



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# *I*nnovazione *e* *D*iritto



**5**

**2006**

**COMITATO SCIENTIFICO**

Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)  
Prof. Andrea Amatucci  
Prof. Raffaele Balbi  
Prof. Benedetto Conforti  
Prof. Pasquale De Sena  
Prof. Massimo Iovane  
Prof. Roberto Mastroianni  
Prof. Emilio Pagano  
Prof. Flavia Petroncelli Hubler  
Prof. Luigi Sico  
Prof. Mario Tedeschi  
Prof. Talitha Vassalli  
Prof. Elisabetta De Franciscis  
Prof. Luciana Di Renzo  
Prof. Vincenzo Pace  
Prof. Manlio Ingrosso

**COMITATO DI DIREZIONE**

Prof. Andrea Amatucci (Diritto finanziario)  
Prof. Carlo Amatucci (Diritto commerciale interno ed internazionale)  
Prof. Alfonsina De Felice (Diritto della previdenza sociale)  
Prof. Pasquale De Sena (Diritti umani)  
Prof. Luciana Di Renzo (Diritto degli Enti locali)  
Prof. Stefano Fiorentino (Diritto tributario)  
Prof. Massimo Iovane (Organizzazioni economiche internazionali)  
Prof. Fiorenzo Liguori (Diritto amministrativo)  
Prof. Giovanni Marino (Filosofia del diritto)  
Prof. Paolo Nunziante (Cibernetica del linguaggio)  
Prof. Francesco Santoni (Diritto del lavoro)  
Prof. Luigi Sico (Diritto dell'Unione europea)  
Prof. Sandro Staiano (Diritto costituzionale)  
Prof. Mario Tedeschi (Diritti dell'uomo e libertà di religione)  
Prof. Talitha Vassalli (Diritto internazionale)  
Dott.ssa Maria Modesta Minozzi

**DIRETTORE RESPONSABILE**

Avv. Maurizio Migiarra

**RESPONSABILI DI REDAZIONE**

Roberta Alfano  
Filippo Perriccioli  
Chiara Fontana  
Giordano Di Meglio

**REDAZIONE**

Gino Buonauro  
Germana Carobene  
Anna Di Lieto  
Antonio Lanzaro  
Rita Mazza  
Caterina Nicolais  
Fulvio Maria Palombino

**INNOVAZIONE E DIRITTO – rivista on line**

<http://www.innovazionediritto.unina.it>

Registrazione Tribunale di Napoli n. 45 del 22 giugno 2005  
ISSN 1825-9871

**GRAFICA**

Sebastiano Romitelli

**PDF EDITING**

Vittorio Mostacciuolo



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI  
NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

I nnovazione

*e*

D iritto

I nnovazione e D iritto è una rivista *open*. La rivista è consultabile e scaricabile liberamente attraverso le pagine del suo sito web all'indirizzo

***<http://www.innovazionediritto.unina.it>***

La rivista e tutti i suoi contenuti possono essere riprodotti liberamente a condizione che se ne citi sempre la fonte, riportando il web address.

Per contattare la redazione utilizzare il seguente indirizzo email:  
***[redazione@innovazionediritto.unina.it](mailto:redazione@innovazionediritto.unina.it)***

*La rivista è edita dal laboratorio **LARIGMA** presso il Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo*

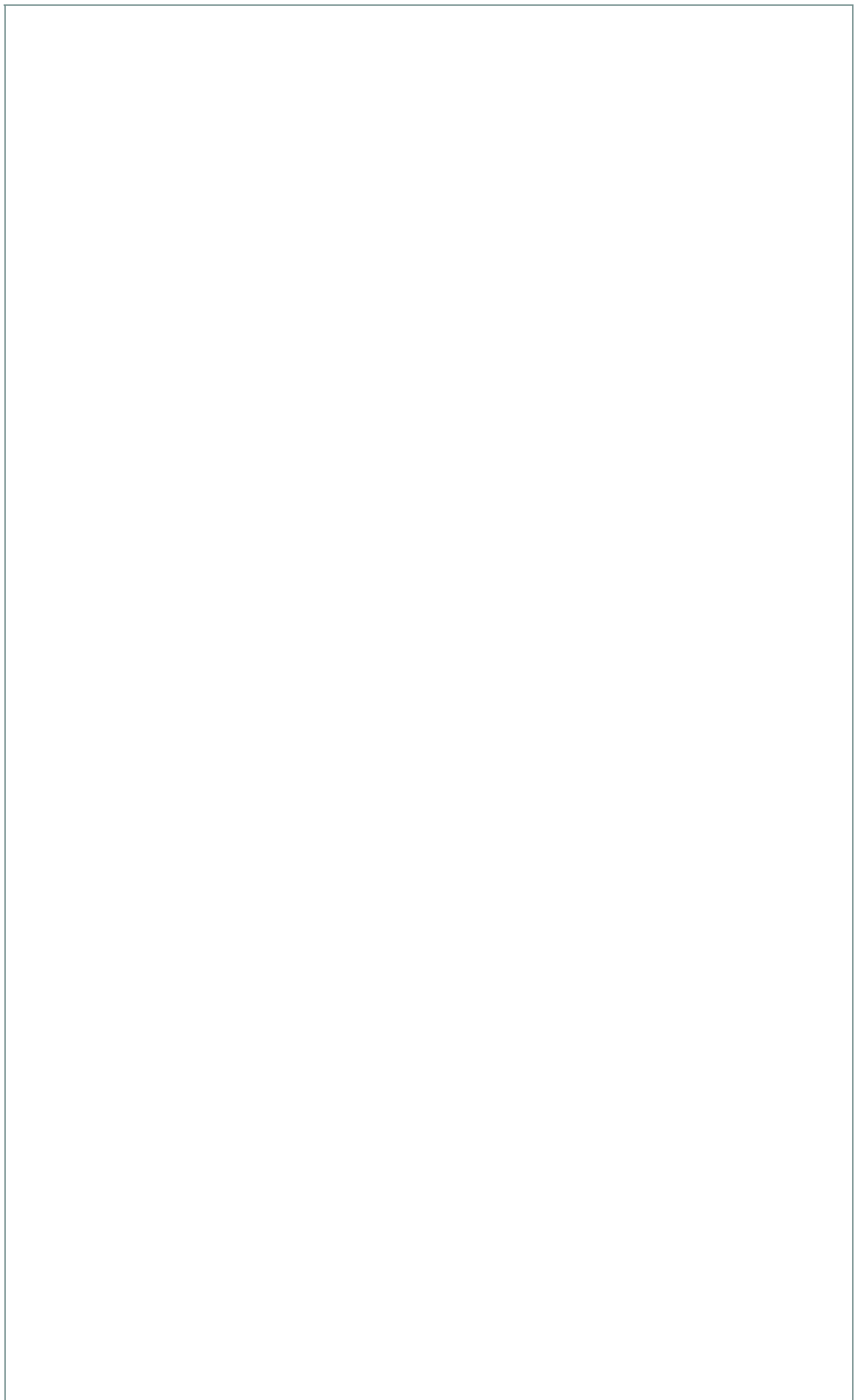


## **INDICE**

<b>Ayudas de Estado y Pais Vasco</b> di Aitor Orena Dominguez.....	<b>1</b>
<b>Le prospettive finanziarie dell'U.E. dopo la bocciatura del trattato costituzionale</b> di Enrico Bonelli.....	<b>42</b>
<b>Il caso Yahoo all'esame dei giudici francesi e dei giudici statunitensi</b> di Anna Di Lieto.....	<b>59</b>
<b>Durata irragionevole del processo ed equa riparazione a favore delle persone fisiche e delle persone giuridiche alla luce della giurisprudenza europea e dei più recenti orientamenti della Corte di legittimità</b> di Nicoletta Marino.....	<b>78</b>
<b>I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari</b> di Olimpia Esposito De Falco .....	<b>87</b>

## **GIURISPRUDENZA**

<b>Il contraddittorio negli accertamenti bancari è una facoltà dell'Amministrazione finanziaria ma la presunzione legale opera comunque pleno iure</b> di Fabrizio Nieddu.....	<b>109</b>
---	------------



## **Ayudas de Estado y Pais Vasco**

di Aitor Orena Dominguez<sup>1</sup>

1. Introducción.
  2. Concepto de ayuda de Estado.
  3. Breve resumen de la STS 9-12-2004.
  4. Analisis de la Sentencia.
  5. Comentarios a la Sentencia.
- A) ¿La nulidad conlleva la aplicación supletoria de la normativa del Estado?
- B) Anulacion del tipo del 32,5%.

### **1. INTRODUCCION**

A nadie se le escapa que el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, así como la plena realización de las políticas y acciones comunes contempladas en los arts. 3 y 4 del Tratado de la Comunidad Europea, constituyen en puridad los instrumentos inexcusables para lograr en efecto los objetivos que dan sentido a la misión institucional que tiene encomendada la Comunidad Europea (art.2 Tratado). Su consecución está a expensas de la concurrencia de un conjunto de factores diversos, sin los cuales ello no se antoja posible.

Uno de dichos factores consiste en la instauración real de un régimen que garantice que la competencia no sea falseada en el mercado común (art.3.g Tratado). De ahí que tanto la Comunidad Europea como los Estados miembros deban orientar sus políticas económicas respectivas dentro del obligado respeto a los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia (art.4.1 y 98 Tratado).

Es lógico entonces que en este contexto general las ayudas de Estado se erijan en una fuente de preocupación permanente para las instituciones comunitarias. Su incidencia efectiva sobre la competencia y la integración de los mercados explica en buena medida el tratamiento que el Derecho Comunitario Europeo viene deparando desde antiguo a estas medidas de fomento (art.87 a 89 Tratado).

---

<sup>1</sup> Associato di Diritto Finanziario e tributario, Università dei Paesi Baschi

Importa advertir en este punto que dicho tratamiento no entraña de ninguna de las maneras la cancelación del papel de las ayudas de Estado como herramientas directas de ordenación de las políticas económicas de los Estados miembros, y de la propia Unión Europea. Es palmario que el Tratado no cuestiona la intervención pública en este ámbito, tendente a neutralizar los efectos no deseados del proceso de funcionamiento del mercado.

