando siano spirati i termini dell'impugnazione della decisione della Commissione.

Tale precisazione è necessaria per chiarire sin da subito la reale portata della sentenza, onde non *“trarne conseguenze*

⁷¹ Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Ministero dell'industria c. Lucchini*

indebite”, soprattutto considerando che la dottrina già da tempo attendeva una pronuncia significativa della Corte sulla portata del giudicato interno rispetto al diritto comunitario.

La preoccupazione mostrata dalla Corte per la salvaguardia del recupero degli aiuti è un’esigenza connessa alla *ratio* dell’art. 87 del Trattato, norma – è opportuno ribadirlo – diretta a tutelare la concorrenza nell’interesse delle imprese che agiscono sul mercato e dei consumatori che, a quel mercato, si rivolgono per la soddisfazione dei propri bisogni. In particolare, nel caso di aiuti illegali, il recupero è assolutamente indispensabile per ripristinare, come visto, lo *status quo ante* la distorsione della concorrenza provocata dall’aiuto nell’ambito del mercato comune. Tale precisazione, solo in apparenza tautologica, s’impone perché altrimenti rischiano di sfuggire le ragioni per le quali la Corte è giunta alle conclusioni di cui si discute che altrimenti paiono quasi abusate.

Occorre poi concentrarsi su un secondo aspetto, anche questo precisato nella statuizione, relativo alla circostanza che il giudicato “cede” al diritto comunitario quando sia

S.p.a., in Rass. trib., 2007, p. 1579, con nota di P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, 1591.

divenuta definitiva la decisione che ha dichiarato incompatibile l'aiuto.

Questo segmento rappresenta il corollario della riflessione appena proposta in merito alla *ratio* di tutela della concorrenza dell'art. 87. La Commissione intende sottolineare che a livello comunitario, il sistema degli aiuti è "completo", poiché accanto all'autorità amministrativa chiamata all'esercizio della funzione di controllo, è predisposto un sistema giurisdizionale nel quale possono trovare eventualmente accoglimento le istanze di tutti i soggetti interessati, i quali, poiché si discute di atti comunitari, proprio in tali sedi sono in prima battuta tenuti ad attivarsi.

Orbene, nella sentenza che ha suscitato tanto clamore, ciò non è avvenuto né attraverso le varie forme previste per la partecipazione al procedimento amministrativo presso la Commissione, né mediante l'impugnazione della decisione in sede giudiziale, circostanza che la dottrina ritiene condivisibilmente "anomala".

5. La sospensione ex art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992.

L'art. 47-*bis* del D. lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 2, comma 1 del d.l. 8 aprile 2008, n. 59, costituisce la fonte primaria di un microsistema nel quale gli atti volti al recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili possono essere sospesi dalla commissione tributaria provinciale: *i)* in presenza di gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero se sussiste un evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato ovvero un evidente errore nel calcolo della somma da recuperare, nei limiti di tale errore; *ii)* se ricorre il pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile conseguente all'esecuzione dell'atto. Tale secondo requisito è cumulativo rispetto alla ricorrenza di almeno uno tra quelli indicati *sub i)*.

Tali elementi appaiono connotati da un carattere di specialità nella misura in cui, rispetto all'art. 47 del D. lgs. n. 546 del 1992, per un verso predeterminano il *fumus boni iuris*, per l'altro realizzano una variazione del *periculum in mora*, che nell'art. 47 si sostanzia nel pericolo di un "danno grave e irreparabile"⁸²⁶.

Per chiarire la portata dei “*gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero*”, l’amministrazione finanziaria⁸²⁷ richiama i principi fissati dalla Corte di giustizia con riguardo ai provvedimenti amministrativi fondati su regolamenti comunitari della cui validità si dubiti. Secondo la giurisprudenza, infatti, in tal caso i provvedimenti provvisori del giudice nazionale possono essere adottati solo qualora le circostanze di fatto e di diritto inducano il giudice a ritenere che ricorrano gravi dubbi sulla validità del regolamento comunitario su cui si fonda l’atto impugnato.

Qualora il giudice ravvisi gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, la Commissione tributaria provvede alla rimessione della questione in via pregiudiziale richiedendo la trattazione d’urgenza - salvo che la questione di validità dell’atto sia già stata rinviata - disponendo, con separata ordinanza, la sospensione del giudizio.

Occorre precisare che l’art. 47-*bis*, oltre alle condizioni già viste, prevede, quali “prerequisiti” per la concessione della sospensione, sia la circostanza che la parte istante abbia proposto ricorso *ex art. 230* del Trattato per l’annullamento della decisione di recupero, sia che essa abbia richiesto la sospensione ai sensi dell’art. 242, sospensione che non deve

essergli stata negata. Tali pre-requisiti sono infatti previsti per escludere che la richiesta di sospensione dell'atto sia utilizzata strumentalmente, scaduto il termine di sessanta giorni previsto per l'impugnazione delle decisioni, per rinviare l'efficacia di un atto che secondo il diritto comunitario abbia assunto caratteri di definitività.

Per quanto riguarda l'errore evidente nella individuazione del soggetto, si ritiene che esso debba emergere da elementi di immediata percezione valutati dal giudice in modo specifico, pur nel quadro di un esame sommario degli atti comunque non limitato alla mera contestazione dell'eccezione proposta in tal senso dal ricorrente.

Occorre peraltro considerare che la predeterminazione del *fumus boni iuris* pone il problema della rilevanza di altri vizi di cui l'atto volto al recupero degli aiuti di Stato può essere affetto, come accade nel caso della cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione dell'ingiunzione, o dell'intimazione non preceduta dalla cartella. In tali casi, se si ritenesse non concedibile il provvedimento cautelare in ragione della tassatività della disposizione normativa dell'art. 47-bis, si potrebbe porre un problema di legittimità costituzionale della medesima disposizione, poiché essa

introdurrebbe una disparità di trattamento per la materia degli aiuti di Stato rispetto alle altre ipotesi di tutela cautelare innanzi ai giudici nazionali, anche quando essa venga esercitata per ragioni attinenti al diritto comunitario. Questo rilievo appare ancor più fondato ove si consideri che secondo quanto previsto dall'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, che ha escluso in radice l'applicabilità della sospensione in sede giudiziale degli atti volti al recupero degli aiuti erogati alle società ex municipalizzate e dichiarati illegittimi dalla decisione 2003/193/CE introducendo un ulteriore sottosistema della tutela cautelare.

Tornando alla disciplina di cui all'art. 47-bis del D. lgs. n. 546 del 1992, essa prevede un *periculum in mora* consistente nel “*pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile*”. Esso, secondo l'interpretazione resa dal Fisco, deve sostanziarsi nel pericolo concreto, effettivo ed immediato di un danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto e non suscettibile di successivo ristoro pur in presenza di una decisione definitiva favorevole al ricorrente.

Con riguardo alla trattazione nel merito, l'art. 47-bis dispone che le controversie relative agli atti di recupero di

aiuti di Stato, discusse necessariamente in pubblica udienza, sono definite nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione, termine alla cui scadenza il provvedimento perde efficacia, salvo che la commissione tributaria provinciale ne disponga, su istanza di parte, la proroga per altri sessanta giorni non ulteriormente prorogabili.

La nuova disciplina, sin qui sinteticamente esposta e diretta ad abrogare quella precedente di cui all'art. 1, comma 2 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, dalla l. 6 aprile 2007, n. 46 rimanda per il resto alle disposizioni previste per la sospensione in generale dall'art. 47, commi 1, 2, 4, 5, 7 e 8 del medesimo D. lgs. n. 546 del 1992.

elementi soggettivi, della complessiva situazione patrimoniale ed aziendale del richiedente nonché della sottesa finalità del recupero, fondato sul diritto comunitario.

CAPITOLO III

Il regime tributario delle società cooperative e le norme in materia di aiuti di Stato

1. Generalità.

Da tempo si discute sulla conformità dei regimi agevolativi interni riservati alle società cooperative ai parametri di compatibilità prescritti dalle disposizioni comunitarie sugli aiuti fiscali (art. 87 TUE oggi art. 107 TFUE)⁷².

Lo spunto per affrontare questo argomento nel presente lavoro ci viene fornito dalla recente decisione della Corte di Giustizia Europea⁷³ chiamata a pronunciarsi sulla questione in seguito a rinvio pregiudiziale ex art. 234 del TCE.

Del resto è pacifico che il tema dei rapporti fra la disciplina degli aiuti di Stato e la fiscalità degli Stati dell'Unione implica necessariamente che venga operato un confronto (ai fini della verifica della compatibilità meno) fra due nozioni distinte: quella appunto di aiuto di Stato e quella degli istituti di diritto tributario interno che più di tutti si prestano ad entrare in conflitto con la prima.

⁷² Sull'art. 87 TUE e sulle problematiche connesse alla sua applicazione, fin d'ora cfr. AA.VV., *Aiuti di Stato nel diritto comunitario misure fiscali*, in *Rass. trib.*, 6/bis, 2003.

⁷³ Procedimenti riuniti C-78/08, C- 79/08 e C-80/08 sent. 8 settembre 2011.

In particolare, tra gli istituti fiscali capaci di entrare in conflitto con le norme sugli aiuti di Stato vi sono come è evidente le agevolazioni fiscali, il cui concetto, al pari di quello di aiuto di Stato, è stato ed è molto dibattuto in dottrina⁷⁴. Punto fermo di tutte le teorie pare possa riscontrarsi nel loro discendere “da disposizioni aventi carattere derogatorio rispetto alla generale disciplina dei singoli tributi, perché dettate da esigenze e finalità esterne ed estranee alla struttura dei prelievi” e nel “dar luogo a vantaggi fiscali astrattamente censurabili dal punto di vista dell'imposizione contributiva individuale”⁷⁵.

Interessante sotto questo profilo appare la nozione di agevolazione data da autorevole dottrina⁷⁶ che mira a tempera i dure profili che in essa si intrecciano, vale a dire i profili strutturali⁷⁷ con quelli funzionali⁷⁸. Le agevolazioni costituiscono, così, trattamenti “tributari sottrattivi, derogatori rispetto a quelli ordinari, più favorevoli per

⁷⁴ Sull'argomento LA ROSA, S. Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Milano, 1968; Id., Esenzioni e agevolazioni tributarie, in “Enciclopedia giuridica Treccani”, vol. XV. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, in “Rass. Trib.”, n. 2/2002, pagg. 421 e seguenti.

⁷⁵ SARTI A., *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato* in Rass. Trib. 3/2006, pag. 94, nota 33.

⁷⁶ FICHERA F. *Le agevolazioni fiscali*, pag. 56 e ss., Padova, 1992.

⁷⁷ Cfr. BERLIRI A., *Principi di diritto Tributario*, vol. II, tomo I, Milano 1957.

⁷⁸ Cfr. LA ROSA S. *Esenzioni ... op.ult. cit.*

determinate fattispecie ed ispirati a principi propri in funzione promozionale”.

D’altro lato sappiamo già i criteri per qualificare una misura fiscale (e non) come “aiuto di Stato” vale a dire: i) il vantaggio economico, ii) l’origine statale diretta o indiretta; iii) il carattere specifico e selettivo e iv) l’incidenza sugli scambi.

In particolare gli aspetti da porre in rilievo nel confronto tra le due concezioni sono il carattere derogatorio di una data misura rispetto alla logica-base del tributo ad essa riferibile e i concreti effetti che essa provoca sulla concorrenza. Detto in maniera estremamente sintetica, ove una misura fiscale possa considerarsi agevolazione in senso tecnico, in quanto funzionalmente derogatoria rispetto alla logica base del tributo, e provochi una distorsione della concorrenza in favore di talune imprese o produzioni (selettività), allora la stessa potrà configurarsi, almeno potenzialmente, come aiuto di Stato.

Il punto centrale del ragionamento allora è quello di capire che non tutte le differenziazioni fiscali costituiscono agevolazioni nel senso sopra precisato, così come non tutte le agevolazioni si traducono in aiuti di stato; affinché questo accada e si concretizzi un aiuto di Stato è necessario che la

disciplina, da un lato, sia discriminatoria e selettiva e dall'altro non incarni principi fondamentali dell'ordinamento giuridico dello Stato membro, oppure, non si identifichi, essa disciplina, in una misura di sistema.

Proprio questi parametri, vale a dire il profilo derogatorio e la nocività al mercato, come messo in luce da attenta dottrina⁷⁹, sono quelli posti alla base della questione sottoposta dalla Suprema Corte italiana al vaglio della CGE.

Invero, se per molti non sembra questione controversa⁸⁰ la circostanza che le misure a vantaggio delle società cooperative in realtà non presentino un carattere derogatorio, ma al contrario abbiano natura di mera "esclusione"⁸¹, il dubbio era ed è giustificato dalla circostanza che il giudizio sulla natura di esclusione delle misure de qua, di fatto, risulta condizionato⁸² e, sotto tale profilo, esse sono potenzialmente

⁷⁹ PEPE. F., *Fiscalità cooperativa ed <<aiuti di stato>>: questioni metodologiche e problemi reali*, in *Rass. Trib.* 6/2008, pag. 1715 e segg.

⁸⁰ PISTOLESI F. *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa* n. 3/2004; GRAZIANO F., *Agevolazioni tributarie per le società cooperative ed aiuti di Stato*, in *Dir.e Prat. Trib.* 3/2006; GIOVANNINI A., *Concorrenza fiscale ... op. ult. Cit. pag. 1591*. Proprio Giovannini, afferma che il punto centrale del ragionamento è il seguente: "non tutte le differenziazioni fiscali costituiscono agevolazioni, (diremmo noi in senso tecnico *n.d.a*), e neppure tutte le agevolazioni si traducono in aiuti di stato; affinché questo accada "è necessario che la disciplina, da un lato, sia discriminatoria e selettiva e dall'altro non incarni principi fondamentali dell'ordinamento giuridico dello Stato membro, oppure, come ho detto, non si identifichi, essa disciplina, in una misura di sistema". Ma se non ricorrono questi elementi di qualificazione, e con riferimento alle norme riguardanti le cooperative l'Autore lo dimostra, il vantaggio non è selettivo e pertanto non si trasforma in aiuto di stato.

⁸¹ E ciò sarebbe sufficiente ad escludere dette misure dal novero degli aiuti di stato incompatibili.