Ahora bien, eso no significa que las instituciones europeas hayan subestimado de algún modo el potencial alcance distorsionador de la competencia de las ayudas de Estado. Muy al contrario, las autoridades comunitarias dirigen una atención preferente a las ayudas de Estado, en consideración a su importancia cuantitativa y a su composición. No en balde las políticas nacionales de concesión de ayudas públicas son percibidas como manifestaciones de una nueva forma de proteccionismo, que atenta contra la unidad del mercado común, en la medida en que promueve su compartimentación. Tanto es así que la Comisión Europea ha señalado en más de una ocasión que las ayudas estatales son susceptibles de erosionar la libertad de competencia, toda vez que interfieren el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales

En este contexto, la influencia de la fiscalidad sobre la localización de las empresas es evidente, es más, constituye uno de los factores decisivos a la hora de inclinarse por la implantación en un lugar u otro, si bien es cierto que también son decisivos, entre otros, el peso de la masa salarial, representado por los salarios directos e indirectos, los costes de abastecimiento en energía o materias primas, el coste de los créditos, la existencia de un cierto número de infraestructuras, la flexibilidad del derecho de empresa, etc. Las exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales, e incluso las moratorias, fraccionamientos y aplazamientos de pago de la deuda tributaria, concedidas por los titulares del poder tributario pueden, en determinadas circunstancias, entrar en colisión con las disposiciones comunitarias sobre el derecho de la competencia. Entre las ayudas estatales que habitualmente se conceden por parte de los entes territoriales, para facilitar la inversión de las empresas en zonas o sectores industriales determinados, se encuentran las de carácter fiscal. Esas ayudas fiscales, como todas las demás, están sometidas al Derecho Comunitario, de manera que no será extraño que algunas de ellas sean declaradas incompatibles con él.

En el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa*, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004 se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, situación que ha cambiado mucho pues se ha producido una ampliación, quizás excesiva.

## **2. CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO**

El art. 87 TCE, apartado 1, establece que: "Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, una de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

*1. La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios.*

La "Comunicación sobre la fiscalidad directa", enumera un listado ejemplificativo de supuestos, al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

*2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales.*

En relación con esta condición la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

*3. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.*

Con respecto a este requisito la "Comunicación sobre la fiscalidad directa", invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que esta condición se cumplirá a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros, que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos y que en esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

*4. La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones.*

Asegura la "Comunicación sobre la fiscalidad directa" que el carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal, añadiendo que, sin embargo, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado "por la naturaleza o la economía del sistema", en cuyo caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

### **3. BREVE RESUMEN DE LA STS 9-12-2004**

La STS 9 diciembre 2004 (recurso de casación 7893/1999,(RJ 2005,130)) que desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Bizkaia contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que declaró nulo el art. 26 de las normas forales de 1996 ( LPV 1996, 381, TextLPV 1996, 348 y LPV 1996, 347, 402) , en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como "minivacaciones fiscales"). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS 3 noviembre 2004 (RJ 2004, 7790) (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión de las Comunidades europeas, que

calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas decisiones, muy discutibles, se encuentran actualmente pendientes de recurso ante el Tribunal de Primera instancia, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 1.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo* ( TJCE 2004, 326) , y C-186 y 188/02-P, *Ramondin* ( TJCE 2004, 327) .

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la sentencia que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que la existencia de ayuda, y el incumplimiento de la obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo.

#### **4. ANALISIS DE LA SENTENCIA**

A continuación se analizan los Fundamentos Jurídicos de la mencionada STS. Al respecto debe decirse que la naturaleza de las Normas Forales vascas (también Navarras) ha suscitado una controversia que trasciende del mero interés doctrinal.

##### Fundamento Jurídico 3º

La Constitución «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución (RCL 1978, 2836) y los Estatutos de Autonomía» (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979, 3028 y LPV 1980, 10) se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art. 37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el art. 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El art.1, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad».

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre (RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080) , de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva

reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA (RCL 1998, 1741) y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común ( RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (LRJ-PAC, en adelante), según redacción dada por la Ley 4/1999 (RCL 1999, 114, 329).

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución (RCL 1978, 2836) , según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982, 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto ( RCL 1981, 1232 y LPV 1981, 377) que define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

#### Fundamento Jurídico 7º

Como se ha comentado, pues, el contraste de las NN.FF. con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril ( RTC 1988, 76), al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos ( RCL 1983, 2922 ccaa y LPV 1983, 2080) , acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario ( SSTS de 20 [ RJ 1999, 9602] y 27 de noviembre de 1999 [ RJ 2000, 2991] , 24 de enero de 2000 [ RJ 2000, 260] ).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), cuyo artículo 41 dispone, por un lado, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo [ RCL 2002, 1345, 1519 y LPV 2002, 498] ) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributaria foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales

y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupó», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

#### Fundamento Jurídico 9º

En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las NN.FF.

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio texto constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [arts. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983 , de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar NN.FF. (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del EAPV y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido artículo 41.2.

Por ello el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el artículo 31.3 CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF. de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

#### Fundamento Jurídico 10º

La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea

imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990 ( RTC 1990, 150) , señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero [ RTC 1986, 182 AUTO] ).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF. pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de «Ayudas de Estado», puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.

### Fundamento Jurídico 11º

La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas ( STC 19/1987 [ RTC 1987, 19] ). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concerto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de «equivalencia financiera» (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio [ RCL 1998, 1472] ) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiéndose que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las «Ayudas de Estado», es también indicio suficiente para apreciar una falta de «equivalencia financiera» globalmente consideradas entre los sistemas financieros.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio ( STC 64/1990, de 5 de abril [ RTC 1990, 64] ); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas «Ayudas de Estado», sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

#### Fundamento Juridico 12°

La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 CE). Y el Tribunal Constitucional ha señalado que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone ( SSTC 96/1984 [ RTC 1984, 96] , 88/1986 [ RTC 1986, 88] y 64/1990 [ RTC 1990, 64] ). Y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así el artículo 4.11 del anterior Concierto Económico señalaba que las NN.FF. no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF. que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

#### Fundamento Juridico 14°

El régimen de las «ayudas de Estado» y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado ( LCEur 1986, 8) , y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

El artículo 87 del Tratado (antiguo art. 92) dispone que «salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o

beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior artículo 92 del Tratado (actual artículo 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos ( SSTJCE de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994 [ TJCE 1994, 36] , Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, [ TJCE 1998, 300] Ecotrade).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 ( TJCE 1988, 24) (República Federal de Alemania/Comisión), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que «el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 ( TJCE 1988, 126) (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre «ayudas de Estado».

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del artículo 92 del Tratado [actuales artículos 87 a 89].

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de «sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario» a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada «regla de mínimos», es decir, aquella que establece el límite por debajo del cual las «ayudas de Estado» no están sometidas al régimen de los actuales artículos 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

### Fundamento Jurídico 15°

De lo dicho hasta el momento puede apreciarse que la singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las «ayudas de Estado» podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

En definitiva, el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las «Ayudas de Estado».

Resulta, por tanto, necesario enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una «Ayuda de Estado» que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (actual art. 88.3).

Ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con la imposición indirecta, el Tratado Constitutivo no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa. Los Estados miembros pueden legislar, de acuerdo con su ordenamiento jurídico y forma de distribución territorial del poder político, sobre los tributos de esta naturaleza, pero al hacerlo han de respetar las disposiciones del derecho comunitario; en particular, en lo que ahora interesa, las que consagran la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias. Así las instituciones comunitarias resultan legitimadas para emprender una acción armonizadora en aquellos aspectos de la imposición cuya divergencia provoque distorsiones a las condiciones de libre competencia u obstaculicen el ejercicio de libertades fundamentales.

Y es indudable que los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales, especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento.

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario. De manera que medidas tales como las amortizaciones aceleradas o ventajas fiscales, en general, no resulten sospechosas de constituir «Ayudas de Estado», no permitidas por el artículo 92 [actual artículo 87], o sujetas a determinadas exigencias de comunicación a la Comisión derivadas del artículo 93 [actual artículo 88] del Tratado.

Por último, ha de tenerse en cuenta que la constatación de una ventaja o beneficio fiscal relevante es cuestión previa y prioritaria, pues su inexistencia resulta suficiente para desestimar la alegación de vulneración de la normativa europea ya que resultaría excluido ab initio el concepto de «Ayuda de Estado».

El punto de partida del Tribunal Supremo es, por tanto, ortodoxo, pero con ello apenas si ha avanzado algo, ya que el problema reside en examinar si en cada uno de los preceptos impugnados concurren o no concurren esas cuatro condiciones a las que se ha hecho referencia, y particularmente, dos de ellas (que la medida sea específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones y que afecte a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros), dado que las otras dos son más fáciles de apreciar, en la presente ocasión. Pues bien, considera "inicialmente" medidas constitutivas de ayudas de estado las siguientes medidas:

- Artículo 11 NFF *corrección de valor: amortización*. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como "la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su

utilización prevista en el proceso productivo", despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máximo de amortización y el mínimo (que se determina en función del período máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NNFF, las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

- Artículo 14 NNFF, *gastos no deducibles*. El concepto de "Ayuda de Estado", en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al régimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2. a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a "las sociedades de promoción de empresas".

- Artículo 15 NNFF, *Reglas de valoración*. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del artículo 15, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NNFF no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NNFF incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado "Ayuda de Estado".

- Artículo 29 NNFF, *tipo de gravamen*. La determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las "Ayudas de Estado".

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el artículo 49, analizada más adelante.

- Artículo 37 NNFF, *deducciones por inversiones en activos fijos materiales* nuevos. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las "Ayudas de Estado".

- Artículo 39 y 40 NNFF, *reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable*. Las NNFF, en el capítulo que lleva el epígrafe "Deducciones para incentivar la financiación de las empresas", integrado por los artículos 39 y 40 contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

- Artículo 45 NNFF, *deducción por creación de empleo*. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, "la

libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición". Es de tener en cuenta que la "libertad de amortización", pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

- Artículos 49, 50 y 52 NNFF, *pequeñas y medianas empresas. Concepto. Amortización*. La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NNFF se traducía, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblan el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NNFF resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el artículo 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

- Artículos 53 y 54 NNFF, *centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición*. La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducía en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducía en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las "Ayudas de Estado".

- Artículo 60 NNFF, *sociedades de promoción de empresas*. Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por

objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las "Ayudas de Estado".

En cambio, considera que no son ayudas de Estado las siguientes medidas:

- Artículo 5 NNFF, *sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades*. Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS, en adelante), pero no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de "Ayuda de Estado". Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

- Artículo 12 NNFF, *correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales*. La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una "Ayuda de Estado". Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

- Artículo 13 NNFF, *provisión para riesgos y gastos*. La queja queda limitada a la previsión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación

- Artículo 19 NNFF, *doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios*. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo.

- Artículo 24 NNFF, *Compensación de bases imponibles negativas*. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

- Artículo 34 NNFF, *deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo*. La aproximación de la norma de régimen común a las NNFF en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

- Artículo 41 NNFF, *deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo*. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

- Artículo 42 NNFF, *deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente*. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

- Artículo 43 NNFF, *deducción por actividades de exportación. Las previsiones de las NNFF* y del régimen común no son plenamente coincidentes, pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico.

- Artículo 44 NNFF, *deducción por gastos de formación profesional*. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

- Artículo 59 NNFF, *sociedades y fondos de capital-riesgo*. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NN.FF sobre el disfrute de una exención por las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión del precepto impugnado.

- Artículo 117 NNFF, *sociedades de tenencia de valores extranjeros*. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NNFF constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

- Pagos fraccionados. Las NNFF no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida

omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como "Ayuda de Estado".

Tras haber declarado, pues, algunas de las medidas como "ayudas estatales", El siguiente paso que da el Tribunal Supremo, es tratar de averiguar si algunas de ellas constituyen excepciones al principio general de incompatibilidad (excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior artículo 92 -actual 87-), puesto que, en efecto, esa regla tiene excepciones, lo cual pone de manifiesto la flexibilidad del régimen comunitario de las ayudas estatales. Las excepciones aludidas se agrupan en dos categorías: una, constituida por las ayudas declaradas compatibles expresamente por el propio Tratado, y otra, formada por aquellas cuya compatibilidad debe ser acordada por los órganos comunitarios. En relación con las primeras, sostiene el Tribunal Supremo que el apartado 2 del artículo 92 (actual 87): "recoge una serie de supuestos que por razones de especial solidaridad, determinadas ayudas orientadas a concretas finalidades, son compatibles con el régimen del Derecho europeo. Se trata de las consideradas "exenciones de oficio" en las que la Comisión no tiene capacidad de apreciación ya que la compatibilidad resulta "*ope legis*" pero que, desde luego, no resultan aplicables a las reseñadas previsiones de las NN.FF que no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo". En efecto, en virtud del artículo 87.3 del Tratado pueden ser consideradas compatibles con el mercado común: las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo; a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de intercambios en forma contraria al interés común.

La otra categoría de excepciones está constituida por las ayudas que determine el Consejo por decisión tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión. "El Tratado expresa de este modo la voluntad de no limitar la posibilidad de aceptar otro tipo de ayudas, siempre y cuando éstas sean relevantes para la finalidad perseguida. Corresponde en definitiva a la Comisión la facultad de dictaminar la compatibilidad de todas estas ayudas con los principios del Mercado Común. Este poder discrecional se

ejerce a través de un sistema de investigación y control constante de las ayudas otorgadas o previstas por los Estados miembros". Como señala el Tribunal Supremo el apartado 3 del artículo 87 "señala las que pueden entenderse como "excepciones eventuales" que exigen una decisión de la Comisión Europea de conformidad con las previsiones del propio artículo. Pero, en cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88). O, dicho en otros términos, no cabe que el Juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que esta valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del artículo 93 (actual art. 87) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto "Ayudas de Estado".

Por todo lo expuesto, el TS declara la nulidad, además del artículo 26 de las NN.FF. ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a «sociedades de promoción de empresas», apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir «Ayudas de Estado». Sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 LJCA ( RCL 1998, 1741) , la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.

## **5. COMENTARIOS A LA SENTENCIA**

### **A) ¿La nulidad conlleva la aplicación supletoria de la normativa del Estado?**

Entendemos que la respuesta ha de ser negativa, pues ello supondría desconocer la esencia del régimen de Concierto, en el que ni siquiera en los tributos de normativa común se aplica la norma estatal, sino la norma foral aunque deba coincidir con la

anterior. Además, la anulación de una norma (a diferencia de la derogación) supone también la anulación de su eficacia derogatoria, con lo que antes de aplicar ningún orden supletorio habría que acudir a la normativa foral anterior a la anulada. Aunque en algunos casos ello supondría la aplicación de normas forales de 1993, igualmente reguladoras de incentivos, por lo que parece necesaria (o al menos altamente conveniente) una nueva regulación foral en sustitución de la anulada.

Se produce, en definitiva, una situación similar a la provocada por la STC 45/1989, de 20 de febrero ( RTC 1989, 45) , que declaró la inconstitucionalidad del régimen de la unidad familiar, y en cuyo FJ 11 se decía que los preceptos declarados inconstitucionales "formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz de reordenar el régimen del IRPF en términos compatibles con la Constitución". Por ello, dicha sentencia fue ejecutada a través de la Ley 20/1989, de 28 de julio ( RCL 1989, 1700) , que reguló el impuesto aplicable en los ejercicios 1988 y 1989.

La insuficiencia de la mera anulación es aún más clara en el caso que ahora nos ocupa, especialmente habida cuenta de que la nulidad alcanza al tipo de gravamen, lo que llevaría a que los contribuyentes a las Haciendas forales no hubieran de pagar nada, es decir exactamente a lo contrario de lo que parece pretender la sentencia.

La solución ha de consistir, por tanto, en que la laguna creada se colme por normas forales, o en su caso normas de coordinación con rango legal, que decidan los criterios a aplicar respetando tanto las competencias forales de los territorios históricos como los derechos de los contribuyentes, y en particular los límites derivados de la seguridad jurídica, que difícilmente consentiría que hubiera de satisfacerse por los períodos impositivos ya iniciados cuando se publique la sentencia una carga superior a la prevista en las normas que ahora se anulan, con la única excepción quizá de que la Comisión haya declarado o declare la existencia de ayuda y ordene su recuperación, cosa que no ha ocurrido en relación con la mayoría de los preceptos que ahora se declaran nulos.

#### B) Anulación del tipo del 32,5%

Importa destacar que la Comisión no ha comparado nunca hasta ahora la norma foral con la correspondiente norma estatal (salvo en la decisión de 1993, al hilo de la

libertad de establecimiento), ni ha afirmado en sus decisiones que una diferencia entre las normas forales y las estatales, por importante que sea, constituya ayuda de Estado.

Lo más grave, en este sentido, es que la sentencia afirma que la presión integral se puede medir a través del "parámetro europeo", de donde resulta que todo lo que sea ayuda según la normativa europea (en la peculiar interpretación de la misma que hace el Tribunal) supondría también una falta de "equivalencia financiera", o una menor presión fiscal efectiva en el País Vasco (o en Navarra, porque el problema de fondo podría plantearse igualmente con las leyes forales de esta Comunidad, si bien en tal caso no cabría recurso directo frente a la norma foral), y por tanto la correspondiente norma foral sería nula.

Y no se trata sólo de que el "parámetro europeo" en materia de ayudas se maneje con un alcance totalmente distinto al que tiene para la Comisión y para el Tribunal de Justicia. Pues incluso desde el punto de vista interno llama poderosamente la atención, por ejemplo, la anulación del tipo del 32,5 por 100, cuando el Estado tiene establecido un tipo del 30 por 100 para el primer tramo de base de las empresas de reducida dimensión (lo que demuestra que 5 puntos de diferencia son aceptables), cuando otros Estados miembros tienen tipos mucho más bajo (y el actual Gobierno estatal ha planteado la posibilidad de bajar el tipo del Impuesto sobre Sociedades), cuando las Comunidades de régimen general tienen concedida competencia para bajar el tipo en el IRPF (lo que, si bien afecta a los empresarios que sean personas físicas, puede extrapolarse en el Concierto a las personas jurídicas), y cuando el Tribunal Constitucional ( STC 4 octubre 1990 [ RTC 1990, 150 ] ) ha declarado que un recargo del 3 por 100 en el IRPF, en favor de la Comunidad de Madrid, no es incompatible con la Constitución.

Es claro, por tanto, que una diferencia de tipos de unos pocos puntos no puede por sí misma reputarse inconstitucional, ni contraria a los principios del Concierto, pues tal diferencia sería incluso admisible dentro del régimen común, ya que según una reiterada jurisprudencia constitucional (que recoge la propia sentencia que comentamos en su FJ 10), la autonomía supone la constitucionalidad de diferencias de gravamen entre unos territorios y otros, y la posibilidad de que el deber de contribuir establecido en los territorios forales tenga un tratamiento diferenciado.

Por tanto, siendo claro que las Haciendas forales tienen competencia para regular el tipo en el IS (y no sólo en el IRPF, donde también tienen competencias normativas las Comunidades de régimen general), y una vez reconocida la posibilidad constitucional de

un tratamiento tributario diferente en cada Comunidad autónoma, no se ve cómo se puede declarar nulo el tipo del 32,5 por 100.

La sentencia se limita a afirmar al respecto que es una diferencia "relevante" (sin motivar ni explicar mínimamente esta apreciación), y que dicha diferencia causa también "otros posteriores beneficios establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas".

Ahora bien, lo primero no puede admitirse, dado que 3 puntos en el IRPF no son determinantes de la inconstitucionalidad de la norma, ni siquiera en el régimen común, según un criterio ya sentado con claridad por el Tribunal Constitucional. En cuanto a la trascendencia que la diferencia de tipos pueda tener en la cuota, el argumento no se comprende, pues un menor tipo de gravamen conllevará menores deducciones en la cuota y no lo contrario.