⁸² Sotto il profilo funzionale (della mutualità prevalente) ed organizzativo (effettiva partecipazione sociale). PEPE F., *La fiscalità delle cooperative*, pag 289, Milano 2009.

suscettibili di provocare un certo grado di distorsione al mercato⁸³.

Sotto il profilo funzionale (mutualità) è da sottolineare come fin dalla nascita dello strumento cooperativo ci si è chiesti quale poteva e doveva essere il grado di relazione tra attività mutualistica⁸⁴ ed attività lucrativa affinché una società cooperativa fosse identificabile come tale. Autorevole dottrina sottolineava come la mutualità c.d. pura avrebbe comportato la sostanziale scomparsa delle società cooperative⁸⁵ e pertanto ne ammetteva pacificamente la possibilità di operare con i terzi (c.d. cooperazione “spuria”).

D'altra parte risultava e risulta impercorribile, sia civilisticamente che fiscalmente la strada di consentire ad una società cooperativa di operare solo con i terzi.

Scartate le ipotesi estreme, il problema del “giusto” rapporto tra la “gestione di resa” e la “gestione di servizio” si pone come una “questione di grado”⁸⁶ ed è risolvibile con soluzioni di due tipi:

⁸³ Ed è sulla fisiologicità di un certo grado di distorsione al mercato, appartenente ad ogni misura agevolativa, che probabilmente si è giocata (e come vedremo vinta da parte delle società cooperative) la partita sugli aiuti di Stato.

⁸⁴ Come vedremo si tratta della attività svolta esclusivamente (mutualità pura) o prevalentemente nei confronti dei soci.

⁸⁵ Costrette ad operare esclusivamente con i soci avrebbero perso gran parte del proprio terreno competitivo. G. BONFANTE, *La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi*, Giuffrè, Milano, 1984, pag. 23.

⁸⁶ Le espressioni sono di PEPE F., *La fiscalità delle cooperative, passim*, Milano 2009.

- “agnostiche” che importano cioè una valutazione caso per caso;
- attraverso l'utilizzo di scelte più nette ma, per natura, aventi un certo grado di approssimazione.

La prospettiva fiscale, più sensibile ad esigenze di certezza, ha imposto di seguire la seconda soluzione, ovvero l'utilizzo di parametri certi. Il legislatore fiscale, in ordine alla mutualità, ha cioè optato di fissare a livello economico ed amministrativo precisi vincoli (di indistribuibilità di utili e riserve o di iscrizione in determinati registri) e a livello gestionale, un rigido tasso di mutualità.

Tale rigidità tuttavia comporta per sua natura, un certo grado di arbitrarietà⁸⁷ e per tale via determina distorsione a livello fiscale e concorrenziale: da qui il possibile problema dell'applicabilità del divieto di aiuti di Stato

La trasformazione delle misure fiscali di vantaggio da mere esclusioni a possibili aiuti incompatibili si realizza altresì quando la normativa non garantisce il carattere realmente democratico e partecipativo dei soci alla vita sociale. Cogliendo tale profilo strutturale infatti è stato altresì ritenuto

⁸⁷ Si può considerare l'ipotesi di due cooperative con grado di mutualità molto vicine ma una con mutualità che supera il 50% e l'altra con mutualità appena sotto. Tale situazione

quale elemento costitutivo delle società cooperative l'effettiva presenza dei soci nell'organizzazione cooperativa. E tale obiettivo, posto a base della governance di tale tipo societario, rappresenta altresì il fine primario della vigilanza cooperativa. L'identità cooperativa è pertanto salva se si rende la società luogo reale di democrazia economica per chi vi partecipa.

Con riferimento al profilo dell'efficienza della vigilanza è, tuttavia, utile sin d'ora fornire la seguente precisazione. L'inefficienza del sistema di controlli, pur previsto in maniera precisa e puntuale dall'attuale normativa, non ha attinenza al giudizio di compatibilità delle misure agevolative con gli aiuti di Stato, come invece prospettato dalla Corte nella prima ordinanza di rinvio pregiudiziale, potendo invece ai profili di effettività del nostro ordinamento nei confronti degli obiettivi imposta dalla normativa europea. Su questo aspetto la Corte come vedremo non si è pronunciata.

2. Il favor delle società cooperative in ambito europeo e la loro tutela sul versante costituzionale.

indice ad un trattamento fiscale differenziato che inevitabilmente conduce ad effetti discorsivi.

Nell'ambito della verifica della compatibilità delle misure agevolative riservate alle cooperative con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato⁸⁸, è altresì importante evidenziare gli orientamenti e le norme comunitarie in tema di protezione prevista a favore della cooperazione oltre ovviamente agli aspetti che possono cogliersi dall'analisi dell'art. 45 della nostra carta costituzionale⁸⁹.

A livello comunitario, con il Regolamento CE n. 1435/2003, relativo alla società cooperativa Europea (SCE), vengono forniti i principi comuni alla disciplina della cooperazione dei vari Stati⁹⁰.

⁸⁸ Con particolare riferimento alla requisito della selettività.

⁸⁹ Si tratta di profili che la Suprema Corte (ord. n. 3033/2008) non trascura di considerare

⁹⁰ Cfr. E. MAROTO, *La società cooperativa europea*, in *Notariato*, 2005, p. 108, G. RACUGNO, *La società cooperativa europea*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, I, p. 315, e G. PRESTI, *Le fonti della disciplina e l'organizzazione interna della società cooperativa europea*, in *Giur. comm.*, 2005, I, p. 774. Per una panoramica dello svolgimento delle riflessioni in sede comunitaria a partire dagli ordinamenti nazionali v. R. DABORMIDA, *Particolarismi nazionali e diritto comunitario: conflitti normativi o possibile armonizzazione nelle società cooperative*, in *Giur. comm.*, 1992, p. 747. Sui profili fiscali cfr. A. SARTI, *Prime riflessioni sugli aspetti civili e fiscali della società cooperativa europea*, in *Riv. coop.*, 2004, p. 70.

Il consiglio tra l'altro si affretta a precisare che non rientra, nel suddetto regolamento, la disciplina riguardante la fiscalità, quest'ultima lasciata alla piena autonomia dei singoli Stati. E tuttavia è interessante notare come al considerando n. 6), nell'intento di assicurare pari condizioni di concorrenza e contribuire allo loro sviluppo economico, si dà "mandato" alla Comunità di dotare le cooperative - enti comunemente riconosciuti in tutti gli Stati membri - "di strumenti giuridici idonei a facilitare lo sviluppo delle loro attività transnazionali". Inoltre, al successivo considerando, viene riconosciuto, la peculiarità delle regole di funzionamento di tali enti, che si traduce in limitazioni dei diritti del socio a livello amministrativo e gestionale⁹¹.

⁹¹ La variabilità del capitale sociale, le limitazioni alla distribuzione di utili, il voto capitario, la limitazione dei diritti patrimoniali durante il permanere del vincolo sociale e la destinazione preferenziale degli utili ad obiettivi mutualistici, interni o esterni sono tutti aspetti della disciplina atti a preservare la mutualità.

E nel “Documento di lavoro dei Servizi della Commissione - Le cooperative nell’Europa imprenditoriale”⁹², da un lato, si evidenziano ulteriormente gli svantaggi di carattere economico (limitato accesso al mercato dei capitali, lentezza dei processi decisionali, scarsi investimenti dei soci etc.), dall’altro si riconosce a tali enti la concessione di benefici giustificata dal loro ruolo sociale. Dal punto di vista fiscale, la Commissione, nel medesimo documento, riconosce la presenza di norme agevolative bilancianti le restrizioni connesse alla scelta di tale forma societaria, e in termini generali ne riconosce la non contrarietà alle norme sul trattato⁹³, salvo il rispetto della disciplina sulla concorrenza e, indirettamente, sul divieto di aiuti di stato.

⁹² Il documento, del dicembre 2001, è consultabile sul sito http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/coop/social-cmaf_agenda/social-cmaf-cooperatives.htm.

⁹³ “Un trattamento fiscale particolare può essere accettato, ma in tutti gli aspetti della legislazione sulle cooperative andrebbe rispettato il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale” Cfr. Comunicazione sulla promozione delle società cooperative, 13-14, par. 3.2.6.

Sotto tale profilo si può citare il procedimento di indagine formale, avviato nel 2005 relativo all'art. 60 della Legge 17/2004 della Regione Sicilia che prevedeva una riduzione di un punto percentuale dell'aliquota Irap per le cooperative a mutualità prevalente, misura dichiarata dalla Commissione nel febbraio 2007 aiuto di Stato. Ed altrettanto emblematico è il caso relativo alle cooperative agricole spagnole che sulla base di una legge interna erano destinatarie di agevolazioni in materia di accise, aliquote ridotte e deduzioni forfetarie per l'imposta sui redditi, agevolazioni Iva e per i trasferimenti di aziende e terreni agricoli. La Commissione ai fini della valutazione ex art. 87 del TCE, esprime alcuni importanti principi⁹⁴: 1) è necessario in primo luogo considerare la tassazione dei redditi con riferimento sia alla società che ai soci e quindi nel suo complesso.⁹⁵ Per tale via, essa ha pertanto escluso che l'istituto dei ristorni, attenuando la doppia tassazione, possa rappresentare sic et simpliciter un aiuto di Stato; 2) l'esame di compatibilità va fatto non sulla singola norma agevolativa, ma nel suo complesso, essendo le

⁹⁴ Dec. 11 dicembre 2002, n. 2003/293/CE, in Guce n. L 111 del 6 maggio 2003, p. 24.

⁹⁵ *“L’attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali/ socio non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/ socio cooperatore per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il beneficio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell’imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell’ambito dell’IRPF che si applica al socio cooperatore e dal relativo aumento dell’imposizione*

cooperative caratterizzate da “elementi differenziatori quanto alla struttura” rispetto alle altre società ed avendo specifici obblighi, quali ad esempio il versamento a specifici fondi. Questi elementi possono giustificare il favor tributario riservato alle cooperative da alcuni Paesi⁹⁶ senza per questo essere in contrasto con la disciplina sugli aiuti di Stato.

Le cooperative sono altresì soggetti protetti nell’ordinamento costituzionale di diversi Stati membri⁹⁷. Ai sensi dell’art. 45 della nostra Cost., è stabilito che “la Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l’incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità”⁹⁸.

fiscale”. Sul punto vedi gli approfondimenti di SALVINI L, *Le misure fiscali per la cooperazione*, op cit., p. 496..

⁹⁶ In termini generali, numerose sono le norme che prevedono una riduzione delle aliquote delle imposte sui redditi applicabili alle società di capitali. Ad es. in Spagna e Portogallo è prevista un’aliquota del 20%, in Danimarca è previsto il 14,3% su una base imponibile forfetaria. In Germania si prevedono esenzioni per le cooperative agricole così come avviene in Francia per le cooperative di costruzione, di trasporto fluviale e su strada e a quelle del settore della pesca.

⁹⁷ Nella costituzione portoghese, ad esempio, l’art. 61 dispone che: “A tutti è riconosciuto il diritto alla libera costituzione di cooperative, purché siano osservati i principi cooperativi. Le cooperative sviluppano liberamente le loro attività nel quadro della legge e possono associarsi in unioni, federazione e confederazioni (...)”. Disposizione analoga si riscontra nella Costituzione greca, il cui art. 12.5 prevede che “le cooperative agricole e urbane di qualsiasi genere hanno un’amministrazione autonoma, alle condizioni fissate dalla legge e dai loro statuti, sotto la protezione e la tutela dello Stato che è tenuto a vigilare sul loro sviluppo”. Nella costituzione spagnola, l’art. 129.2 dispone che “i pubblici poteri promuovono efficacemente (...) mediante una legislazione adeguata, le società cooperative”.

⁹⁸ MARASA’, *La funzione della cooperativa tra disciplina privatistica e disciplina di agevolazione*, in *Studium iuris*, 1996, 23.

Dall'analisi di tale articolo i due elementi che connotano la cooperazione sono la funzione sociale e la mutualità. La ricostruzione più accreditata⁹⁹ attribuisce alla funzione sociale l'obiettivo di creare un'impresa "democraticamente autogestita", come tale idonea a realizzare i principio di libertà ed uguaglianza, previsti agli artt. 1-4 Cost. La mutualità rileva, viceversa, nei rapporti socio-ente e sotto il profilo organizzativo, riguardo alla posizione del partecipante all'interno dell'organizzazione¹⁰⁰.

Proprio da tali principi, tra l'altro, si è preso spunto per ricostruire la figura delle società cooperative dal punto di vista civilistico (D. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6) e fiscale (L. 30 dicembre 2004, n. 311); e sotto quest'ultimo profilo fondamentale, come vedremo nel proseguo, è stata ed è la distinzione effettuata tra cooperative a mutualità prevalente (CMP) ed altre cooperative (CNMP).

⁹⁹ Si v. P. VERRUCOLI, *Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti*, in AA VV., *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padova, 1981, p. 177.

¹⁰⁰ Il modulo organizzativo è caratterizzato sia dal principio della porta aperta che da quello del voto capitarario..

3. Le cooperative a mutualità prevalente e quelle diverse.

Come dianzi accennato, il decreto legislativo n. 6/2003, ha compiuto una radicale ed organica riforma in materia di società cooperative¹⁰¹: in tale conteso si è proceduto all'individuazione della figura della "cooperativa a mutualità prevalente", intesa quale esclusivo destinatario di agevolazioni fiscali.