Siendo esto así, resulta especialmente criticable que se utilice la argucia del llamado "parámetro europeo" para llegar como "juez europeo" a unas nulidades que no podrían haberse decretado por el Tribunal Supremo como "tribunal interno" pues contradicen su jurisprudencia anterior, así como la emanada del Tribunal Constitucional y del TSJ País Vasco. Aparte de que la propia jurisprudencia comunitaria afirma que no existe ayuda cuando se trata de una norma tributaria general, para lo que basta que sea aplicable a todas las empresas "que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable", aunque no se aplique a todas las empresas del Estado miembro de que se trate ( SSTJ 17 junio 1999 [ TJCE 1999, 132 ] , Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartados 28 a 31; y 8 noviembre 2001 [ TJCE 2001, 304 ] , Pipeline, C-143/99, apartado 41). Y lógicamente la autonomía financiera, y especialmente el Concierto y Convenio, suponen una situación fáctica y jurídica que justifica una tributación diferente entre unas Comunidades autónomas y otras, ya sean forales o de régimen común, sin que la necesidad de garantizar un tratamiento común a todos los ciudadanos pueda traducirse en una exigencia de absoluta uniformidad.

No tiene sentido alguno cuando hay "territorios" como Irlanda con un tipo del 12,5 por 100, y otros nuevos Estados miembros con tipos todavía más bajos.

Las diferencias de tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades entre Estados miembros no son lo determinantes que, a primera vista, pueda pensarse, de cara a decidir dónde se instala una empresa, puesto que ésta, junto a la fiscalidad, valora

otros muchos aspectos, como la accesibilidad geográfica de los mercados, las infraestructuras existentes, los costes del transporte, las normas ambientales, la disponibilidad y calidad de la mano de obra, los niveles salariales, los sistemas de seguridad social y la actitud general del gobierno. Conviene tener presente, por otro lado, que los tipos de gravamen no son los únicos elementos del impuesto sobre sociedades que difieren entre los Estados miembros de la Unión Europea, también difieren en elementos no menos importantes, tales como las reglas de amortización, el tratamiento de los gastos en I+D y de los activos intangibles, la compensación de pérdidas, etcétera.

La Comisión Europea ha manifestado, reiteradamente, que la fijación de los tipos del Impuesto sobre Sociedades es una cuestión que es, y debe seguir siendo por el momento, competencia de los Estados miembros; y que hay que seguir dejando, presumiblemente por mucho tiempo, a los Estados miembros la responsabilidad de fijar los tipos nacionales del Impuesto sobre Sociedades, ante falta de armonización comunitaria sobre la materia.

Además, las diferencias entre tipos nominales y tipos efectivos, son, en ocasiones, muy notables, y ello viene motivado por las exenciones, las deducciones en la cuota, algunos componentes de la base imponible (como por ejemplo, amortizaciones y métodos de valoración del inventario), los sistemas de corrección de la doble imposición, etcétera.

No existe una única regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en todo España, de suerte que las regulaciones de los Territorios Históricos del País Vasco, no se configuran como derogaciones más o menos amplias, o mejor, como excepciones a la aplicación de dicho régimen aplicable en territorio común, sino que se configuran también como regulaciones de aplicación general. Su aplicación depende de los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico. Por ello, las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades pueden establecer tipos de gravamen diferentes a los aplicables en territorio común, puesto que ello está amparado por el Concierto Económico. Las sucesivas redacciones de éste han reconocido paulatinamente mayores facultades a las instancias vascas y en los momentos actuales no se contiene en el limitaciones específicas a esa posibilidad.

El sistema fiscal que se deriva del Concierto Económico "es realmente singular en la medida en que tiene sensibles diferencias respecto a los sistemas tradicionales de descentralización:

- Se descentraliza la práctica totalidad del sistema tributario de un Estado, cumpliendo por exceso el principio de equilibrio vertical.

- Se asigna la capacidad normativa de una buena parte del sistema tributario (y en cualquier caso de impuestos troncales de carácter general, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades) al gobierno subcentral.

- El Gobierno subcentral no recibe transferencias o subvenciones desde el Estado, sino, al contrario, financia las cargas generales de éste, a través de una contribución.

- La contribución a las cargas generales se realiza con criterio de riesgo unilateral, atendiendo al volumen de dichas cargas en dicho momento".

Desde la óptica de la selectividad geográfica, nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en territorio común para el Impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía total. Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tienen autonomía económica, dado que, como se ha dicho, el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

Las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, dictadas por los Territorios Históricos, gozan de total autonomía, en el sentido expuesto por Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE Sr. Geelhoed en las Conclusiones de fecha 20-10-2005 (Asunto C-88/03: República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas), en el triple sentido de:

- Autonomía institucional, en la medida en que el poder normativo de los Territorios Históricos deriva del reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios forales, a través de su actualización por medio de lo dispuesto en el artículo 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y de las normas de

atribucion de competencias reguladoras en el Concierto Economico con la Comunidad Autonoma del Pais Vasco.

- Autonomia procedimental, en la medida en que no existe ninguna intervencion de las instituciones centrales del Estado espanol en el proceso normativo de los Territorios Historicos, que promulgan sus propias normas en base a un sistema institucional basado en unas Juntas Generales, que se eligen a traves de elecciones periodicas por sufragio universal y directo, y en unas Diputaciones Forales, que con autonomia institucional constituyen los organos de gobierno y administracion de los territorios forales.

- Autonomia economica, en la medida en que las decisiones de los Territorios Historicos sobre su politica fiscal no se ven compensados de ninguna manera por transferencias cruzadas en el gobierno central, en la medida en que el regimen de Concierto Economico se corresponde con un modelo de descentralizacion economico-financiera de riesgo unilateral para los Territorios Historicos, cuya capacidad de gasto quedara directamente determinada por su recaudacion tributaria, sin recibir compensaciones o transferencias del Estado central, sino que, al contrario, tambien debe contribuir a las cargas estatales no asumidas a traves de un Cupo, que es una variable exogena del modelo, calculado en funcion de los Presupuestos Generales del Estado y al que debe hacerse frente sea cual sea el nivel de recaudacion de los Territorios Historicos.

Por ultimo, si se tienen en cuenta las Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE Sr. Geelhoed, no puede defenderse que las normas tributarias aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Historicos que sean de general aplicacion a todos los contribuyentes de sus respectivos sistemas tributarios tengan la consideracion de ayuda de Estado, al haberse dictado por entidades con autonomia total, y por ende, no existe ninguna obligacion de notificacion a la Comision Europea como la esgrimida por el TS para anular diversos preceptos del Impuesto sobre Sociedades foral.

En virtud de las consideraciones del Abogado General Sr. Geelhoed, entendemos que queda suficientemente acreditado que, segun la doctrina autorizada en Derecho comunitario constituida por las opiniones de los Abogados General (en ausencia de un

pronunciamento del TJUE), no existe jurisprudencia comunitaria que permita catalogar como ayudas de Estado las disposiciones normativas forales en materia del Impuesto sobre Sociedades que resulten aplicables con caracter general a todos los sujetos pasivos sometidos a la normativa foral.

### 3. Competencia para la declaracion de la existencia de una ayuda - Cuestión prejudicial

La competencia para la declaración de la existencia de una ayuda, y para determinar su eventual incompatibilidad con el mercado común corresponde en principio a la Comisión, pues el art. 92 del Tratado (actual art. 87) no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales para cuestionar la incompatibilidad de una ayuda con el ordenamiento comunitario (SSTJCE Capolongo, de 19 de junio de 1973, considerando 5; y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartados 9 y 10), que es lo que en el fondo parece haber ocurrido en el presente caso.

Cuestión distinta es que los particulares puedan apelar a los Tribunales internos para que apliquen una prohibición adoptada en una decisión de la Comisión, o cualquier otra medida adoptada por la Comisión o por el Consejo, o para contrarrestar posibles incumplimientos de las obligaciones de notificar la ayuda y de no aplicarla hasta que haya sido notificada.

Desde esta última perspectiva se ha declarado que "incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales proteger los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de las obligaciones que se derivan del artículo 93 (hoy 88), apartado 3, del Tratado para los Estados miembros" ( SSTJCE 21 noviembre 1991 [ TJCE 1991, 300] , Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C354/90, Rec. p. I-5505, apartado 12, y de 16 diciembre 1992 [ TJCE 1992, 219] , Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 30). Y que "para poder determinar si una medida estatal ha sido adoptada infringiendo dicha disposición, el órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar el concepto de ayuda contemplado en el artículo 92, apartado 1, del Tratado (SSTJCE Steinike & Weinlig, citada, apartado 14; de 30 noviembre 1993 [ TJCE 1993, 185] , Kirsammer-Hack, C189/91, Rec. p. I-6185, apartado 14, y SFEI apartado 49)". Pero aun siendo así, en

nuestra opinión el Tribunal se ha excedido de sus competencias como "juez comunitario" pues:

- ha examinado las normas forales para determinar si son o no ayudas incompatibles con el mercado común, cosa que sólo puede hacer para garantizar la obligación de notificación previa, y no aisladamente.

- no ha planteado cuestión prejudicial, que era obligatoria al no ser de aplicación la doctrina del acto claro (pues para el TSJ País Vasco no se trataba de ayudas, salvo el art. 26).

- ha dictado un fallo que no protege los pretendidos derechos de los recurrentes ni ayuda al cumplimiento de la obligación de notificar las ayudas, sino que se limita a crear un vacío jurídico que las instituciones forales tendrán que llenar.

Además, aun admitiendo hipotéticamente que en su momento se hubiera incumplido la obligación de notificar respecto de todas las normas que se anulan en la sentencia, es claro que posteriormente la Comisión ha conocido y estudiado las normas forales completas, y ha dictado en 2001 seis Decisiones declarando la existencia de ayuda sobre los puntos concretos que ha considerado conveniente (empresas de nueva creación, y crédito del 45 por 100), señalando igualmente los efectos de la declaración de ayuda.

Por tanto, a finales de 2004 no tiene ya sentido alguno la intervención de un órgano jurisdiccional nacional, pues aunque hubiera sido dudosa la existencia o no de ayuda (y por tanto de la obligación de notificar) tal duda ha sido disipada ya por las Decisiones de la Comisión de 2001 declarando la existencia de ayudas en dos puntos concretos de las normas forales de 1996, y por tanto no en los demás puntos.