¹⁰¹Sulla riforma del diritto cooperativo, AA.VV., *Delle società cooperative e delle mutue assicuratrici*, in *Il nuovo diritto societario, Commentario*, diretto da Cottino, Bonfante, Cagnasso e Montalenti, Zanichelli, Bologna 2004, 2374; AA.VV., *Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario*, a cura di Vella, Torino 2004; AA.VV., *La riforma del diritto cooperativo (atti del convegno – Genova 8 marzo 2002)*, a cura di Graziano, Padova 2002; AA.VV., *La riforma delle società cooperative*, a cura di Genco, Ipsoa, Milano 2003; AA.VV., *Società cooperative (artt. 2511-2548 cod. civ.)*, in *La riforma delle società*, a cura di Sandulli e Santoro, Torino 2003; ALLEVA, *La riforma del diritto cooperativo italiano*, in *Contratto e impresa*, 2003, 244; BASSI, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano 2004; BASSI, *Le società cooperative*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Buonocore, Torino 2003; BONFANTE, *La riforma della cooperazione*, in *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, a cura di Ambrosini, Torino 2003, 205; BONFANTE, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Società*, 2002, 1332; BUONOCORE, *La società cooperativa riformata: i profili della mutualità*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 507, ed in *Le grandi opzioni della riforma del diritto e del processo societario*, a cura di Cian, Padova 2004, 51; C.N.N., *Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative*, Milano 2005; CALANDRA BUONAURA, *Lo scopo mutualistico nel progetto di riforma delle cooperative*, in *Il nuovo diritto societario fra società aperte e società private*, a cura di Benazzo, Patriarca e Presti, Milano 2003, 189; CAPOBIANCO, *La nuova mutualità nelle società cooperative*, in *Riv. not.*, 2004, 633; CARRABBA, *Aspetti negoziali mutualistici del tipo societario cooperativo*, in *Riv. not.*, 2003, 1073; CASCARDO, *Correzioni statutarie: lo studio del Consiglio nazionale del Notariato*, in *Coop. e consorzi*, 2004, 557; CECCHERINI-SCHIRÒ, *Società cooperative e mutue assicuratrici (artt. 2511-2548 c.c.)*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Lo Cascio, Milano 2003; CHIUSOLI, *La riforma del diritto societario per le cooperative*, Ipsoa, Milano 2004; DE STASIO-DE STEFANO-SETTI, *Le società cooperative*, in *Il nuovo ordinamento delle società. Lezioni sulla riforma e modelli statutarî*, Ipsoa, Milano 2003, 397; DE STEFANO-SETTI, *Statuto di società cooperativa (normativa s.p.a. – mutualità prevalente) (tecniche contrattuali)*, in *Federnotizie*, 2004, 3, 115; FAUCEGLIA, *Adeguamenti obbligatori e facoltativi negli statuti delle società cooperative*, in *Dir. fall.*, 2004, I, 1160; FAUCEGLIA, *Luci ed ombre nella nuova disciplina delle società cooperative*, in *Corriere giur.*, 2003, 1384; GALGANO, *Le società cooperative*, in *Il nuovo diritto societario*, Padova 2003, 487; GRUMETTO, *La società cooperativa alla luce della riforma*, in *Il nuovo diritto societario*, II, a cura di Galgano e Genghini, Padova 2004, 1058 ss.; LO CASCIO, *Le cooperative e le prospettive di riforma*, in *Società*, 2002, 929; MARASA', *Caratteri essenziali della cooperativa dopo la riforma*, in *La riforma del diritto societario (Atti del convegno di Sassari del 2-3 ottobre 2003)*, Milano 2004, 81; MARASA', *I problemi attuali della legislazione cooperativa nelle prospettive della riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, II, 281; MARASA', *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Padova 2004; MARASA', *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, II, 639; MARASA', *Riflessi dei caratteri funzionali delle nuove*

La legge di delega (art. 5 della legge n. 366 del 2001), in realtà assegnava al legislatore delegato, il compito di identificare le cooperative “costituzionalmente riconosciute”, attribuendo questa qualifica a quelle società che, in possesso di particolari requisiti¹⁰², svolgevano la propria attività prevalentemente in favore dei soci (cooperative di servizi o di consumo) ovvero si avvalevano prevalentemente delle prestazioni lavorative o dei conferimenti dei soci (cooperative di conferimento o di produzione e lavoro)¹⁰³. Si interpretava l’art. 45 come il contenitore di due distinte sottospecie di cooperative: quelle rappresentanti una “cooperazione a carattere di mutualità¹⁰⁴ e senza fini lucrativi (e pertanto con “funzione sociale”), e quelle prive del carattere di mutualità e/o con fini di speculazione privata¹⁰⁵.

cooperative sulla redazione dell'atto costitutivo, in *Riv. not.*, 2004, 249; PAOLUCCI, *Gli adeguamenti statutari delle cooperative*, in *Società*, 2004, 1503; PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, in *Società*, 2003, 398; PAOLUCCI, *Le norme sulla s.r.l. applicate alle cooperative: una scelta o un rimedio?*, in *Società*, 2003, 1085; PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, Padova 2004; PRESTI, *Disciplina delle società cooperative*, in *Riv. soc.*, 2002, 1520; SARTI, *Riforma societaria: l'ultimo intervento correttivo*, in *Coop. e consorzi*, 2005, 141; STANGHELLINI, *Le nuove cooperative: luci e ombre*, in *Il nuovo diritto societario fra società aperte e società private*, a cura di Benazzo, Patriarca e Presti, Milano 2003, 181 ss.; TRIMARCHI, *Le nuove società cooperative*, Ipsoa, Milano 2004; TRIMARCHI, *Redazione e adeguamento dello statuto di società cooperativa: prime riflessioni (tecniche contrattuali)*, in *Notariato*, 2004, 168; ZOPPINI, *Il nuovo diritto delle società cooperative: un'analisi economica*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, II, 439.

¹⁰² I requisiti erano quelli previsti dall'articolo 14 della c.d. legge Basevi (D.Lgs Lt. n.1577/1947).

¹⁰³ VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958, 71 ss.

¹⁰⁴ OPPO, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, in *Diritto delle società - Scritti giuridici*, II, Padova 1992

¹⁰⁵ BUONOCORE, *La nuova disciplina della società cooperativa*, in *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, a cura di Uckmar e Graziano, Padova, 2005, 5;

Il legislatore delegato in primis attribuisce allo scopo mutualistico il carattere di elemento costitutivo della cooperazione, mantenendo un'unica concezione di società cooperativa e distinguendo tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse ai soli fini fiscali¹⁰⁶. Ciò viene specificato con una norma di rilievo squisitamente fiscale: l'art. 223-duodecies, penultimo comma, delle disposizioni per l'attuazione e transitorie del codice civile¹⁰⁷. Attenta dottrina ha pertanto fatto notare¹⁰⁸ come si sia proceduto a regolamentare civilisticamente un aspetto squisitamente fiscale (l'individuazione di una fattispecie di carattere tributario)¹⁰⁹.

BASSI, *La unitarietà del fenomeno cooperativo dopo la riforma e la posizione dei soci*, in *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, a cura di Uckmar e Graziano, Padova, 2005, 21; BONFANTE, *La cooperativa a mutualità prevalente*, in *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, a cura di Uckmar e Graziano, Padova, 2005, 45.

¹⁰⁶ MARASÀ G., *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, a cura di Marasà, Padova, 2004, 1; IENGO, *La mutualità cooperativa*, in *La riforma delle società cooperative*, a cura di Genco, 2003,

¹⁰⁷ Alle cooperative a mutualità prevalente viene riservata l'applicazione delle "disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali".

¹⁰⁸ MACRI'-RAVAIOLI, *Il regime fiscale*, in *La riforma delle società cooperative*, a cura di Genco, Milano, 2003, pag. 374

¹⁰⁹ Lo sottolinea anche SALVINI, L. in *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, 839, secondo cui non è proprio facile giustificare da un punto di vista tecnico-giuridico il fatto che le due categorie di società cooperative, data la pressoché esclusiva rilevanza fiscale della loro distinzione, siano state introdotte nel codice civile e non invece nella legge fiscale.

4. Le agevolazioni tributarie riservate alle società cooperative a mutualità prevalente

Le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste dalle leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente. Le altre possono trovare applicazione nei confronti di tutte le società cooperative.

È questo il principio che si può dedurre dalla attuale normativa. In linea generale, pertanto, i benefici fiscali di cui godono le società cooperative sono strettamente legate alla distinzione tra le società cooperative a mutualità prevalente (CMP) e le società cooperative a mutualità non prevalente (CMNP).

Sotto questo profilo, la corretta applicazione delle agevolazioni fiscali passa attraverso una duplice verifica che riguarda dapprima la presenza dei requisiti previsti per soddisfare la condizione di mutualità prevalente e, in secondo luogo, dall'analisi del tipo di agevolazione applicabile.

4.1. I requisiti della mutualità prevalente

Sono contenuti negli articoli 2512 e seguenti del codice civile e possono così sintetizzarsi:

- 1) Requisito gestionale della prevalenza economica.
- 2) Vincoli statutari.

3) Iscrizione all'albo.

Il requisito gestionale di prevalenza è fissato dall'articolo 2513 del codice civile, ed impone ad amministratori e sindaci di documentare in nota integrativa la condizione di prevalenza che va verificata attraverso la costruzioni di specifici indici, variabili in ragione dei diversi tipi di rapporti mutualistici posti in essere tra cooperativa e socio¹¹⁰.

Il rapporto cooperativo è di prevalenza se per le cooperative di utenza o di consumo, l'ammontare dei ricavi delle vendite e delle prestazioni riferibili ai soci supera l'ammontare totale.¹¹¹; per le cooperative di lavoro, il costo derivante da contratti di lavoro dipendente, autonomo o a progetto, riferibile ai soci è superiore a quello riferibile ai non soci¹¹²; Per le cooperative di conferimento di beni¹¹³ la condizione di prevalenza è verificata se il costo per l'acquisizione di materie prime e merci o quello per la produzione di servizi sostenuto nei confronti dei soci è superiore al 50% di quello totale (con confronto di elementi omogenei).

¹¹⁰ In particolare, si riconosce la prevalenza se:

- per le cooperative di utenza o di consumo l'attività della cooperativa è svolta prevalentemente verso soci consumatori o utenti;
- per le cooperative di produzione e lavoro l'attività della cooperativa è svolta servendosi prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci;
- per le cooperative di conferimento l'attività della cooperativa è svolta servendosi prevalentemente degli apporti di beni e servizi da parte dei soci.

¹¹¹ Facendo riferimento ai ricavi di cui alla voce A1 del conto economico (articolo 2425 del c.c.) la condizione vuole che: $A1 \text{ Soci} / A1 \text{ Totale} > 0,50$.

In deroga a quanto appena esposto, per le cooperative agricole di conferimento il rapporto da verificare tiene conto alternativamente del valore o delle quantità dei prodotti acquisiti¹¹⁴.

L'ipotesi di cooperative che intrattengono con i soci più tipi di scambi mutualistici è presa in considerazione dal secondo comma dell'articolo 2513 del Codice Civile. La condizione della prevalenza impone, in questo caso, il calcolo della media ponderata delle percentuali ottenute per ogni tipo di scambio.

L'altro elemento caratterizzante la mutualità prevalente è il rispetto dei vincoli statuari di non lucratività previsti dall'art. 2514 del codice civile.

Da notare che nella fattispecie non rilevano i contributi in conto esercizio, facenti parte della voce A5 del conto economico, mentre vanno a decurtazione sia del numeratore che del denominatore del rapporto i ristorni assegnati ai soci.

¹¹² In sostanza la voce (B7+B9) riferibile ai soci rapportata a quella totale deve superare 0,50. Le voci B7 e B9 riguardanti soci e non soci devono in ogni caso avere ad oggetto prestazioni strumentali all'attività della cooperativa.

¹¹³ Per le cooperative di conferimento di beni deve essere:

B6 Soci / B6 Totale > 0,5

Ovvero nel caso di servizi:

B7 Soci / B7 Totale > 0,5.

¹¹⁴ In sostanza la formula può essere costruita alternativamente:

Q.tà di prodotti conferiti dai soci/Q.tà totale dei prodotti acquistati > 0,5

Oppure

Valore dei prodotti conferiti dai soci/ Valore totale dei prodotti acquistati > 0,5

Il DM 30 dicembre 2005 detta regole particolari di prevalenza per le cooperative di allevamento e di conduzione. Nelle prime la condizione della mutualità prevalente è soddisfatta se dal terreno dei soci e della cooperativa sono ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento. Per le cooperative di conduzione associata di terreni è, invece, necessario che l'estensione dei terreni coltivati dai soci superi il 50% di quella dei terreni complessivamente condotti dalla cooperativa.

Gli statuti delle cooperative a mutualità prevalente devono contenere per specifica previsione codicistica il divieto di distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato, oltre al divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori, qualora emessi, in misura superiore a due punti percentuali rispetto al limite massimo previsto per i dividendi. La disposizione non va peraltro confusa con la regola relativa ai finanziamenti effettuati dai soci, per i quali non vi è alcun limite se non quello previsto dalle disposizioni fiscali (articolo 13 del D.P.R. 601/73).

Con riferimento al divieto di distribuire riserve fra i soci cooperatori si precisa che non si configura tale ipotesi, nell'ipotesi di utilizzazione della riserva per la copertura di perdite; è tuttavia necessario alla luce di quanto disposto dall'articolo 3, della Legge 18 febbraio 1999, n. 28, rispettare la condizione che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non sono state ricostituite.

Altro vincolo statutario riguarda l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione. Pertanto, in caso di scioglimento, ma anche nel caso di recesso del socio, spetta unicamente il rimborso del valore nominale del capitale precedentemente versato nonché i dividendi maturati e distribuibili.

Infine per godere delle agevolazioni fiscali riservate alle società cooperative a mutualità prevalente, la società deve iscriversi ad apposito albo istituito con DM 23 giugno 2004, specificando altresì la categoria di appartenenza¹¹⁵.

¹¹⁵ La richiesta d'iscrizione, che deve essere firmata dal legale rappresentante della società, è rivolta alla Camera di Commercio dove la cooperativa ha sede e non rappresenta una mera "formalità" né costituisce un atto dovuto da parte della pubblica amministrazione. L'ufficio della Camera di Commercio esercita un controllo formale e in caso di irregolarità può rigettare la domanda o invitare la società a completarla, rettificarla o integrarla.

4.2. L'indagine sulla natura delle norme fiscali rivolte alle cooperative.

Resta da riscontrare, ai fini della corretta verifica di quali agevolazioni fiscali siano applicabili alle sole CMP e quali invece possono essere applicate indifferentemente a tutte le cooperative, la reale portata delle norme che le contengono.

Interessa, in particolare, stabilire quali norme tributarie rivolte alle società cooperative - indipendentemente dalle relative denominazioni¹¹⁶ - possano considerarsi delle agevolazioni in senso tecnico e quali no, per poi riscontrarne la compatibilità con la norma comunitaria sugli aiuti di Stato.

Il sentiero tracciato dalla dottrina prevede che un agevolazione in senso tecnico¹¹⁷ per essere qualificata tale, oltre a comportare l'esclusione o l'attenuazione dell'imposizione o dei relativi oneri formali, deve rispondere a logiche estranee al tributo, essere cioè determinata da ragioni esterne a quelle riconducibili all'assetto ed alla struttura del prelievo, non discendenti dal sostegno accordato alla

¹¹⁶ In materia di agevolazioni fiscali, sull'imprecisione della terminologia adottata, v. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni*, cit., 426.

¹¹⁷ FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1982. Per una diversa concezione v. LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di Diritto Tributario diretto da AMATUCCI A., Padova 1994.

cooperazione¹¹⁸. Partiamo col constatare che l'art. 6 del DL 63/2002 prevede nei primi tre commi: l'esenzione da tassazione Ires dei due terzi¹¹⁹ degli utili accantonati alla riserva minima obbligatoria; l'esenzione in capo ai soci da imposizione diretta e da Irap dei ristorni che vengono imputati a capitale sociale¹²⁰; l'applicazione ai soci delle cooperative non rientranti tra le piccole e micro imprese¹²¹ di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 20% sugli interessi da queste erogate. Tali disposizioni sono pacificamente applicabili a tutte le cooperative e perciò anche alle CMNP. Iniziando dall'analisi delle singole disposizioni, può notarsi come l'art. 7, c. 1, L. 59/1992 disponga l'esenzione da tassazione della quota di utili destinata ad aumento gratuito del capitale sociale, purché tale incremento avvenga nei limiti dell'aumento dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati calcolato dall'Istat. La successiva distribuzione ai soci di tali somme, in sede di rimborso del capitale, fino al 31/12/2011 è soggetta a ritenuta alla fonte a titolo di imposta

¹¹⁸ Ci si trova di fronte ad un'agevolazione se lo scopo della norma è ravvisabile puramente e semplicemente nel favor per il fenomeno cooperativo e non nella necessità di rendere coerente ed equo il meccanismo applicativo di un determinato tributo.

¹¹⁹ La misura prima piena, è stata modificata a partire dal 2012, dall'art. 2 c. 36 ter, D.L. 138/2011.

¹²⁰ Tali somme, se imponibili al momento dell'attribuzione al socio, sono soggette a tassazione attraverso il meccanismo della ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

del 12,5%, dal 1° gennaio successivo la ritenuta aumenta al 20% e soprattutto è a titolo di acconto¹²². Se prima delle modifiche la natura agevolativa era meno dubbia, in quanto tanto la cooperativa quanto il socio godevano di un trattamento di favore rispetto a quelli stabiliti per gli altri enti e società commerciali ed i rispettivi soci, oggi la questione è più complessa, in quanto oltre alle critiche già espresse sulla natura agevolativa della precedente normativa¹²³, si deve aggiungere l'elemento relativo al carico tributario pieno per il socio percettore, carico che in presenza di imponenti aliquote marginali potrebbe assottigliare il beneficio fiscale complessivo fino ad annullarlo¹²⁴. Riteniamo, tuttavia, che la norma possa ancora rientrare nell'ambito delle agevolazioni in quanto la valutazione avviene nei confronti della società e il regime delle società cooperative si distingue da quello stabilito per le altre società, rappresentando un favor: e tanto basta.

¹²¹ V. Racc. 2003/361/CE.

¹²² Si tratta degli effetti dell'abrogazione, ad opera dell'art. 2, comma 25 del D.L. 138/2011, dell'art. 20, c. 8, del D.L. 95/74, convertito nella L. 216/74.

¹²³ A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche*, cit., 430, non condivide la disposizione in commento perché *“se in sede di rimborso il socio non consegue alcun maggior valore reale”*, rispetto al capitale versato, *“non sembra aver fondamento l'imposizione prevista a suo carico”*. Ed aggiunge, poi, che *“l'esenzione degli utili in capo alla cooperativa sembrerebbe giustificarsi soltanto in base alla presupposizione che la quota di essi destinata alla rivalutazione 'monetaria' non costituisca reddito effettivo, ma solo maggior numerario da inflazione; ciò però rende viepiù incomprensibile l'imposizione differita in capo al socio”*.

¹²⁴ A guardare il carico fiscale complessivo (società socio) l'unica agevolazione in caso di aliquote marginali del socio elevate sarebbe data dal differimento temporale nel pagamento delle imposte della società.

L'analisi risulta più agevole relativamente alla previsione di cui all'art. 12, della L. 904/1977. Secondo tale disposizione non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle cooperative le somme destinate a riserva indivisibile a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle ai soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento.

Tra l'altro la norma è inapplicabile per espresso volere del legislatore¹²⁵:

- al 20% degli utili netti annuali delle cooperative agricole, della piccola pesca e loro consorzi;

- al 40% degli utili netti annuali delle altre cooperative e loro consorzi;

- al 65% degli utili netti annuali delle cooperative di consumo e loro consorzi.

A questa previsione¹²⁶ non può che riconoscersi, nell'attuale regime, finalità agevolativa. Ciò per due motivi.

¹²⁵ Art. 1, c. 460, L. 311/2004 come recentemente modificato dall'art 2, comma 36 bis, D.L. 138/2011. Per un esempio del calcolo dell'Ires in presenza di accantonamenti di utili a riserve indivisibili in una società cooperativa agricola sia consentito rinviare al mio Tuttoagricoltura, Milano, 2011, pag 60, ove si propone l'utilizzo della formula seguente $I = a * [(1-b)UN \pm V]$, dove $I =$ Ires; $b =$ coefficiente che esprime la quota di utili esenti; $UN =$ utile netto e $V =$ saldo delle variazioni fiscali.

In prima battuta, lo si desume dal tenore letterale dell'art. 6 del D.L.63, che limitando l'efficacia dell'art. 12 cit. nei riguardi delle CMNP per solo il 20% della quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria, ne conferma implicitamente tale interpretazione. Inoltre, il meccanismo impositivo, avente peraltro carattere oggettivo, prevede che via sia un prelievo sugli utili prodotti in capo alla società e uno sugli utili distribuiti ai soci (applicato al 95% o al 49,72%, a seconda che siano soggetti all'imposta sul reddito delle società o meno). Pertanto, la non imponibilità degli utili accantonati a riserve indivisibili si risolve in un'agevolazione e la circostanza che i soci non ne possano beneficiare appare irrilevante, in quanto la verifica come accennato si concentra sulla società.

Del resto, ciò risulta giustificato dalla minor patrimonializzazione delle CMP, le quali è noto che incontrano maggiori ostacoli nel reperimento del capitale di rischio (attesi i requisiti di cosiddetta "non lucratività" che, in virtù dell'art. 2514 cod. civ., devono osservare).

¹²⁶ Operante come abbiamo già visto anche per le CMNP quanto ai 2/3 della quota "degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria", ex art. 6, comma 1 del D.L. n. 63/2002, come modificato dal D.L. 138/2011.

Non costituisce agevolazione la collegata disposizione di cui all'art. 3, comma 1 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, secondo cui l'utilizzazione delle riserve accantonate ai sensi dell'art. 12 suddetto a copertura perdite non ne comporta alcuna decadenza ai fini della non imponibilità. Anche qui c'è però una condizione: "sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite". Il legislatore vuole evitare in tal modo che a seguiti di utili non tassati per coprire le perdite la società distribuisca nuovi utili a beneficio dei soci cooperatori. Senza siffatta disposizione, si assisterebbe ad un ingiustificato vantaggio per le cooperative. Proseguendo nella nostra indagine, viene in rilievo l'art. 21, comma 10 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, il quale al di là della sfortunata formulazione stabilisce che non concorrono a formare reddito imponibile le imposte riferibili alle variazioni in aumento di cui all'articolo 83 del Tuir, qualora le stesse diano vita ad un utile o ad un maggior utile da destinare a riserve indivisibili. Con tale disposizione in sostanza si tende ad evitare il cosiddetto "effetto imposte su imposte".¹²⁷ Questa

¹²⁷ Tale deprecabile effetto può riassumersi in questi termini: l'Ires, alimentando il reddito imponibile come variazione in aumento va a decurtare l'utile netto; il minor utile netto, costituendo a sua volta variazione in diminuzione, fa crescere il reddito imponibile; così

norma non rivela alcuna ratio agevolativa ed è pertanto applicabile entro i limiti fissati dall'art. 6, comma 1 del D.L. n. 63/2002 anche alle CMNP.

Anche la disposizione contenuta nell'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, che riguarda le cooperative agricole e della piccola pesca come riformato dall'art. 2, comma 8 della L. 24 dicembre 2003, n. 350 non può considerarsi un'agevolazione.

La norma vuole impedire una doppia tassazione ordine allo svolgimento delle medesime attività tassate anche in capo ai soci sulla base dei redditi agrari dei terreni posseduti ovvero relativamente alle attività connesse ai sensi del nuovo art. 78-bis del Tuir¹²⁸.

Va notato che per espressa previsione normativa (c. 461, art. 1 L. 311/2004) la suddetta disposizione non si applica relativamente al 20% degli utili netti annuali.

facendo si crea maggiore imposta la quale a sua volta va a decurtare l'utile netto e il circolo vizioso continua...

¹²⁸ N. D'AMATI e C. COCO, Le agevolazioni per la cooperazione nel D.P.R. n. 601 del 1973, in G. Schiano Di Pepe e F. Graziano (a cura di), La società cooperativa, cit., 216 e A. FANTOZZI, Riflessioni critiche, cit., 427.

Nel successivo art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 si rinviene al primo comma una norma di favore. È tale infatti l'esenzione o la riduzione della base imponibile Ires, limitatamente al reddito imponibile derivante dalla indeducibilità dell'Irap, disposta per le cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi¹²⁹. Non costituisce invece agevolazione la deduzione - prevista dal comma 3 - delle "somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento", in quanto aventi la natura di ristorno¹³⁰.

Tale norma deve intendersi superata dalla previsione contenuta nell'art. 3, comma 2, lett. b) della L. 3 aprile 2001, n. 142, secondo cui costituiscono ristorni le somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, sotto forma di integrazione retributiva, in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi. Entrambe le previsioni non costituiscono agevolazioni e come tali possono essere fruite anche dalle CMNP.

¹²⁹ Da segnalare che l'agevolazione di cui al comma 1 dell'art. 11 cit. si applica alle cooperative di produzione "a condizione che per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti, per i soci di cooperative di lavoro, dall'art. 23 del D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni" (cfr. il comma 2 dello stesso art. 11).

¹³⁰ Le somme erogate dalle cooperative a titolo di integrazione delle retribuzioni dei soci lavoratori scontano la tassazione in capo a costoro come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. a) del testo unico delle imposte dirette. Per l'affermazione che detti importi hanno la stessa natura dei ristorni, v. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche*, cit., 428. Sull'attribuzione della veste di "cost" ai ristorni, cfr., per tutti,

Uguale conclusione deve raggiungersi per l'art. 12 del D.P.R. n. 601/1973, il quale ammette la deducibilità dei ristorni, in tutte le cooperative; trattasi delle somme ripartite tra i soci sotto forma o di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati (cooperative di consumo e di servizi) o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (cooperative di conferimento). Le somme, tra l'altro, possono essere imputate ad incremento delle quote sociali. Già si è detto che lo scomputo dall'imponibile dei ristorni discende dalla loro natura di "costo" e non dal carattere agevolativo¹³¹. D'altronde, gli importi di cui sopra sono assoggettati a tassazione in capo ai soci assegnatari tenendo conto dell'attività svolta e del rapporto intercorrente con la cooperativa¹³².

Quanto all'imputazione al capitale dei ristorni, ne va parimenti riconosciuta la fruibilità ad opera di tutte le

L. SALVINI, I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale, in *Rass. trib.*, 2002, 1923 ss.

¹³¹ Per le stesse considerazioni, v. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche*, cit., 432 e L. SALVINI, *La riforma del diritto societario*, cit., 841. Quanto poi all'individuazione del periodo di imposta in cui la cooperativa può operare la deduzione dei ristorni erogati ai soci, v. ancora L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., 1910 ss.. La stessa Autrice, inoltre, concorda nel ritenere applicabile anche alla CMNP l'art. 12 del D.P.R. n. 601/1973, stante la natura "fisiologica" e non agevolativa della fattispecie di deducibilità da detta norma contemplata (cfr. op. ult. cit., 1926). Identico è il convincimento espresso da L. CASTALDI, *Utili e ristorni*, cit., 21-22.

¹³² Per maggiori ragguagli in proposito, v. nuovamente L. SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative*, cit., 1924 ss..

cooperative perché l'art. 6, comma 2 del D.L. n. 63/2002 accorda anche alle CMNP (e, più precisamente, ai relativi soci) il diritto di giovare del regime impositivo (questo sì di marca squisitamente agevolativa) stabilito per la destinazione di tali somme ad incremento delle quote sociali.

Neppure ha natura agevolativa l'art. 2, comma 5 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, in base al quale "ai fini della determinazione del reddito delle cooperative edilizie a proprietà indivisa si deduce un importo pari alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare adibita ad abitazione principale dei soci assegnatari e delle relative pertinenze". Ciò serve di fatto a compensare la circostanza che i titolari delle unità immobiliare non hanno titolo per godere dell'onere deducibile di cui all'art. 10, comma 3 bis del TUIR poiché non possiedono i redditi dei fabbricati predetti. Tali redditi sono imputati alla cooperativa edilizia a proprietà indivisa che possiede le unità immobiliari. Pertanto, si tratta di eliminare l'indebita disparità di trattamento fra coloro che, per acquisire l'abitazione principale, aderiscono alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e gli altri contribuenti.

Per converso, consiste in un'agevolazione il nuovo art. 88, comma 3, lett. b) del D.P.R. n. 917/1986, stando al quale “non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria ed ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati nonché quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione”. Tali finanziamenti, se percepiti dagli altri enti e società commerciali, verrebbero tassati come sopravvenienze attive, sicché risulta di favore il regime riservato alle cooperative. Ne consegue che di questa disposizione beneficiano esclusivamente le CMP.

L'analisi invece appare agevole per l'art. 11, comma 9 della L. n. 59/1992, ove si prevede l'esenzione dal reddito delle devoluzioni obbligatorie delle quote di utili ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione fino alla misura massima del 3%. Questa

norma non è un'agevolazione¹³³. Si è in presenza di un onere deducibile assimilabile ai versamenti dei contributi previdenziali od assistenziali effettuati in ottemperanza a precetti di legge, ai quali ha riguardo l'art. 10, comma 1, lett. e) del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Escludere dal prelievo tributario dette devoluzioni, quindi, non risponde ad alcun favore per la cooperazione, bensì è imposto dall'esigenza di espungere dall'imponibile le somme che il soggetto passivo è ex lege tenuto a versare in ragione dell'attività lavorativa o professionale svolta o, come nel nostro caso, della forma societaria assunta, siccome inespresse di ogni valenza reddituale e dunque non assoggettabili ad imposizione. In tali termini, non va perciò negata l'operatività dell'art. 11, comma 9 cit. nei confronti delle CMNP¹³⁴.