En todo caso, ante la existencia de esas Decisiones, y dado que frente a su resolución no cabe ulterior recurso, el Tribunal Supremo estaba obligado a formular antes cuestión prejudicial, como ya se ha dicho, y a atenerse a los términos en que la misma se hubiera contestado. No se trata únicamente, por tanto, de una vulneración por la sentencia que comentamos de los derechos históricos reconocidos por la adicional 1ª de la Constitución, de la autonomía financiera y de la Ley del Concierto, así como del ordenamiento comunitario, sino también, en nuestra opinión, de una infracción tanto del derecho al juez predeterminado por la norma como del derecho a un proceso con todas las garantías, así se infringe el derecho a la tutela judicial efectiva.

Es terrible que la actuación del TS sin remitir la oportuna cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la UE y realizar una aplicación incorrecta del Derecho comunitario haya conllevado la máxima sanción prevista en nuestro ordenamiento para una disposición de carácter general, con los problemas de seguridad jurídica y de confianza en el Derecho que ello implica para los destinatarios de la misma, y nos encontremos ante una interpretación del Derecho europeo que no es acorde con la que realizan las instituciones comunitarias (Asunto C-88/03: República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas).

La más mínima duda sobre la existencia de ayuda debiera haber llevado al Tribunal Supremo, de acuerdo con su propia doctrina, sentada, entre otras, en la sentencia de 10 de julio de 1999 o la más reciente de 19 de abril de 2004 del Tribunal Constitucional, a plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, como por otra parte, obliga lo dispuesto en el artículo 234.3 del Tratado UE para el caso de que la decisión del órgano judicial nacional bajo cuya jurisdicción se plantee una cuestión de interpretación del derecho comunitario no sea susceptible de recurso ordinario. La ausencia de dudas interpretativas del concepto comunitario de ayuda hubiera exigido una motivación suficiente cuya inexistencia es patente en la argumentación desarrollada.

4. La STS afirma que las medidas se anulan porque no han sido comunicadas a la Comisión, esto es, por motivos procedimentales; si se hubieran notificado ¿cuáles de ellas serían consideradas ayudas de estado incompatibles con el derecho comunitario y cuáles de ellas podrían ser declaradas compatibles?

Sin embargo, debe tenerse presente que tanto las partes recurrentes como el TSJ parece que han omitido en la instancia todo tipo de prueba -o juicio sobre la ausencia de la misma- referida a los efectos económicos e impositivos de las medidas fiscales cuestionadas, a pesar de que según la jurisprudencia comunitaria el carácter de ayuda de Estado de cualquier medida fiscal exige acreditar sus efectos económicos en relación con los intercambios comerciales y la competencia

A pesar de que la sentencia no cuestiona la adecuación de las disposiciones forales a la Constitución Española, el Estatuto de autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco, sí que

cuestiona y declara su invalidez por razón de no haberse ajustado desde el punto de vista del procedimiento seguido a la normativa de Derecho europeo sobre ayudas de Estado que, según la sentencia, se habrían incorporado, como ayudas de naturaleza fiscal, en las disposiciones examinadas.

La STS entiende que es suficiente un juicio indiciario acerca del carácter de ayudas de Estado de determinados artículos contenidos en las normas forales impugnadas. También que como consecuencia del resultado arrojado por dicho juicio indiciario se habría incumplido un requisito procedimental de carácter formal (la notificación de las ayudas a las autoridades europeas a realizar por el Estado miembro) determinante de la nulidad por razones formales de los preceptos en relación con los cuales puede apreciarse, indiciariamente, dicho carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

La principal cuestión jurídica planteada por esta argumentación es que convierte la notificación de la ayuda en un trámite procedimental propio del derecho interno o nacional y determinante de la nulidad de las disposiciones por incumplimiento de determinados requisitos formales.

Dicho trámite de notificación, sin embargo, es un trámite que se refiere a la aplicación del derecho europeo y que no parece pueda configurarse como un trámite procedimental que afecte a la validez -formal- de normas de derecho nacional aprobadas, siguiendo los procedimientos establecidos, por cada uno de los órganos con capacidad normativa para ello.

Como consecuencia de lo anterior, la STS declara que el ejercicio de competencias normativas -o legislativas- por las Juntas Generales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya está sujeto, además de a los requisitos formales y sustanciales contenidos en la Constitución, el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto y demás normativa aplicable, a un requisito adicional de carácter procedimental determinante de la invalidez por razones formales de las disposiciones autonómicas o estatales que se dicten prescindiendo del mismo.

En nuestra opinión, sin embargo, la notificación en su caso impuesta a España como Estado miembro por el artículo 93 del Tratado no puede configurarse como un trámite procedimental que afecte a los procedimientos normativos de nuestro derecho nacional y, por el contrario, constituye un trámite que tiene por exclusivo objeto posibilitar la comprobación de la compatibilidad con el Tratado de determinadas medidas.

Sin embargo, dicho procedimiento de notificación no afecta a la validez formal de la disposición aprobada con arreglo al derecho nacional.

El Derecho europeo no entra a considerar o cuestionar la validez a efectos internos de cualquier norma adoptada con vulneración a lo establecido en el artículo 93 del Tratado, sino sólo la de los efectos derivados de su adopción en el ámbito del derecho europeo por la incidencia que dichas disposiciones pudieran producir en relación con los agentes comunitarios indebidamente perjudicados por las mismas.

El recurso se estima -primer motivo de casación- por la vulneración del artículo 62.1e) de la Ley 30/1992 ( RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) que establece la nulidad de pleno derecho de los Actos de las Administraciones Públicas «dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados».

Con independencia de que el artículo se refiere a actos de las Administraciones Públicas y no a normas jurídicas o disposiciones dictadas por órganos con competencia normativa, debe reiterarse que el procedimiento del artículo 93 del Tratado en modo alguno puede configurarse como un procedimiento que deba seguirse necesariamente para la validez con arreglo al derecho nacional de las disposiciones normativas adoptadas por los órganos con competencia constitucional y legal para ello.

El motivo de casación, por tanto, parece que sólo podría haber sido la infracción, no invocada, del artículo 62.2 de la Ley 30/1992, el cual declara que serán «nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».

Sin embargo, dicho precepto ni fue invocado como infringido por la entidad cuyo recurso de casación se estima, ni, como es lógico, es invocado como infringido por la STS, dado que la Sala debe resolver «dentro de los términos en que apareciera planteado el debate» [artículo 95.2.d) de la LJCA].

Adicionalmente a la consideración por la STS de la notificación establecida en el Derecho comunitario como requisito de validez en sentido formal de la disposición normativa objeto del recurso, hay que señalar que dicho requisito formal se exige sobre la base de un juicio indiciario y no directo que concluye que determinadas normas objeto

de recurso sólo pueden ser, indiciariamente, ayudas de Estado vedadas por el artículo 93 del Tratado.

El juicio indiciario del Tribunal Supremo se basa, a su vez y como se ha indicado, en el examen comparativo entre las disposiciones normativas cuya nulidad se pretende y las «equivalentes» o «inexistentes» en la legislación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el territorio común.

En función de la mayor o menor disparidad y entidad cuantitativa entre las disposiciones contenidas en las normas forales y las contenidas en la ley del Impuesto sobre Sociedades aplicables en el territorio común, la sentencia del Tribunal Supremo declara, indiciariamente, el carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal de las primeras y, en consecuencia, la obligación de notificación previa de acuerdo con el Tratado y la invalidez, formal y material, de las normas que las aprobaron prescindiendo de dicha notificación.

En relación con dicho juicio indiciario, habría que añadir, a lo ya indicado, lo siguiente:

Que el procedimiento de Derecho comunitario sobre ayudas de Estado no es nunca un procedimiento en el que sea suficiente acreditar el carácter de ayuda de Estado de determinada medida de naturaleza fiscal de forma indiciaria, sino que el mismo requiere su prueba cumplida y referida a los efectos derivados de las medidas fiscales supuestamente constitutivas de ayudas de Estado.

No podía ser de otra manera con carácter general, y en el ámbito tributario en especial, cuando el Tratado, como la propia sentencia reconoce, no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa en los Estados miembros.

No obstante, la sentencia indica que las disposiciones tributarias nacionales deben respetar «la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias» y añade que «los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento».

Aunque la sentencia no lo mencione, resulta evidente que dichas limitaciones, para que resulte aplicable el artículo 93 del Tratado, deben producirse en el ámbito territorial de la UE y no exclusivamente en el ámbito territorial de un Estado miembro, puesto que cualquier efecto que limite su incidencia a dicho ámbito interno no puede dar

lugar a la aplicación de medida de derecho comunitario alguna, sin perjuicio de que pueda dar lugar a la aplicación de las normas de derecho nacional que resulten aplicables.

Sin embargo, el razonamiento indiciario de la sentencia al comparar la ley aplicable en el territorio común y la ley aplicable en los distintos territorios forales parece estar asumiendo que la ayuda debería apreciarse también en el supuesto de que afectara exclusivamente a empresas vascas y riojanas sin elemento de conexión alguno con el ordenamiento comunitario.

Por tanto, la particularidad del razonamiento que da lugar a la estimación de la casación sería que la prohibición de ayudas de Estado de naturaleza fiscal contenida en el Tratado es aplicable también, como tal derecho comunitario, a normativa interna tributaria aplicable exclusivamente en relación con sujetos pasivos residentes en el territorio español y sin conexión alguna con el ordenamiento comunitario por razón de intercambios comerciales (entregas intracomunitarias, exportaciones, etc).

En nuestra opinión, este juicio carecería de cualquier apoyo en el Derecho comunitario y también en el Derecho nacional, puesto que la comparación de dos regímenes legales aplicables a los nacionales y residentes de un único Estado miembro debe siempre hacerse desde el canon de constitucionalidad y legalidad de las disposiciones de derecho nacional aplicables a las partes en conflicto, salvo que dichas disposiciones nacionales aplicables no hayan incorporado debidamente determinadas medidas armonizadoras de derecho comunitario aplicables por razón de la materia.