5. Agevolazioni tributarie alle cooperative e divieto di aiuti di Stato secondo la dottrina.

Come si è accennato in premessa, la compatibilità tra agevolazioni fiscali sopra analizzate e aiuti di Stato è riconosciuta quasi unanimemente dalla dottrina.

¹³³ In modo conforme, v. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche*, cit., 431 e L. SALVINI, *La riforma*

Secondo la teoria più accreditata, le misure di favore sarebbero giustificate dallo svantaggio competitivo che colpisce le cooperative: forti limitazioni come abbiamo visto riguardano la distribuzione degli utili e delle riserve, la devoluzione del patrimonio residuo e di una parte degli utili ai fondi mutualistici e non ultimo la vigilanza “governativa” che pesa su tali società e che per contro, non è prevista nei confronti delle imprese lucrative.

Le agevolazioni alle imprese mutualistiche sarebbero in quest’ottica il risultato del bilanciamento delle capacità concorrenziali di tali imprese penalizzate dai citati limiti¹³⁵.

Con riferimento poi alla norma “agevolativa” più importante, ovvero quella che permetta l’esclusione da imposta degli utili accantonati alla riserva indivisibile, si è notato che gli effetti sui soci cooperatori delle disposizioni di cui all’art. 12 della legge n. 904 del 1977, vanno considerate come perequative o preclusive di doppie imposizioni.

del diritto societario, cit., 841.

¹³⁴ Così cfr. sempre L. SALVINI, La riforma del diritto societario, cit., 842.

¹³⁵ COTRONEI, Agevolazioni alle cooperative e aiuti di stato, in Riv. cooperazione, 2001, 15.

Secondo questa impostazione, il regime fiscale speciale dell'intassabilità risponderebbe all'esigenza di non discriminare il socio cooperatore rispetto a quello capitalista compensando i limiti ad esso imposti in materia di distribuzione degli utili e accesso alle riserve¹³⁶

Tale impostazione tradotta sul piano costituzionale si traduce nelle seguenti considerazioni.

Il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., va esercitato nel rispetto delle condizioni di uguaglianza davanti alla legge ai sensi dell'art. 3, comma 1, Cost. E tuttavia il rispetto di tale ultimo principio richiede l'uguaglianza sostanziale oltre che formale, ovvero parità di trattamento ai contribuenti che la legge stessa pone in condizioni di partenza eguali e differenziazione di trattamento per quei contribuenti che partono da "blocchi d partenza" diversi.

¹³⁶ GALLO, L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977, in *La società cooperativa. Aspetti civilistici e tributari*, a cura di Schiano di Pepe e Graziano, cit., 278; ss.; MARONGIU, Il regime fiscale delle cooperative: profili costituzionali, *ibidem*, 312 ss.; DI PIETRO, L'art. 12 della legge 16 dicembre 1988, n. 904 ed il riconoscimento fiscale della mutualità, *ibidem*, 267 ss.; ARMELLA, Il regime fiscale delle riserve indivisibili. Cenni sugli aspetti fiscali della L. 31 gennaio 1992, n. 59, *ibidem*, 375 ss.; COSTA, La riserva legale nelle cooperative e l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904, in *Giur. comm.*, 1986, II, 314; VERRUCOLI, Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti, cit., 40.

Poiché il trattamento riservato ai soci è diverso e deteriore sotto il profilo dell'indivisibilità rispetto a quello dei soci delle società lucrative allora il regime fiscale delle società cooperativa va conseguentemente differenziato, rispetto a quello delle società di capitali.

Anche dal punto di vista comunitario il trattamento differenziato previsto da una misura non rispondente a logiche meramente promozionali, risulta giustificato.

Altra tesi¹³⁷ ritiene tale misura compatibile con il Trattato sulla base della circostanza della non distribuibilità degli utili accantonati in quanto obbligatoriamente devoluti a fine vita della società ai fondi mutualistici. Manca, così argomentando, il presupposto di imposta costituito in capo al socio dal "possesso dei redditi" e la detassazione prevista per l'utile accantonato non fa altro che compensare il socio per la mancata percezione dell'utile stesso essendo idonea a ricondurre su un terreno di parità la sua posizione rispetto a quella del socio di altra società lucrative.

¹³⁷ SALVINI, Le misure fiscali per la cooperazione, in AA.VV, Aiuti di Stato cit., pag. 497.

Né vale ad escludere questa conclusione, secondo l'autrice. la circostanza che tali considerazioni vengono svolti con riferimento alle disparità tra soci non facendo riferimento alle società.

Dal quest'ultimo punto di vista, infatti, la detassazione degli utili per la società cooperativa deve essere considerata una misura di sistema "rispondente agli stessi principi teorici ed applicati di tassazione che governano l'imposizione delle società di capitali lucrative e dei suoi soci" e come tale non costituente un aiuto¹³⁸.

Da sottolineare, infine come altra parte della dottrina¹³⁹, affronta il problema della compatibilità con il diritto comunitario delle norme in questione. La premessa è la seguente. Per superare il dubbio che le regole previste per le società cooperative siano potenzialmente idonee a falsare il commercio comunitario, non è risolutivo osservare che la normativa interna prevede solo per le società cooperative vincoli non riscontrabili per altri tipi societari.

¹³⁸ Il sistema di tassazione dei dividendi, prima della riforma, prevedeva un credito d'imposta e l'Irpeg pagata dalla società rappresentava una sorta di acconto dell'imposta sui dividendi percepiti durante società o in sede di liquidazione. In questo sistema, ove, come nella specie, fosse esclusa ogni possibilità di distribuzione degli utili tra i soci, una loro tassazione non avrebbe trovato giustificazione. Ed ad analoga conclusione dovrebbe giungersi, secondo la richiamata teoria, anche nell'attuale sistema di tassazione dei redditi societari che, con l'introduzione dell'Ires vore, pur in presenza di un diverso modello applicativo, ci si trova di fronte alla medesima ratio che presiede all'imposizione.

¹³⁹ GIOVANNINI A. *Concorrenza fiscale... op. cit.*

Nel giudizio di comparazione, infatti, non vanno considerati tanto la destinazione della ricchezza, la disciplina sulla distribuzione degli utili, lo stato giuridico o le modalità di esercizio dell'impresa, quanto piuttosto gli effetti che il vantaggio produce sul mercato. Una misura di vantaggio è qualificabile come aiuto di Stato se: a) un'impresa ne è destinataria, ossia una ente che svolge una attività economica, e b) dalla misura stessa consegua un risparmio atto a falsare la concorrenza. Cosicché pare più che legittimo dubitare che riduzioni impositive previste per le cooperative si traducano in aiuti di Stato.

Tuttavia tale dubbio può essere fugato se si considera che le caratteristiche della cooperazione delineate dalle norme costituzionali e non, creano un "sistema generale di settore" governato da principi propri e le regole all'interno di questo sistema sono pur sempre generali, e quindi non derogatorie. La conclusione è che tali regole non violano l'art. 87 (oggi 107) del Trattato.

6. I dubbio di compatibilità e la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

6.1 L'ordinanza 3525/2006.

Se in dottrina, come si è visto, si riscontrano parecchie opinioni a favore di una piena compatibilità tra norme agevolative riservate alle cooperative ed aiuti di Stato, la giurisprudenza di ceto certo non ha avuto lo stesso grado di certezze.

Già con l'ordinanza n. 3525 del 17 febbraio 2006, la Corte di Cassazione, ha richiesto una serie di informazioni alla Commissione delle Comunità europee sulla predetta compatibilità.

Nell'ambito di questo strumento di soft law¹⁴⁰ scelto dalla Suprema Corte, ed in mancanza di precedenti specifici nella giurisprudenza comunitaria, la richiesta di informazioni era rivolta ad appurare se la Commissione europea aveva emesso decisioni in merito, ovvero aveva iniziato procedure di verifica o, comunque, ricevuto esposti o segnalazioni da parte di imprese concorrenti alla società cooperativa la cui questione era stata sottoposto al suo vaglio.

¹⁴⁰ V. Comunicazione Commissione 95/C 312/07 del 23/11/2005, relativa alla cooperazione giudici nazionali-Commissione. I giudici nazionali possono rivolgersi alla Commissione: 1) per avere informazioni di carattere procedurale, al fine di conoscere se una determinata pratica è pendente dinanzi alla commissione, se è oggetto di notifica o se la Commissione ha

Il tutto nel quadro normativo comunitario che vuole che a decidere sulla compatibilità di una norma di uno Stato membro rispetto alla disciplina sugli aiuti di Stato sia la Commissione, ma che spetti comunque ai giudici nazionali in forza del disposto dell'art. 88, par. 3, (oggi art. 108, del TFUE) disapplicare le misure di aiuto per le quali non sia stata osservata la procedura preliminare di notifica.

La richiesta avanzata dalla Corte, avente ad oggetto riferimenti normativi ampi e generalizzati, secondo attenta dottrina¹⁴¹ non è stata ben calibrata. Sarebbe stato auspicabile, infatti, differenziare le vere e proprie deroghe al regime generale (le agevolazioni in senso tecnico) da quelle che possono configurarsi quali soluzioni fiscali volte ad evitare doppie imposizioni (art.10 del D.P.R. n. 601/1973), ad incentivare l'utilizzo di mano d'opera (art. 11 del D.P.R. n. 601/1973), o a favorire il rafforzamento patrimoniale (art. 12 della L. n. 904/1977).

ufficialmente avviato un procedimento o preso una qualsiasi decisione; 2) per avere chiarimenti sui limiti di applicabilità degli artt. 87 e 88 nei casi in cui ravvisino una particolare difficoltà nella qualificazione come aiuto di Stato di una misura specifica. In tal caso potranno anche ottenere informazioni per quanto riguarda dati di fatto, statistiche, studi di mercato e analisi economiche.

¹⁴¹ SARTI A. *Regime... op ult. Cit,pag 956*; SALVINI L., *Le misure fiscali.... op. cit. pag. 493*.

Forse per tale motivo questa richiesta non ha trovato riscontro da parte della Commissione¹⁴².

6.2 Le ordinanze di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia nn. 3030-3031-3033 del 8/2/2008.

Successivamente all'infruttuosa richiesta di chiarimenti, la Corte di cassazione, con tre distinte ordinanze, ha stavolta utilizzato lo strumento di cui all'art. 234 del Trattato CE, per porre alla Corte di Giustizia Europea, i seguenti quesiti:

– «se le misure fiscali agevolative delle cooperative, nella vigenza degli artt. 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. n. 601/1973, siano compatibili con la disciplina della concorrenza e, in specie, siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE, soprattutto in presenza di un non adeguato sistema di vigilanza e correzione degli abusi previsto dal D.Lgs.C.P.S. n. 1577/1947;

– in particolare, ai fini della qualificazione delle misure fiscali agevolative in contestazione come aiuti di Stato, se tali misure possano ritenersi proporzionate rispetto ai fini assegnati all'impresa cooperativa; se il giudizio di

¹⁴² Così come, dopo una prima richiesta di informazioni fatta dalla Commissione all'Italia e la relativa risposta di quest'ultima, non ha trovato riscontro neppure l'esposto presentato da Federdistribuzione alla Commissione il 4 aprile 2006.

proporzionalità possa riguardare, oltre che alla singola misura, il vantaggio attribuito, con conseguente alterazione della concorrenza, dalle misure nel loro complesso;

– ai fini della risposta ai precedenti quesiti, tenendo conto del fatto che il sistema di vigilanza risulta gravemente ed ulteriormente indebolito dalla riforma societaria, soprattutto in relazione alle cooperative a mutualità prevalente, e non totalitaria, secondo la legge n. 311/2004»;

– «se l'utilizzazione della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come abuso del diritto, ove il ricorso a tale forma avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale».

In altri termini il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di Giustizia se il trattamento di cui agli artt. 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, è compatibile con la normativa sugli aiuti di Stato ed inoltre se l'utilizzazione della veste cooperativa possa qualificarsi ai fini del diritto comunitario come abuso del diritto (sempre che avvenga per l'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale).

6.3 Lo svolgimento della causa.

Nel giudizio de quo, tutte le parti intervenute, vale a dire cooperative, Governo italiano, Commissione UE, Governo di Francia e Regno di Spagna, hanno presentato memorie sostanzialmente coincidenti, sostenendo in primo luogo la irricevibilità delle questioni proposte dalla Suprema Corte Italiana sulla base dei motivi in sintesi così elencabili:

- non dimostrazione del nesso esistente tra normativa di cui la Corte chiede la valutazione della compatibilità e controversia dalla stessa trattata. Il regime fiscale applicabile era infatti quello antecedente le modifiche apportate al codice civile in materia cooperativa e all'entrata in vigore delle norme fiscali introdotte con il D.L. 15 aprile 2002, n. 63 e con l'art. 1, commi 460 ss., della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Nelle tre ordinanze, invece, è stata richiesta l'interpretazione delle norme comunitarie relative agli aiuti di Stato in relazione alle nuove disposizioni, che secondo lo stesso giudice del rinvio erano inapplicabili nelle cause principali. Tanto più che le nuove disposizione stabiliscono dei criteri di misurazione della mutualità prima non previste.

- Non pertinenza delle richieste in quanto la causa avanti il giudice a quo riguardava *cooperative di produzione e lavoro* e

della piccola pesca, mentre la richiesta riguardava la proporzionalità delle agevolazioni in relazione al ruolo economico delle *cooperative di consumo e di credito*;

- Indimostrabilità dell'insufficienza dei controlli sul rispetto della mutualità. La Corte Italiana nell'affermare che affinché vi sia compatibilità con il diritto comunitario sugli aiuti di Stato è necessario che sussista un adeguato sistema di controlli circa la presenza dei requisiti della mutualità, non fornisce poi alcun elemento di fatto idoneo a dare senso alla sua affermazione.

La Corte di Cassazione dimentica inoltre che parti del giudizio presso di essa pendente sono cooperative di produzione e lavoro e della pesca di piccole dimensioni quando formula lo specifico quesito teso a stabilire se ricorra o meno una fattispecie di abuso del diritto. Nelle ordinanze si legge infatti che: «il ricorso, ormai indiscriminato ed esteso a mercati di grande rilevanza, quali quello bancario e finanziario, alla forma cooperativa può essere considerato in relazione al principio dell'abuso del diritto, ove l'utilizzazione della forma cooperativa avvenga con l'esclusivo o prevalente scopo di realizzare un risparmio fiscale, in considerazione del regime tributario applicabile».

Infine tutte le parti intervenute sostengono, anche se con diverse sottolineature, che se da un lato il favor costituzionale, legato alle esternalità sociali positive prodotte dalla cooperazione, ha comportato la creazione di vincoli imposti normativamente, dall'altro, anche per il principio di eguaglianza sostanziale, ciò ha reso necessari adeguamenti del sistema tributario dell'imposizione sulle società; tutto ciò onde consentire a chiunque scelga di operare nella forma cooperativa di poter superare le deficienze strutturali connaturate alla struttura stessa.

Le norme in questione non possono perciò configurarsi aiuti di Stato in quanto ancorché di carattere derogatorio sono coerenti con la natura e struttura del sistema. E, come afferma la Commissione UE, "la nozione di natura o di struttura del sistema rinvia alla logica interna del sistema di prelievi obbligatori, nonché a differenziazioni tecniche necessarie e proporzionate, destinate a far fronte alle situazioni oggettivamente diverse cui il sistema di prelievi si applica, e che rispondono all'esigenza di ottimizzare la funzionalità di tale sistema in tutte le ipotesi ad esso attinenti". In questo contesto le norme tributarie «speciali» applicabili alle CMP, contribuiscono a delineare la «natura e

struttura» dell'imposizione sulle società; in particolare esse integrano la struttura in modo da arricchirla con fattispecie oggettivamente diverse rispetto alle società lucrative.

In sostanza, si voleva dimostrare anche alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte¹⁴³, che essendo le misure fiscali parte integrante della natura e struttura generale del sistema di imposizione sulle società, le stesse non potevano considerarsi aiuti di Stato.

L'Avvocato generale, nelle sue conclusioni del 8/7/2010, ha ritenuto che le questioni proposte dalla Corte dovesero essere dichiarate irricevibili nella loro interezza (punto 34 della memoria) e con riguardo alla prima questione, qualora non se ne volesse dichiarare l'improcedibilità, entrando nel merito ha ritenuto che vi fosse piena compatibilità alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato della normativa sulle cooperative di produzione e lavoro, giacché essa esenta il reddito corrispondente al profitto prodotto con il lavoro dei soci, come previsto dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973, derivante "direttamente dai principi fondatori e guida del

¹⁴³ Non costituiscono aiuto di Stato le misure che sebbene costitutive di un vantaggio per il beneficiario, "siano giustificate dalla struttura naturale o generale del sistema fiscale" v. Causa C-88/03 sent. del 6/9/2006 Portogallo v. Commissione e da ultimo C-106/09 P e C-107/09 P Commissione v Gibilterra, Regno Unito e Irlanda del Nord.

sistema fiscale applicabile alla tassazione delle società cooperative”.

6.4. La sentenza della Corte UE

La Corte Europea, con la sentenza 8 settembre 2011, ha in primo luogo ritenuto ricevibili soltanto i primi due quesiti pregiudiziali sollevati dal giudice a quo. I giudici hanno inoltre proceduto ad espellere gli aspetti privi di pertinenza con le cause pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione. In questo modo la decisione è indirizzata alle sole società cooperative di produzione e lavoro e alla normativa ad esse applicabile ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 (punti 37 e 38 della sentenza).

Quanto ai punti relativi all'indebolimento del sistema di vigilanza e di controllo e al generico abuso di diritto insito nel ricorso alla forma cooperativa, la Corte ha di fatto affermato che spetta allo Stato membro interessato “realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia

d'imposte previste per siffatto tipo di società" (punto 74 della sentenza).

Nel dispositivo della sentenza, la Corte di Giustizia Europea si sofferma sulla selettività e, dopo averne richiamato i tratti essenziali, al punto 54, dispone che nel caso in esame è necessario compiere un accertamento; verificare che le esenzioni fiscali previste dall'art. 11 del DPR 601, siano tese a favorire talune imprese o produzioni "*rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito dal regime dell'imposta sulle società, ossia l'imposizione dei redditi delle società*". Interessante tuttavia è il punto 61 della sentenza ove la Corte dopo aver specificato le caratteristiche delle società cooperative rifacendosi al regolamento n. 1435/2003 e alla Comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, trae la conclusione che, a motivo della specificità di tali caratteristiche, le cooperative di produzione e lavoro fino a quando operino nell'interesse economico dei propri soci intrattenendo con i medesimi una relazione personale particolare¹⁴⁴ non possono trovarsi in un'analoga situazione, di diritto e di fatto, rispetto alle società lucrative.

¹⁴⁴ In sintesi, perseguono finalità mutualistiche.

Ciò vale, *in linea teorica*, ad escludere che la normativa di favore possa infrangere la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato. Tuttavia la sentenza precisa altresì che è compito del giudice di rinvio verificare se le caratteristiche della società cooperativa del singolo Stato membro si discostano da quelle delle società cooperativa delineate dalla Comunicazione sopra richiamata.

In tal caso venendo meno la funzione di mutualità, il giudice nazionale deve compiere un'ulteriore indagine volta a verificare se le esenzioni fiscali siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono. Solo se lo Stato interessato riuscisse a dimostrare che tali misure discendono direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario quelle misure potrebbero sfuggire alla scure del divieto sugli aiuti di Stato.

A tal fine la pronuncia richiama la già citata sentenza Commissione v Portogallo (causa C- 88/03) per distinguere tra gli obiettivi di un sistema tributario, necessariamente esterni, e i meccanismi necessari a raggiungere i primi. La conclusione è che esenzioni inerenti a obiettivi non riconducibili allo scopo del sistema impositivo non possono “sottrarsi alle esigenze derivanti dall’art. 87, n. 1, CE”.

7. Conclusioni

La pronuncia commentata mette la parola fine al problema della compatibilità delle agevolazioni riguardanti le società cooperative con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. La conclusione della Corte di Giustizia sembra chiara e lineare e suggerisce all'interprete due step di verifica:

- la finalità mutualistica delle cooperative valutata sulla base dei modelli europei e, in mancanza di questa,
- la derivazione delle misure agevolative dai principi informatori o basilari del sistema tributario di un Paese.

Il dubbio era stato sollevato dalla Suprema Corte Italiana, la quale riteneva le misure in parola capaci di alterare le regole sulla concorrenza e quindi di introdurre una misura selettiva di natura agevolativa, incompatibile con l'ordinamento comunitario. In prima approssimazione il dubbio poteva apparire fondato. Il regime italiano ad una lettura superficiale poteva sembrare discriminatorio e selettivo, volto cioè a favorire le cooperative a danno delle altre società lucrative soprattutto con riferimento alla norma di esenzione degli utili a riserve indivisibili.

Invero, il carattere di “esclusione” delle misure di vantaggio, sostenuto da autorevole dottrina e confermato successivamente dalla Corte con la sentenza de qua, appariva come affermato in premessa “condizionato” dalla effettività dei profili funzionali e strutturali delle società cooperative; e, tale condizionamento rendeva le misure sottrattive potenzialmente suscettibili di provocare un certo grado di distorsione al mercato.

Del resto il problema della ricerca del corretto grado di relazione tra attività mutualistica ed attività lucrativa presente nella cooperativa non è stato affrontato, rimandando a quanto affermato nella Comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa. Lì si precisa che deve esservi preminenza della persona del socio, e che l’attività della cooperativa deve essere finalizzata al reciproco vantaggio dei soci, *i quali sono al tempo stesso utilizzatori, clienti e fornitori della cooperativa.*

La funzione mutualistica peraltro è stata identificata altresì con la presenza dei vincoli di carattere gestionale (es. voto capitaro) e l’indivisibilità delle riserve e degli utili destinati all’interesse comune dei soci.

E da tale funzione, come si è detta, si è desunta la compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., *La finanza pubblica in Sicilia*, 1982.

AA.VV., *Cooperative, consorzi, raggruppamenti*, a cura di Schiano di Pepe, Ipsoa, Milano 1999.

AA.VV., *Cooperazione e cooperative*, a cura di Buonocore, Napoli 1977.

AA.VV., *Finanziamento e organizzazione della cooperativa nella legge n. 59 del 1992*, a cura di Buttarò, Milano 1998.

AA.VV., *Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario*, a cura di Vella, Torino 2004.

AA.VV., *Il nuovo diritto societario fra società aperte e società private*, a cura di Benazzo, Patriarca e Presti, Milano 2003.

AA.VV., *Il nuovo diritto societario, Commentario*, diretto da Bonfante, Cottino, Cagnasso e Montalenti, Zanichelli, Bologna 2004.

AA.VV., *La riforma del diritto cooperativo (atti del convegno – Genova 8 marzo 2002)*, a cura di Graziano, Padova 2002.

AA.VV., *La riforma delle società cooperative*, a cura di Genco, Ipsoa, Milano 2003.

AA.VV., *La riforma delle società*, a cura di Sandulli e Santoro, Torino 2003.

AA.VV., *La società cooperativa. Aspetti civilistici e tributari*, a cura di Schiano di Pepe e Graziano, Padova 1997.

ACQUAFRESCA G., *Concorrenza sleale e violazione dell'art. 93, par. 3 del Trattato CE, ad uso di un viaggiatore persiano*), in *Banca, borsa, tit. cred.*, 1990, I, p. 1.

AGOSTINI, *Le banche di credito cooperativo e i ristorni*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 371.

AIROLDI, *Principi costituzionali e comunitari in materia fiscale*, in *Dir. ed economia*, 1999, p. 167.

ALLEGRETTI, *Tassazione dell'utile di esercizio per le cooperative agricole*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 1641.

ALLEVA, *La riforma del diritto cooperativo italiano*, in *Contratto e impresa*, 2003, p. 244.

ALTIERI, E. *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. Trib. 6 bis/2003*.

AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, 2002.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1996.

AMATUCCI, *Il criterio del "luogo di attività produttiva del bene" come preclusione al riconoscimento di benefici fiscali nei confronti delle cooperative agricole*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, II, p. 361.

ANGIOLINI, *I «principi fondamentali» della costituzione italiana corrono (non senza pericoli) sul filo del diritto comunitario* (Nota a Corte cost. 21 aprile 1989 n. 232), in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 1991, p. 14.

- ANTONUCCI M., *Gli aiuti di Stato e il regolamento Cons. C.E. 22 marzo 1999, n. 659.*
- AULENTA M., *Il recupero degli aiuti di Stato*, Bari, p. 2007.
- BALASSA B., *The theory of economic integration*, Londra, 1961.
- BALLARINO T.-BELLODI L., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997.
- BARALIS, *Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in *Riv. dir. comm.*, 2004, p. 171.
- BARASSI M., *L'imposizione sul reddito degli enti non commerciali*, Milano, 1996.
- BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 2001, p. 56.
- BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, V, Milano 2001.
- BASILAVECCHIA, M. *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 563.
- BASSI, *Commento all'art. 9*, in *La riforma delle società cooperative*, Milano 1992.
- BASSI, *Cooperazione e mutualità. Contributo allo studio della cooperativa di consumo*, Napoli 1976.
- BASSI, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*, in *Il codice civile. Commentario*, diretto da P. Schlesinger, Milano 1988.

- BASSI, *Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici*, Milano 1988.
- BASSI, *Le società cooperative*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Buonocore, Torino 2003.
- BASSI, *Le società cooperative*, Torino 1995.
- BASSI, *Principi generali della riforma delle società cooperative*, Milano 2004.
- BASSI-CAPO-D'AMARO-GIORGI-SARNO, *Società cooperative e mutue assicuratrici*, Torino 1999.
- BELLAMY C.- CHILD G., *European Community law of competition*, London, 2001.
- BELLI, *Il decreto correttivo della riforma societaria*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 147.
- BELLODI L. – BALLARINO T., *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997.
- BENAZZO, *Diritti fondamentali, giudici costituzionali e integrazione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 1998, p. 835.
- BENVENUTI F., *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996.
- BERLINGÒ S., *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967.
- BERTI G., *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994.
- BESSONE M. (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Torino, 2000, p. 959.
- BEUTLER E ALTRI (a cura di), *Il Mulino*, 1998.

- BIAVATI P. La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario, *Rass. trib.*, 2007.
- BOGNETTI G., *La Costituzione economica italiana*, Milano, 1966.
- BONELLI F., *La privatizzazione dell'impresa pubblica*, Milano, 1996.
- BONFANTE, *Cooperazione e imprese cooperative*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, IV, Torino 1989.
- BONFANTE, *Cooperazione e imprese cooperative*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, XIV, Torino 1997.
- BONFANTE, *Delle imprese cooperative*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, Bologna-Roma 1999.
- BONFANTE, *Il diritto al ristorno nelle cooperative*, in *Società*, 1997, p. 668.
- BONFANTE, *La riforma della cooperazione della Commissione Vietti*, in *Società*, 2002, p. 1332.
- BONFANTE, *La riforma della cooperazione*, in *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, a cura di Ambrosini, Torino 2003.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Il Sole 24 Ore, 2005, p. 27.
- BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, Giuffrè, 2010;
- BORIA P., *L'anti-sovrano*, Torino, 2004.
- BORIA, *Il sistema fiscale: conflitto tra valori comunitari e valori costituzionali nazionali*, in *Fiscalia*, 2002, p. 140.
- BRACCIONI (cur.), *Sistemi fiscali a confronto*, Milano, 1998, p. 26 ss..

BUCCICO C., *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008.

BUONOCORE V., *Diritto della cooperazione*, Bologna, 1997.

BUONOCORE V., *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003.

BUONOCORE, *Cooperazione e imprese cooperative*, in *Novissimo dig. it.*, Appendice, II, Torino 1980.

BUONOCORE, *Diritto della cooperazione*, Bologna 1997.

BUONOCORE, *La società cooperativa riformata: i profili della mutualità*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, p. 507, ed in *Le grandi opzioni della riforma del diritto e del processo societario*, a cura di Cian, Padova 2004.