Éste no es el caso, como ya se ha indicado, puesto que no existen normas tributarias de derecho comunitario en relación con la imposición directa que afecten a las disposiciones nacionales recurridas, y las contenidas en las directivas comunitarias de armonización ni han sido invocadas por la recurrente ni afectan a las cuestiones debatidas por el recurso.

Como consecuencia de lo anterior, realmente la sentencia está simplemente realizando un juicio comparativo de carácter general entre dos normativas aplicables exclusivamente en el ámbito del Derecho nacional. Y ofrece, sin embargo, como argumento para declarar la invalidez de una de ellas el incumplimiento de requisitos formales -cuya exigibilidad se basa en un juicio de carácter indiciario- que corresponden al derecho comunitario y no al derecho nacional, que es el que exclusivamente proyectaría sus efectos en las relaciones jurídicas objeto del recurso.

En definitiva, ni habría infracción procedimental en las disposiciones adoptadas ni podría haber, al menos sobre una base puramente indiciaria, infracción sustantiva del artículo 93 del Tratado que prohíbe las ayudas de Estado de naturaleza fiscal. Sin existencia de elementos probados de conexión con el ordenamiento comunitario, bien por la concurrencia económica con entidades residentes en otros Estados miembros bien por afectar las medidas de forma discriminatoria a las empresas vascas y riojanas en relación con intercambios comerciales de dichas empresas con efectos fuera de España (entregas intracomunitarias, exportaciones, etc.) no es posible invocar el carácter de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Por tanto, en nuestra opinión, no sería posible apreciar infracción alguna de un precepto de Derecho nacional, puesto que ninguno se declara infringido por la STS, ni tampoco de un precepto de Derecho comunitario (el artículo 93 del Tratado), dado que dicho artículo no resulta de aplicación en relación con relaciones jurídicas puramente nacionales y con disposiciones de Derecho nacional sujetas exclusivamente al cumplimiento de los requisitos propios del bloque de la constitucionalidad y de la legalidad de los órganos con competencias normativas que las dictaron. A falta de prueba en contrario por quien demanda la incompatibilidad de la medida fiscal con el Tratado, no es posible presumir indiciariamente -o al menos no es posible con el juicio indiciario realizado por la STS- que las medidas internas de naturaleza fiscal afectan al ámbito de relaciones jurídicas y económicas regulado por el artículo 93 del Tratado.

Aunque quizás pueda parecer que nuestro razonamiento es fundamentalmente formal, su naturaleza formal no afecta a su validez ni, en definitiva, a la conclusión de que la STS debería haberse limitado a examinar la validez de las disposiciones recurridas con arreglo al derecho nacional y, en su caso, a establecer las razones por las cuales debía entenderse que vulneraban nuestro Derecho nacional.

En nuestra opinión, el «parámetro europeo» no debe ni puede utilizarse a efectos de enjuiciar la validez de las disposiciones nacionales y, además, supuesto que lo fuese, dicho «parámetro» nunca excluiría, desde el punto de vista de las normas de Derecho nacional aplicables, la necesidad, con independencia de su dificultad, de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas, para concluir sobre la vulneración derivada de la misma con arreglo al Derecho nacional.

La falta de equivalencia financiera globalmente considerada no puede apreciarse de manera indiciaria y, lo que es tan importante o más, el régimen de ayudas de Estado a nivel comunitario no puede aplicarse en relación con los efectos de determinadas

medidas en los nacionales de un único Estado miembro sino que requiere bien la presencia de nacionales de otros estados miembros en situación de desventaja no justificada, o bien la presencia de nacionales de un único Estado miembro en situación de desventaja efectiva que afecte a sus intercambios comerciales con el ámbito comunitario o extra-comunitario. En todo caso, y adicionalmente, exige siempre la acreditación efectiva de la incidencia de dichas disparidades en el funcionamiento del mercado comunitario con arreglo a los principios de libertad y unidad propios del mismo.

Que existía una tributación sustancialmente distinta y selectiva en términos económicos, y que la misma representaba una desventaja comparativa real en los intercambios comunitarios y no comunitarios de las empresas residentes en ambas comunidades autónomas es lo que la demandante debería haber acreditado y la STS apreciado. Ni en la sentencia de instancia ni en la STS se hace referencia a dicha acreditación. La STS presume indiciariamente la misma.

Se nos antoja excesiva la sanción (nulidad) basada en un defecto formal (la ausencia de notificación) para tan pobre y equivocado bagaje argumental, más aún cuando el propio Tribunal asume no tener clara la existencia o no de ayuda al concluir la concurrencia con dicho carácter indiciario de los elementos que permiten asegurar tal naturaleza, de tal manera que afirma la inexistencia de los mismos en medidas que ya han sido declaradas ayudas de estado incompatibles mediante sentencia firme del Tribunal de Justicia, como es el caso de la deducción para las actividades de exportación.

Como punto final de esta reflexión, podemos decir que las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed van a contribuir, sobre todo, cuando se conviertan en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de la correspondiente sentencia, a clarificar el marco en el que las instituciones de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra puedan ejercitar sus competencias para regular de una forma autónoma su régimen tributario.

A día de hoy, después de que La Rioja y Castilla y León hayan puesto en duda la capacidad normativa fiscal de las tres Diputaciones forales del País Vasco, estas se muestran dispuestas a elevar el conflicto judicial al Tribunal de Luxemburgo para que sea esta instancia la que decida sobre la legalidad del Impuesto vasco sobre Sociedades.

El Gobierno Vasco, en palabras de la vicelehendakari, Idoia Zenarruzabeitia, ha avalado esta vía que supone un "riesgo" pero también es "una puerta a la esperanza para conseguir la gran paz fiscal y tributaria". En palabras de Zenarruzabeitia "España no quiere que se publicite en la UE que hay tres sistemas tributarios conviviendo en el Estado".

En este mismo sentido, la vicelehendakari lamenta que los acuerdos alcanzados entre las instituciones vascas y el Gobierno español en torno al Concierto Económico y a la "paz fiscal" no sean cumplidos por las comunidades autónomas que presentan recursos contra la normativa fiscal foral, en alusión a la Rioja y Castilla y León.

## **BIBLIOGRAFIA**

- Isaac Merino Jara: "Las ayudas de Estado y el Concierto Economico. Comentario a las SSTs de 3 y 17 de noviembre y de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2004,7481), (RJ 2004,7481), (RJ 2005,130)" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°1/2005 BIB 2005\566.
- Isaac Merino Jara: "Los tipos de gravamen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelood presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/ Portugal/Comision" Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n°18/2005 BIB 2005\2575.
- Juan Ramon Fernandez Torres: "Ayudas de Estado y libre competencia, unas relaciones cada vez mas estrechas en el escenario europeo", Boletin Aranzadi Administrativo n° 7/2002 BIB 2002/733.
- Guillermo G. Ruiz Zapatero: "Las «ayudas de Estado» de naturaleza fiscal en la STS de 9-12-2004", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 21/2004 BIB 2005684.
- Ramon Falcon y Tella: "En torno a la STS 9 diciembre 2004 (RJ 2005,130) relativo a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaracion de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", Quincena Fiscal Aranzadi n° 2/2005 BIB 2005/513.
- Inaki Alonso Arce: "El Concierto Economico y el Derecho Comunitario: entre la STS de 9-12-2004 y las conclusiones del Abogado General Sr. Geelhoed de 12-10-2005", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 13/2005.
- Javier Perez Arraiz: "Tributos forales: la capacidad normativa de los Territorios Hispanicos tras la STS de 9 diciembre 2004", Tributos Locales, n° 48/2005.

## Le prospettive finanziarie dell'U.E. dopo la bocciatura del trattato costituzionale<sup>1</sup>

di Enrico Bonelli<sup>2</sup>

Sommario: 1. La bocciatura del Trattato costituzionale fra euroscetticismo, tensioni internazionali e fattori interni di crisi. - 2. L'accordo sul bilancio dell'U.e. nel periodo 2007-2013 e la coperta troppo corta del *budget* concordato. - 3. Il consolidamento dell'*acquis communautaire* finanziario e l'utilità della sua costituzionalizzazione. - 4. I limiti del Trattato costituzionale: non solo efficienza ma anche trasparenza e partecipazione per il rilancio del processo d'integrazione. - 5. Qualche conclusione.

*1. La bocciatura del Trattato costituzionale fra euroscetticismo, tensioni internazionali e fattori interni di crisi.*

Dopo la bocciatura del Trattato costituzionale conseguente ai referendum tenutisi in due Paesi "fondatori" dell'U.e (Francia e Olanda) – cui è seguita la decisione del governo inglese di congelare il proprio referendum – sembra montare in ambito comunitario un senso di crescente *impasse*.

Le ragioni di questo diffuso euroscetticismo sono molteplici e complesse: esse vanno ricercate sicuramente in concause tra loro sinergiche, non riferibili soltanto al contenuto del Trattato, ma dipendenti anche (e soprattutto) da dinamiche di politica interna, da uno stato di insoddisfazione e di incertezza per la situazione economica ed occupazionale e da timori crescenti per la sicurezza dei cittadini, in stretta connessione con i problemi scaturenti dai flussi migratori, che investono gli Stati economicamente più sviluppati.

Aggiungasi che lo scenario internazionale già da qualche tempo è caratterizzato da un lato dalle tensioni originate da un'improbabile guerra al terrorismo, dall'altro, dalle rivendicazioni del fondamentalismo islamico nei confronti di tutti i

---

<sup>1</sup> Il presente lavoro costituisce la rielaborazione della relazione svolta al Convegno organizzato dal Dipartimento di Diritto costituzionale italiano e comparato dell'Università Federico II di Napoli, tenutosi a Ventotene il 14-15-16 luglio 2006 sul tema "Il futuro dell'Unione europea fra allargamento e politiche euromediterranee: istituzioni, cultura, politiche, economia".