BUONOCORE, *Società cooperative (I – Profili generali – II – Cooperative speciali)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma 1993.

BUQUICCHIO, *Disciplina costituzionale della cooperazione – Le cooperative edilizie*, Padova 1991.

BUSICO M., *Condizioni oggettive per le esenzioni Ici*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2006, p. 967.

C.N.N. (estensore Petrelli), *I profili della mutualità nella riforma delle società cooperative*, Studio n. 5308/I.

C.N.N. (estensore Petrelli), *Le cooperative nella riforma del diritto societario. Analisi di alcuni aspetti controversi*, Studio n. 5306/I.

C.N.N., *Studi e materiali in tema di riforma delle società cooperative*, Milano 2005.

CAMPOBASSO G., *Diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1997.

CAPO, *Le società cooperative e lo scopo mutualistico*, in *Società cooperative e mutue assicuratrici*, a cura di Bassi, Torino 1999.

CAPO, *Strumenti finanziari e società cooperative*, in *Profili patrimoniali e finanziari della riforma*, a cura di Montagnani, Milano 2004.

CAPOBIANCO, *La nuova mutualità nelle società cooperative*, in *Riv. not.*, 2004, p. 633.

CAPOLUPO S., *Novità in materia di tassazione delle cooperative*, in *Fisco*, 2005, p. 2022.

CAPOLUPO, *Cooperative: riforma societaria e coordinamento fiscale*, in *Fisco*, 2003, p. 5129.

CAPPONI, *L'iscrizione delle cooperative nel registro prefettizio e nello schedario generale della cooperazione*, in *Dir. e pratica trib.*, 1991, I, p. 52.

CAPUTI G., *La selettività in generale*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali ed Aiuti di Stato*, a cura di INGROSSO M. e TESAURO G., Napoli 2009.

CAPUTI JAMBRENGHI V., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario vivente*, in *Riv.it.dir.pubbl.comunit.*, 1998.

CARBONI, *Le imprese cooperative e le mutue assicuratrici*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, Torino 1985.

CARDIA C., *Il concordato italiano nella prospettiva europea*, in *Nuova ant.*, 2006, p. 15.

CARDIA C., *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996.

- CARLI F., *Il mercato nell'età del Comune*, Padova, 1936.
- CARRABBA, *Aspetti negoziali mutualistici del tipo societario cooperativo*, in *Riv. not.*, 2003, p. 1073.
- CARTOU L., *Le marché commun et le droit public*, Toulouse, 1959.
- CASCARDO, *Correzioni statutarie: lo studio del Consiglio nazionale del Notariato*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 557.
- CASTIELLO, *Cooperazione e cooperative (dir. pubbl.)*, in *Enc. gir. Treccani*, IX, Roma 1988.
- CASU, *Società cooperative*, in FALZONE-ALIBRANDI, *Dizionario Enciclopedico del Notariato*, IV, Roma 1993.
- CATALANO G., *Il diritto di libertà religiosa*, Milano, 1957.
- CATALANO G., *Osservazioni sull'art. 20 della Costituzione*, in *Dir. eccl.*, 1964, p. 353.
- CATALANO N., *Manuale di diritto delle comunità europee*, Milano, 1962.
- CAVAZZUTI, *Legislazione speciale e cooperative: una tendenza che si rafforza*, in *Riv. soc.*, 1972, p. 587.
- CAVAZZUTI, *Un'altra «piccola riforma» in campo societario: quella delle cooperative*, in *Riv. dir. civ.*, 1971, II, p. 336.
- CECCHERINI, *Società cooperative*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, VI, Milano 2002.
- CELOTTO, *La corte costituzionale ribadisce l'idoneità delle norme comunitarie a derogare a norme interne di rango costituzionale... ma lascia aperti notevoli problemi teorici* (Nota a Corte cost. 8 giugno 1994

n. 224, e Corte cost. 31 marzo 1994 n. 117), in *Giur. it.*, 1995, I, p. 193.

CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000.

CESQUI, *La funzione sociale della cooperazione nel progetto costituzionale*, in *Riv. soc.*, 1995, p. 1153.

CESTER, *La nuova disciplina del socio lavoratore di cooperativa: una controriforma?*, in *Le cooperative ed il socio lavoratore. La nuova disciplina*, Torino 2004.

CHIUSOLI, *La riforma del diritto societario per le cooperative*, Ipsoa, Milano 2004.

CHIUSOLI, *Riforma del diritto societario: natura e parziale disponibilità del patrimonio delle cooperative a mutualità non prevalente*, in *Coop. e consorzi*, 2003, p. 7.

CHIZZONITI A.G., *Manuale di diritto ecclesiastico*, Milano, 2006.

CINTOLESI, *Cooperative e loro consorzi (diritto tributario)*, in *Novissimo dig. it., Appendice, II*, Torino, 1980.

CIPOLLA C.M., *Introduzione allo studio della storia economica*, Bologna, 1993, p. 137.

CIPOLLA C.M., *Storia economica dell'Europa pre-industriale*, Bologna, 1980.

CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992.

Circ. Corriere Tributario, n. 6/1996.

COLANTONIO, *Cooperative e consorzi di cooperative nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm., Aggiornamento*, I, Torino 2000.

COLANTONIO, *Cooperative e loro consorzi nel diritto tributario*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, IV, Torino 1989.

COMBA A., *L'organizzazione giuridica del neoliberalismo internazionale*, Milano, 1980.

COMBA A., *Il neo-liberalismo internazionale. Strutture giuridiche a come erroneamente ritenuto dalla Cassazione (ordinanza n. 8319/2004)*, in *Fisco*, 2004.

COMOGLIO L.P – FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

COPPOLA P., *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rass. Trib.* 6/2007.

CORASANITI, *Azioni, strumenti finanziari partecipativi e obbligazioni: dalla riforma del diritto societario alla riforma dell'imposta sul reddito delle società*, in *Dir. e pratica trib.*, 2003, I, p. 875.

COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958.

COSTA, *La riserva legale nelle cooperative e l'art. 12 della l. 16 dicembre 1977, n. 904*, in *Giur. comm.*, 1986, II, p. 314.

COSTATO L., *Zucchero e concorrenza*, in *Riv. dir. agr.*, 2005, p. 129.

- COSTI R., *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007.
- COSTI, *Proprietà e impresa cooperative nella riforma del diritto societario*, in *Giur. comm.*, 2001, I, p.128.
- COTRONEI, *Agevolazioni alle cooperative e aiuti di stato*, in *Riv. cooperazione*, 2001, p. 15.
- COTRONEI, *Società cooperative (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma 1993.
- COTTANI G. La procedura di controllo, in AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.
- CUSA, *I ristorni nelle società cooperative*, Milano 2000.
- D'AMATI N., *La revisione delle agevolazioni tributarie nella legge n. 408 del 1990*.
- D'AMATI N., *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Boll. trib.*, 1995, p. 568.
- D'AURO A., *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *Fin. loc.*, 2007, p. 27.
- DAGNINO A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova 2008.
- D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1994, I, p. 369.
- D'AYALA VALVA, *L'accertamento dei redditi delle cooperative: un contrasto giurisprudenziale tra sezioni della Commissione tributaria centrale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 925.

DE ANGELIS, *Amministrazione e controllo nelle società cooperative*, in *Giur. comm.*, 2004, I, p. 859.

DE FERRA, *Principi costituzionali in materia di cooperazione a carattere di mutualità*, in *Riv. soc.*, 1964, p. 771.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004.

DE STASIO-DE STEFANO-SETTI, *Le società cooperative*, in *Il nuovo ordinamento delle società. Lezioni sulla riforma e modelli statutari*, Ipsoa, Milano 2003.

DELL'ARINGA C., *Federalismo e politiche del lavoro*, in *Economia dell'art. 7 del Lgs. n. del 1992*, in *Trib. Loc. reg.*, 2007, p. 493.

DELLA CANANEA, G. Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1993.

DI CECCO, *La rivalutazione gratuita del capitale delle società cooperative: ambito di applicazione e limitazioni quantitative*, in *Rass. dir. civ.*, 1999, p. 705, nota 2.

DI CECCO, *Le modificazioni dell'atto costitutivo*, in *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Padova 2004.

DI MASSA N. Le fonti comunitarie in tema di aiuti di Stato ed il ruolo delle istituzioni comunitarie, in *AA.VV.*, *Agevolazioni fiscali e Aiuti di Stato*, a cura di INGROSSO M. e TESAURO G., Napoli 2009.

DI PIETRO, *L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, ed il riconoscimento fiscale della mutualità*, in *Qualità sociale dell'impresa mutualistica*, a cura di Di Pietro, Genco e Rocchi, Bologna, 1996.

DILI, *Alcune note sul ristorno e relativi criteri di calcolo*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 97.

DILI, *Calcolo dei ristorni: i modelli di comportamento delle Entrate*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 451.

E. MAROTO, *La società cooperativa europea*, in *Notariato*, 2005, p. 108.

EBNER M. e GAMBARO E., *La nozione di aiuto di Stato*, in AA.VV., *Concorrenza ed Aiuti di Stato*, a cura di SANTA MARIA A., Torino 2006.

EBNER M., *La procedura davanti alla Commissione*, in AA.VV. , *Concorrenza ed Aiuti di Stato*, a cura di SANTA MARIA A., Torino 2006.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2005.

FALZONE-ALIBRANDI, *Agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Dizionario Enciclopedico del Notariato*, I, Roma 1973.

FALZONE-ALIBRANDI, *Cooperative*, in *Dizionario Enciclopedico del Notariato*, I, Roma 1973.

FANTOZZI A. Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE, in *Rass. Trib.* 6/bis – 2003.

FANTOZZI A., *Il Diritto tributario*, UTET, 2003, p. 46 ss. .

FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 423.

FAUCEGLIA, *Adeguamenti obbligatori e facoltativi negli statuti delle società cooperative*, in *Dir. fall.*, 2004, I, p. 1160.

FAUCEGLIA, *Luci ed ombre nella nuova disciplina delle società cooperative*, in *Corriere giur.*, 2003, p. 1384.

FAUCEGLIA, *Note in tema di disciplina dei ristorni nelle società cooperative*, in *Giur. comm.*, 2000, II, p. 322.

FAUQUET G., *Il settore cooperativo*, Milano, 1948.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 327.

FERRI C. - COMOGLIO L.P – TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

FERRO LUZZI, *Ammissibilità di operazioni di trasformazione societaria delle banche di credito cooperativo*, in *Coop. credito*, 2000, p. 489.

FICARI V., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008.

FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, in *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di Fedele, Padova 1998.

FICHERA F., *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 424.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p. 67 ss.

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992.

FICHERA, F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I.

FICI, *Cooperative sociali e riforma del diritto societario*, in *Riv. dir. priv.*, 2004, p. 75.

Finanza Ricerca Sviluppo, di CAPRIGLIONE F. (a cura di), Cedam, 2006.

FINOCCHIARO F., *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 2003.

FITOUSSI J. P., *Il dittatore benevolo*, Il Mulino, Bologna, 2003.

FORTE, *Manuale di politica economica*, Torino, 1975, p. 393 ss. .

FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Ospedaletto 2007.

FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.

FRANZONI, *La recente riforma delle cooperative*, in *Contratto e impr.*, 1992, p. 765.

- FRIGNANI A. – WAELBROEK M., *Disciplina della concorrenza nella CEE*, Torino, 1996.
- GABRIELLI, *Sulla trasformazione da banca di credito cooperativo in banca popolare*, in *Riv. dir. priv.*, 2001, p. 829.
- GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969.
- GALGANO F., *Diritto commerciale*, II, Le società, Bologna, 1994.
- GALGANO F., *L'impresa*, in *Tratt. dir. comm. dir. pubbl. ec.*, vol. II, Padova, 1978.
- GALGANO F., *Sulle cosiddette fondazioni bancarie*, in *Contr. impr.*, 1996, p. 811.
- GALGANO F., *Trattato di diritto commerciale*, Padova 1984.
- GALGANO, *Il ruolo dell'impresa cooperativa nel quadro delle istituzioni dell'economia*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 335.
- GALGANO, *La cooperazione nel sistema costituzionale*, in *Nuovo dir. agr.*, 1977, p. 409.
- GALGANO, *Le società cooperative*, in *Il nuovo diritto societario*, Padova 2003.
- GALLAGHER P., *The first ten years of WTO*, Cambridge, 2005.
- GALLO F., *Fondazioni e fisco*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1159.
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.
- GALLO P., *La disciplina dei ristorni nelle cooperative*, in *Foro it.*, 2000, I, p. 3280.

GALLO, F. L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno, in *Rass. Trib.* n. 6 bis/2003.

GALLO, *La disciplina dei ristorni nelle cooperative*, in *Foro it.*, 2000, I, p. 3280.

GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005.

GARCEA A. L'origine, in AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.

GAVELLI, *La copertura delle perdite nelle società cooperative e l'utilizzo delle riserve indivisibili*, in *Fisco*, 2000, p. 2821.

GENCO, *Fusione eterogenea di società cooperativa ed obbligo di devoluzione patrimoniale ai fondi mutualistici*, in *Giur. comm.*, 2003, II, p. 110.

GENCO, *Le operazioni sul capitale e la gestione delle risorse nelle società*, in *Riv. coop.*, 2000, p. 34.

GENTILE, *Sull'applicabilità delle agevolazioni alle cooperative*, in *Dir. e pratica trib.*, 1990, I, p. 1485.

GIAMPAOLINO, *Note in tema di simulazione di società cooperativa*, in *Giur. comm.*, 1993, II, p. 461.

GIANNINI M. S., *Il pubblico potere*, Bologna, 1991.

GIANNINI M. S., *Le imprese pubbliche in Italia*, in *Riv. soc.*, 1958, p. 227.

GIOVANNINI A., Concorrenza fiscale e aiuti di stato – Principi e tassazione delle società cooperative, in *Boll. Trib.* 2006, p. 1589.

GLENDI C., *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1670.

GRAZIANI, *Società cooperativa e scopo mutualistico*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, I, p. 276.

GRIGOLI-SOLIMANDO, *I ristorni attribuibili ai soci: profilo contabile*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 297.

GRIGOLI-SOLIMANDO, *Il nuovo regime della trasparenza nelle società cooperative*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 426.

GRIGOLI-SOLIMANDO, *La disciplina fiscale dei ristorni tra legge e prassi ministeriale*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 235.