<sup>2</sup> Associato di Istituzioni di Diritto pubblico, Università Federico II, Napoli

Governi occidentali. È di questi giorni l'aggravamento della crisi israelo-libanese, con drammatiche ripercussioni su tutto il teatro medio-orientale; ed è proprio questo tipo di crisi (purtroppo sempre più ricorrenti) a far risaltare il c.d. "*deficit internazionale*" dell'U.e., ossia l'assenza di un'iniziativa politica europea forte ed autonoma, che abbia una propria riconoscibilità in campo internazionale, diversificandosi da quella delle tradizionali superpotenze<sup>3</sup>. Il nanismo internazionale dell'Europa assume connotazioni ancora più allarmanti se si tiene conto del contesto geografico in cui si sta sviluppando con un'incredibile *escalation* uno scontro, che rischia di divenire una vera e propria guerra di religione (tra *Islam* e Occidente), mentre un'autonoma proposta politica (comunitaria) potrebbe costituire lo strumento più appropriato per mediare situazioni di conflitto e tentare di appianare, con maggiori possibilità di successo, contrasti di natura culturale, religiosa, economica ed etnica.

Ma, tornando al nostro tema, sarebbe pericolosamente miope e riduttiva un'analisi che limitasse le ragioni della bocciatura del Trattato a cause contingenti, dimenticando quanto su di esse abbiano influito le opzioni politiche compiute a livello comunitario in questi ultimi anni<sup>4</sup>.

In effetti, per decifrare correttamente il "*no*" francese e olandese, non si può ignorare come esso sia diretto a sanzionare essenzialmente l'attuale deriva dell'Europa: il "*no*" comprende un voto non soltanto *contro* l'Europa, con una forte componente nazionalista, a forti tinte xenofobe (come confermato, poi, dalla rivolta dei cittadini delle cosiddette *banlieues*), ma anche *a favore* dell'Europa (almeno nelle intenzioni), nel senso che esso non vuole distruggere l'Unione, ma orientarne diversamente il governo: il voto negativo si traduce, in definitiva, in un rifiuto dell'Europa attuale, troppo liberale, troppo tecnocratica, inefficace e, per giunta, senza frontiere precise<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Il tema può essere approfondito consultando G. CARACCILO DI BRIENZA, *Diritti umani e Islam – fra universalismo ed etnocentrismo* ed ivi in specie la *Premessa* di C. AMIRANTE, Torino, 2006, 9-14.

<sup>4</sup> Per un'attenta ricostruzione delle cause prossime e remote dell'attuale crisi economica, politica ed istituzionale, attraversata dall'Unione europea, v. C. AMIRANTE, *Il futuro dell'Unione europea dopo i referendum: tra economia, espertocrazia e democrazia*, in AA.VV., *Il Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa. Le Costituzioni nazionali e i diritti fondamentali*, a cura di S. Gambino, Milano, 2006, in corso di pubblicazione e consultato nel *paper, passim*.

<sup>5</sup> Di grande spessore appare l'analisi del voto francese compiuta da G. LE GALL, *Le 29 mai entre mythe et réalités*, in *Revue politique et parlementaire*, n. 3, 2005, 1-23. V. anche F. MIQUET-MARTY, *Un vote d'exaspération social et national*, *ibidem*, 51 ss.; G. BÉLORGEY, *La question économique dans le débat référendaire*, *ibidem*, 96 ss.; A. CHAUPRADE, *Les frontières de l'Europe: pour un retour au réalisme géopolitique*, *ibidem*, 116 ss.; R. DEHOUSSE, *Les fausses conséquences du référendum*, *ibidem*, 132 ss.; C. ZORGBIBE, *Quel avenir pour l'Union européenne?*, *ibidem*, 138 ss.

Ed allora, il processo di ripensamento innescato dalla bocciatura del Trattato può divenire un'occasione utile per riconsiderare il futuro dell'Unione (e delle sue istituzioni) in una prospettiva in qualche modo diversa che, senza dimenticare la *realpolitik*, possa condurre al superamento dell'attuale congiuntura e alla correzione degli errori politico-istituzionali commessi nell'ultimo decennio (un allargamento affrettato, una moneta unica che ha implementato l'inflazione e la stagnazione economica, una Costituzione non deliberata da un'assemblea costituente, una forte carenza di progettualità economico-sociale e di politiche comuni per l'occupazione).

Indubbiamente, l'accantonamento (provvisorio) di un atto che probabilmente ha solo il *nomen*, ma non la natura giuridica di "Costituzione"<sup>6</sup>, ha contribuito ad aggravare una crisi assai profonda e confermata da altri preoccupanti sintomi, quali il contrastato ed insoddisfacente sbocco del negoziato sulle prospettive finanziarie 2007-2013, l'indebolimento dei vincoli del Patto di stabilità, l'inefficacia della strategia di Lisbona, il mancato superamento del *deficit* sia democratico che sociale (su cui si tornerà nell'ultimo paragrafo), in stretta connessione con la carenza di misure appropriate per rafforzare crescita e competitività nell'area dell'Unione.

L'Europa, quindi, si trova ad affrontare una congiuntura che, come confermato dagli analisti, dai sondaggi d'opinione e dai Governi, vede crescere la disaffezione delle opinioni pubbliche nazionali nei confronti dell'ideale europeo e delle istituzioni comunitarie, considerate sempre più come una "burocrazia" lontana dai cittadini e incapace di interpretarne i bisogni ed aspirazioni.

Fortunatamente, non appare del tutto sopita nei popoli la coscienza che i risultati conseguiti in virtù del processo di integrazione europea costituiscano un punto fermo, tale da ingenerare la convinzione che i vantaggi dell'appartenenza ad una simile organizzazione sovranazionale superino di gran lunga i costi, come confermato dal recente sondaggio di "Eurobarometro", secondo cui la grande maggioranza dei francesi (88%) e degli olandesi (83%) considera positivamente l'appartenenza all'Unione.

E' proprio partendo da questa base che Governi e forze politiche dovranno ritrovare la spinta necessaria per rimettere in moto il processo di integrazione, per

---

<sup>6</sup> Per un primo inquadramento della tematica del processo di costituzionalizzazione, sia in ambito nazionale che sovranazionale, alla luce anche degli effetti "profondamente destabilizzanti" prodotti dalla globalizzazione, può consultarsi l'interessante saggio di P.P. PORTINARO, *Inflazione del diritto e crisi di effettività*, in AA.VV., *Dimensioni dell'effettività (Tra teoria generale e politica del diritto)*, a cura di A. Catania, Milano, 2005, in specie, 341 ss., ed ivi ampi riferimenti alla dottrina tedesca. V. anche A. TIZZANO, *Prime note sul progetto di Costituzione europea*, in AA.VV., *Una Costituzione per l'Europa* (a cura dello stesso A.), Milano, 2004, 11 ss.; G.L. TOSATO, *Trattato costituzionale per l'Europa: Trattato o Costituzione?*, in *Queste istituzioni*, 2003, 31 ss. Sul punto v. *amplius infra* al par. 5 nel testo e nelle note.

favorire l'efficace funzionamento delle istituzioni e per recuperare, in definitiva, il rapporto fiduciario con le opinioni pubbliche nazionali, ricreando le condizioni per l'entrata in vigore del Trattato-Costituzione, che può effettivamente divenire, in tal modo, nucleo di aggregazione di valori condivisi e connotati da sufficiente effettività, su cui rifondare le basi dell'Unione<sup>7</sup>.

Ed allora, il primo passaggio obbligato rimane quello di trovare una soluzione alla bocciatura riportata dal Trattato nei due *referendum* di Francia e Olanda, cercando di rimuoverne, per quanto possibile, le cause.

In tale ottica, la sospensione della procedura di ratifica fino alla metà del 2007 (su cui hanno convenuto tutti gli Stati membri), appare quanto mai utile per cercare di superare l'attuale congiuntura e consentire un adeguato dibattito sulle tematiche comunitarie più scottanti. Non può tuttavia immaginarsi che il processo di attuazione del Trattato resti bloccato in eterno: una volta esaurita la sospensione, perverranno le ulteriori ratifiche e gli Stati, che avranno manifestato la loro contrarietà attraverso *referendum*, potranno indire nuove consultazioni popolari e sperare che questa volta intervenga l'approvazione (cosa che, allo stato, appare improbabile). Nel caso in cui – come sembra plausibile – il procedimento non si concluda con l'unanimità delle ratifiche, possono presentarsi due possibili alternative:

a) che gli Stati membri ratificanti non superino la soglia dei 4/5 richiesta dalla Dichiarazione n. 30: in tal caso, la Costituzione dovrà essere necessariamente accantonata, salvo ulteriori sviluppi politico-istituzionali;

b) che sia raggiunta la soglia dei 4/5: ed allora, sarà il Consiglio europeo a decidere il da farsi, probabilmente ricorrendo ad una rinegoziazione del Trattato tra tutti gli Stati membri.

In questa ultima ipotesi, non è escluso che si pervenga a concordare l'introduzione di modificazioni e correzioni, specie in riferimento alla politica economica dell'Unione ed alla tutela dei diritti sociali<sup>8</sup>. E' di questi giorni la notizia di una proposta avanzata dalla tedesca Merkel e riportata con ampio risalto dai mass-media, tendente ad

---

<sup>7</sup> Cfr. in tema le considerazioni di A. CARRINO, *Oltre l'Occidente. Critica della Costituzione Europea*, Bari, 2005, *passim*, nonché, per un approccio di più vasta portata teorica, A. DE BENOIST, *Identità e comunità*, Napoli, 2005, *passim*.

<sup>8</sup> In tal senso, cfr. G. STROZZI, *Il Trattato costituzionale. Entrata in vigore e revisione*, Relazione svolta al Convegno "Giornata di studio in ricordo di Alberto Predieri sul Trattato che istituisce una Costituzione per l'Unione Europea", Firenze, 18 febbraio 2005, consultabile al sito [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it), n. 2/2005, 3 ss.

La tematica della crisi dei diritti sociali in ambito comunitario è affrontata anche da C. AMIRANTE, *I diritti sociali nella crisi del "Welfare State"*, in *Costituzionalismo e Costituzione nel nuovo contesto europeo*, a cura dello stesso A., Torino, 2003, 101 ss.

allegare al Trattato un protocollo aggiuntivo per garantire concretamente proprio i diritti sociali.

Rimane aperta anche un'ulteriore (ancorché più remota) possibilità, cioè quella di recuperare, attraverso una revisione e un adeguamento dei Trattati esistenti, quelle parti della Costituzione essenziali e accettate da tutti, che si trasformerebbero così in semplici modifiche di disposizioni vigenti.