GRIGOLI-SOLIMANDO, *La quantificazione delle eccedenze di gestione distribuibili sotto forma di ristorno*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 161.

GRISOLI A., *Aspetti giuridici della integrazione economica europea*, Padova, 1967.

GRISOLI A., *Impresa comunitaria*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989.

GRUMETTO, *La società cooperativa alla luce della riforma*, in *Il nuovo diritto societario*, II, a cura di Galgano e Genghini, Padova 2004.

IANNIELLO, *Commissione Gallo: le proposte di adeguamento delle norme fiscali al nuovo diritto societario*, in *Società*, 2003, p. 1619.

IAVAGNILIO, *Gli strumenti finanziari tra riforma fiscale e societaria*, in *Corriere trib.*, 2003, p. 3302.

LA ROSA, *Esclusioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989.

- LA ROSA, *Esenzione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano 1966.
- LARICCIA S., *Patti Lateranensi e principi costituzionali*, in *Dir. ecc.*, 1971, p. 327.
- LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 1/2004.
- LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2004, p. 103.
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007.
- LUGO A., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2006.
- LUPI R. *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1998 .
- LUPI R., *Diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2000.
- LUPI R., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in *Corr. trib.*, 2008.
- MACRI', *Compatibilità tra ristorni e sconti a favore dei soci nelle cooperative di utenza*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 53.
- MACRI', *Cooperativa sociale Onlus: Iva al 4 per cento o regime di esenzione?*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 191.
- MACRI', *Il trattamento Iva delle prestazioni educative e socio-sanitarie rese da cooperative sociali*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 421.
- MAGNI C., *I subalpini e il concordato*, Padova, 1967.
- MALUSA', *Il prestito sociale nelle cooperative*, Ipsoa, Milano 2003.

MANCA C., *Introduzione alla storia dei sistemi economici*, Padova, 1995.

MARASA', *Caratteri essenziali della cooperativa dopo la riforma*, in *La riforma del diritto societario (Atti del convegno di Sassari del 2-3 ottobre 2003)*, Milano 2004.

MARASA', *Cooperative e Onlus*, in *Studium iuris*, 1998, p. 913.

MARASA', *I problemi attuali della legislazione cooperativa nelle prospettive della riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, II, p. 281.

MARASA', *La disciplina della legge n. 59 del 1992*, in *Riv. dir. civ.*, 1992, II, p. 372.

MARASA', *La funzione della cooperativa tra disciplina privatistica e disciplina di agevolazione*, in *Studium iuris*, 1996, p. 23.

MARASA', *Le «società» senza scopo di lucro*, Milano 1984.

MARASA', *Le cooperative prima e dopo la riforma del diritto societario*, Padova 2004.

MARASA', *Problemi della legislazione cooperativa e soluzioni della riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, II, p. 639.

MARASA', *Riflessi dei caratteri funzionali delle nuove cooperative sulla redazione dell'atto costitutivo*, in *Riv. not.*, 2004, p. 249.

MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Torino, 2006, p. 296.

MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000.

MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, CEDAM, 1999, p. 2 .

MARONGIU G. – TUNDO F., *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999.

MAROTO F., *Institutiones iuris canonici*, Roma, 1921.

MAROTTA A., Aiuti di Stato e Aiuti fiscali: strutture e differenze, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, a cura di INGROSSO M. e TESAURO G., Napoli 2009.

MASOTTI, *Le clausole mutualistiche ed il ristorno cooperativo*, in *Società*, 2002, p. 1074.

MAURO F., *Storia dell'economia mondiale*, Napoli, 1986.

MAVROIDIS P.C., *The general agreement on Tariff and trade*, Oxford, 2005.

MAZZARESE, *Le nuove norme in materia di società cooperative della l. n. 59/1992*, in *Contratto e impr.*, 1992, p. 781.

MAZZARESE, *Un cinquantennio di riforme parziali della cooperazione*, in *Giur. comm.*, 1992, I, p. 1040.

MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003.

MENTI, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imposizione sui redditi*, in *Dir. e pratica trib.*, 2003, I, p. 631.

MERCURIO V., *Appunti in tema di fondazioni bancarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 912.

MICOZZI, *Cooperativa di nuova costituzione: l'accesso alle agevolazioni*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 333.

MOAVERO MILANESI E., Partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici, in *Rivista di diritto europeo*, 1990.

MONACO, *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuibile nel diritto tributario in una recente pronuncia della cassazione* (Nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576), in *Riv. dir. fin.*, 2003, II, p. 57.

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998.

MOSCHETTI F., *Le agevolazioni fiscali*, in *Dig. Ital.*, sez. comm., I., 1987.

MURER, *Agevolazioni per le società cooperative in generale e agricole in particolare*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 3057.

NAZZARO, *La distribuzione dei ristorni nelle società cooperative e la decadenza dei benefici fiscali*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 3138.

NICOSIA, *La disciplina dei consorzi agrari alla luce della riforma del diritto societario*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 34.

NIGRO, *Rapporti economici (art. 45)*, in *Commentario della Costituzione Scialoja-Branca*, Bologna-Roma 1980.

OLIVIERI - G. PRESTI - G. VELLA, *Il diritto delle società*, Bologna, 2004.

ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli 1995.

ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995.

OTTAVIANO V., *Impresa pubblica*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, p. 671.

PACE, *Le agevolazioni per la cooperazione: i difficili rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il Ministero del lavoro*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1029.

PACIELLO, *Le società cooperative*, in *Diritto delle società di capitali. Manuale breve*, Milano 2003.

PACIELLO, *Sulle agevolazioni fiscali alle cooperative (art. 29, l. 27 aprile 1989, n. 154)*, in *Riv. dir. impresa*, 1989, p. 311, nota 22.

PAOLUCCI, *I ristorni nelle cooperative*, in *Società*, 2000, p. 43.

PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, in *Società*, 2003, p. 398.

PAOLUCCI, *Le società cooperative dopo la riforma*, Padova 2004.

PAOLUCCI, *Le società cooperative*, Milano 1999.

PAOLUCCI, *Novità in tema di ristorni nella finanziaria 2001*, in *Società*, 2001, p. 391.

PAPPA MONTEFORTE, *Cooperative e «prevalenza» dello scopo mutualistico*, in *Società*, 1997, p. 8.

PAPPALARDO A., *Il diritto comunitario della concorrenza*, Torino, 2007.

PARENTI A., *Il WTO*, Bologna, 2007.

PEPE F., *La fiscalità delle cooperative*, Milano, 2009.

PEVERINI L., *La Nozione di impresa*, in AA.VV. *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.

PICIOCCHI P., *L'imposta comunale sugli immobili*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2003, p. 1233.

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

PINTO C., *Tax competition and EU law*, The Hague, 2003.

PISANI, *La disciplina dei ristorni nelle società cooperative*, in *Fisco*, 2004, p. 647.

PISTOLESI F., *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *TributImpresa*, 2004, p. 61.

POCAR F., *Lezioni di diritto delle Comunità Europee*, Milano, 1990.

POLI, *Il principio di parità di trattamento e il recesso del socio negli orientamenti della Cassazione n. 5724/2004*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p. 523.

POLLARI N., *Diritto Tributario*, ed. Laurus Robuffo, Roma, 1999.

PONZANELLI G., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Torino, 1996.

PRESTI, *Disciplina delle società cooperative*, in *Riv. soc.*, 2002, p. 1520.

PROTO A.M., *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 608.

PROTO PISANI A., *Osservazioni sui limiti del giudicato*, in *Foro it.*, 1972, I, p. 89.

PROVAGGI G., *Minori agevolazioni per le cooperative*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2419.

PROVAGGI, *La tassazione delle cooperative alla luce della nuova normativa*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2498.

RACUGNO G., *La società cooperativa europea*, in *Riv. dir. comm.*, 2006, p. 315.

RACUGNO, *La società cooperativa – profili giuridici*, in *Riv. dir. comm.*, 1991, I, p. 751.

RAGAZZINI, *Nuove norme in materia di società cooperative. Commento alla legge 31 gennaio 1992, n. 59*, Bologna 2001.

RANDO F., *Aspetti doganali dell'integrazione economica europea*, Milano, 1969.

REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della recente giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico recente giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Diritto comunitario e recenti sviluppi in tema di procedura*, in *Rivista della Scuola Superiore reconciling economics and law*, in *Eur. State aid law quart.*, 2003, p. 183. *recupero*, in *Fisco*, 2005, p. 696.

RENDA A., *La sussistenza del beneficio*, in *AA.VV. Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.

RIVETTI G., *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, 2008.

RIVOSECCHI, *Profili di costituzionalità della disciplina delle società cooperative tra diritto interno e diritto dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2004, p. 199.

ROBBERS G., *Stato e Chiesa nell'Unione Europea*, Milano, 1996.

ROBERTI G.M., *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in *Foro it.*, 1992, IV, p. 469.

ROBERTI G.M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997.

ROMBOLI, *Problemi costituzionali della cooperazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1977, I, p. 104.

RONZANI P., *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000.

ROSSI, *Mutualità e ristorni nelle banche di credito cooperativo*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, II, p. 493.

RUSSO P., *Le Agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass.trib. 1-bis/2003*.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994.

RUSSO P., *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 54.

RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 330.

SALVINI L., (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

- SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1903.
- SALVINI, *Il regime fiscale delle cooperative nell'articolato della "Commissione Gallo"*, in *Fisco*, 2003, p. 6981.
- SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 839.
- SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Torino, 2006.
- SARTI, *Riforma societaria: l'ultimo intervento correttivo*, in *Coop. e consorzi*, 2005, p. 141.
- SCODITTI E., *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, in *Foro it.*, 2007, IV, p. 533.
- SCORDINO, *La società cooperativa*, Napoli 1970.
- SELICATO P., *Enti religiosi, profili civilistici e tributari*, Milano, 1992.
- SERRANÒ M.V., *Esenzione Ici per Chiese e Onlus: è aiuto di Stato?*, in *Boll. trib.*, 2006.
- SMITH A., *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Milano, 1973.
- SPERDUTI G., *La C.E.C.A. ente sopranazionale*, Padova, 1960.
- STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova 1994.
- TABET G., *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 575.

TARUFFO M - COMOGLIO L.P. – FERRI C. –, *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998.

TATARANO, *L'impresa cooperativa*, Milano 2002.

TATARANO, *Mutualità e gestione di servizio nelle cooperative: i principi nella riforma del diritto societario*, in *Notariato*, 2002, p. 126.

TEDESCHI M., *Manuale di diritto ecclesiastico*, 1998, Torino.

TELCHINI I., *Il Consiglio delle Comunità Europee*, Milano, 1965.

TERRA B. – WATTEL P., *European Tax Law*, London, 2001, p. 17.

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005.

TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005.

TESAURO F., *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3665.

TESAURO G., *Diritto Comunitario*, Cedam 2005;

TESAURO G., *Diritto Comunitario*, CEDAM, 2005, p. 746 ss. .

TESAURO P., *Diritto Comunitario*, Torino, 2000, p. 660.

TOSATO G.L. - BELLODI L. (a cura di), *EU Competition Law*, Lovanio, 2006.

TOSI L., *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 26.

TOSONI, *Nel mirino gli utili coop*, in *Il Sole 24 Ore* del 6 ottobre 2004.

TRIGGIANI E., *Gli Aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario* Bari, 1989.

TRIMARCHI, *Le nuove società cooperative*, Ipsoa, Milano 2004.

TRIMARCHI, *Redazione e adeguamento dello statuto di società cooperativa: prime riflessioni (tecniche contrattuali)*, in *Notariato*, 2004, p. 168.

TRIMELONI, *Le cooperative sociali*, in *Corr. trib.*, 1993, inserto, p. IV.

TROILO S., *Verso nuove conformazioni dei pubblici poteri*, Bergamo, 2005.

TUNDO F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002.

TUNDO, F., *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999.

UBERTAZZI B., *La fine della Ceca: profili giuridici*, in *Dir. un. eur.*, 2004, p. 393.

UCKMAR V. – TUNDO F., *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007.

UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, 2005, p. 1461.

UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

URICCHIO A., *Verso una disciplina tributaria dell'impresa sociale*, in *Non profit*, 2007.

URICCHIO, *La riforma delle società cooperative e le agevolazioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 252.

V. – TUNDO F., *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, p. 1309.

- VANNELLI, *Nuova disciplina della cooperazione e modifiche alle agevolazioni fiscali*, in *Fisco*, 1992, p. 8331.
- VECCHI, *Gli obblighi dei soci in relazione al rapporto mutualistico. Statuti e regolamenti interni*, in *Società*, 2000, p. 797.
- VECCHI, *Le società cooperative*, Milano 2001.
- VEGAS G., *I profili tributari del nuovo concordato*, in *Dir. ecc.*, 1984, p. 705.
- VENTURINI, *La cooperativa a mutualità prevalente nella riforma del diritto societario*, in *Dir. fall.*, 2003, p. 1921.
- VERCELLONE, *Cooperazione e imprese cooperative*, in *Novissimo dig. it.*, IV, Torino 1958.
- VERRUCOLI P., *Cooperative*, in *Enc. dir.*, Milano, 1962.
- VERRUCOLI, *La destinazione "sociale" degli avanzi di gestione nelle cooperative*, in *Riv. coop.*, 1984, p. 9.
- VERRUCOLI, *Lo "strumento cooperativo" e l'imposizione fiscale: agevolazioni e condizionamenti*, in *Riv. coop.*, 1980, p. 40.
- VIARENGO, *Diritto comunitario e valori fondamentali tra sindacato di costituzionalità e controllo di validità della corte di giustizia*, in *Riv. dir. internaz. priv. e proc.*, 1997, p. 367.
- Victor Uckmar, CEDAM, 1999, p. 207.
- VIDIRI, *Le società cooperative: la gradazione dello scopo mutualistico ed i c.d. ristorni*, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 370.

VIGNES D., *La Communauté Européenne du charbon et de l'acier*, Parigi, 1956.

VITALE F., *Le prospettive di sviluppo*, in AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di SALVINI L., Padova 2007.

WOLF JR. C., *Mercato o Stato: una scelta tra alternative imperfette*, Milano, 1995.

ZARAMELLA S. , *Servizi pubblici: società miste*, in *Studium iuris*, 2003, p. 1388.

ZOPPINI, *Il nuovo diritto delle società cooperative: un'analisi economica*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, II, p. 439.