Quel che è certo, alcuna revisione e/o rinegoziazione del Trattato sembra realizzabile attraverso una semplice conferenza intergovernativa (secondo la procedura prevista all'art. 48 T.U.E.), perché quest'ultima segnerebbe addirittura un passo indietro rispetto alla Convenzione e comporterebbe l'abbandono di ogni forma di partecipazione democratica al procedimento di formazione di un atto che ha assunto un significato simbolico, oltrechè giuridico<sup>9</sup>.

*2. L'accordo sul bilancio dell'U.e. nel periodo 2007-2013 e la coperta troppo corta del budget concordato.*

Proprio in vista di eventuali modifiche e/o revisioni del Trattato, potrebbe essere utile segnalare, specie nei settori più delicati (quale quello della finanza comunitaria e dei correlativi controlli) quanto di buono sia in esso previsto e quanto, invece, vi sia da correggere, ridefinendo struttura, funzioni e ambiti di competenza delle istituzioni comunitarie, con i relativi profili procedurali.

La materia del bilancio è affrontata dal costituente, nelle sue linee generali, nel titolo VII (*Finanze dell'Unione*) del Trattato, in specie negli artt. I-53 – I-56. Quello che qui preme sottolineare è che proprio in coincidenza con un altro delicato passaggio istituzionale, quale quello della definizione delle prospettive finanziarie per il periodo 2007-2013, è venuto a mancare, proprio a causa della mancata entrata in vigore della Costituzione europea, un quadro normativo organico e contenente una precisa disciplina sostanziale e procedimentale, con particolare riferimento al ruolo del Parlamento europeo nella determinazione del quadro finanziario pluriennale, essendo la relativa decisione riservata a delibera unanime del Consiglio previa approvazione dell'organo rappresentativo che si pronuncia a maggioranza dei membri che lo compongono (cfr. art. I-55, par. 2).

---

<sup>9</sup> Prospettiva, questa, che sembra condivisa da G. STROZZI, *op. ult. cit.*, in specie, 10 e 11. Sul significato "simbolico" che ha assunto il Trattato costituzionale, può rinviarsi a A. TIZZANO, *op. loc. ult. cit.*.

Peraltro, l'esaurimento della programmazione di bilancio di *Agenda 2000* ha comportato la necessità di concordare, comunque, in seno al Consiglio, le nuove prospettive finanziarie dell'Unione per il detto periodo 2007-2013, sulla base della proposta elaborata dalla Commissione<sup>10</sup> volta, tra l'altro, ad implementare le risorse finanziarie comunitarie e ad orientarne l'impiego nella direzione del superamento dell'attuale crisi economico-sociale. Sicuramente condivisibile si dimostra la linea programmatica suggerita da tale istituzione, la quale riconoscendo la mediocrità dei risultati economici conseguiti di recente, propone di perseguire tre obiettivi prioritari:

- favorire lo sviluppo sostenibile, che necessita del completamento del mercato interno e della mobilitazione delle diverse politiche (economica, sociale e ambientale) e che raggruppa gli obiettivi della competitività, coesione, conservazione e gestione delle risorse naturali;
- conferire al concetto di cittadinanza europea il senso proprio del termine, realizzando uno spazio di libertà, di giustizia e di sicurezza, nonché l'accesso ai beni pubblici fondamentali;
- promuovere un ruolo coerente per l'Europa in quanto partner mondiale.

Senonchè, solo nel corso del vertice di Bruxelles dello scorso dicembre 2005, dopo uno stillicidio di rinvii, di discussioni e di prese di posizione dei vari Governi, l'U.e. è giunta ad un accordo sulla programmazione finanziaria comunitaria per il periodo 2007-2013. In concreto, è stata accolta la tesi (sostenuta soprattutto dalla Germania) di portare il livello complessivo delle risorse finanziarie dall'1,03% del p.i.l. (849,3 miliardi, secondo l'ultima proposta britannica prima del vertice) all'1,045% (862,363 miliardi). Si tratta di un *budget* sempre inferiore a quello proposto dalla fallita bozza di compromesso lussemburghese del giugno 2005 (871 miliardi, pari all'1,06% del p.i.l.), ma il distacco si è ridotto decisamente. Soprattutto, il taglio ai fondi destinati ai paesi dell'allargamento è meno forte di quello previsto da Londra: rispetto all'ultima bozza (antecedente al vertice) si ha un incremento complessivo di 5 miliardi per i nuovi Stati membri.

Inoltre, si è raggiunto un compromesso sulla questione dello "*sconto britannico*" e concordato che esso riguardi esclusivamente la politica agricola comune, scorporando tutte le spese legate all'allargamento, anche se lo stesso sconto rimane fermo, passando però attraverso un *phasing out*.

---

<sup>10</sup> In effetti, il lavoro preparatorio della Commissione è sintetizzato nelle comunicazioni del 10 febbraio 2004 "*Costruire il nostro avvenire comune con mezzi finanziari dell'Unione allargata 2007-2013*" (COM (2004) 101 def. e del 14 luglio 2004, "*Prospettive finanziarie 2007-2013*" (COM(2004) 487 def., non pubblicate nella Gazzetta ufficiale. Il documento è consultabile al sito [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

Ovviamente, resta la differenza rispetto alla proposta del Parlamento europeo (chiamato comunque ad esprimersi sulla bozza di accordo), dal momento che l'organo di Strasburgo aveva proposto un *budget* ben più elevato, pari a 974,837 miliardi (1,18% del p.i.l.), sia pure inferiore a quello contenuto nella proposta iniziale della Commissione (994,253 miliardi, l'1,21% del p.i.l.).

Come si vede, il Parlamento continua a rivendicare un ruolo centrale nella determinazione della politica di bilancio (sia annuale che pluriennale), cercando di assicurare *in primis* maggiori risorse per le esigenze dell'Unione, in vista della redistribuzione delle stesse in favore delle regioni economicamente più deboli, secondo un'opzione che appare particolarmente utile per fronteggiare l'attuale crisi occupazionale e che invece non ha ricevuto nell'ultimo accordo di Bruxelles adeguata considerazione, a causa delle resistenze dimostrate dalla maggioranza degli Stati membri.

In tale ottica, appare condivisibile, sul piano normativo, la scelta compiuta dalla Convenzione di operare un sensibile spostamento della *governance* finanziaria – com'era da attendersi – a favore del Parlamento cui, insieme con il Consiglio, è demandato di approvare il documento contabile con "*legge europea*", secondo la procedura dell'art. III-404 del Trattato costituzionale.

Resta irrisolta, evidentemente, la questione della dotazione dell'Unione di risorse adeguate agli obiettivi finanziari che pure, ambiziosamente, sono enunciati nei documenti ufficiali delle istituzioni; ma è fuor di dubbio che opzioni siffatte spettino agli Stati membri, i quali, quanto prima, dovranno responsabilmente affrontare la questione dell'implementazione del *budget* comunitario, che dal momento che quest'ultimo, nella sua attuale misura si dimostra del tutto inadeguato (per non dire risibile), per l'attuazione di reali politiche comunitarie di sviluppo economico e di interventi infrastrutturali. In carenza di tale implementazione, le risorse comunitarie continueranno a rappresentare una coperta troppo corta per coprire sia le spese correnti che quelle in conto capitale ed ogni programmazione resterà nel limbo delle buone intenzioni.

### *3. Il consolidamento dell'acquis communautaire finanziario e l'utilità della sua costituzionalizzazione.*

Alla luce delle considerazioni che precedono, non è un caso che le iniziative della Convenzione per scrivere la Costituzione finanziaria dell'U.e. si dimostrino piuttosto timide e volte più alla conservazione del quadro normativo preesistente che all'introduzione di vere innovazioni.

Sta di fatto che, soprattutto nel campo finanziario ed in quello contiguo dei controlli, il punto di arrivo della Convenzione è rappresentato dalla conferma pressoché totale di principi e procedure già abbondantemente collaudati in ambito comunitario: non è un caso, del resto, che, in coincidenza con l'allargamento dell'Unione e poco prima dell'attivazione della Convenzione europea, si sia verificata una cospicua immissione nell'ordinamento comunitario di norme regolanti la materia finanziaria, a conclusione di un proficuo processo evolutivo delle fonti, sfociato nell'adozione del nuovo regolamento finanziario<sup>11</sup>, il quale, proprio perché ha ridisciplinato l'intera materia, ha finito per costituire per la Convenzione un riferimento imprescindibile<sup>12</sup>.

Sulla base di tale articolato *corpus* normativo, integrativo ed attuativo delle disposizioni finanziarie contenute nei trattati, l'assetto finanziario dell'Unione, già prima dell'adozione del Trattato costituzionale, era venuto adeguandosi alle trasformazioni istituzionali intervenute in vista dell'allargamento ai nuovi Stati membri. Ed è per questo motivo che le disposizioni varate dalla Convenzione in *subjecta materia* non rivestono il carattere della novità ed anzi condividono pienamente l'impostazione già seguita dal legislatore comunitario (ai vari livelli), senza arrecare sostanziali modifiche a procedure, verifiche e modalità gestionali. Non può negarsi, tuttavia, che l'intervento della Convenzione sia utile per mettere in ordine fonti di produzione, relazioni interistituzionali, procedure e verifiche in tema di bilancio e di rendiconto.

Può essere proficuo, a questo punto, tracciare un quadro sinottico che tenga conto della normativa previgente e della disciplina conseguentemente *fatta propria* dalla Convenzione, enucleando i seguenti criteri-guida:

a) il principio di "*sana*", ma al tempo stesso di "*buona*" gestione finanziaria, già vivente nell'ordinamento comunitario, in virtù del disposto dell'art. 274 T.C.E. (ex 205) e di varie norme del ricordato regolamento finanziario (cfr., in particolare, artt. 27 e 48): esso oggi risulta definitivamente costituzionalizzato e utilizzato come criterio-cardine

---

<sup>11</sup> Il detto regolamento è stato approvato dal Consiglio in data 25 giugno 2002, inserito nella G.U. delle Comunità europee L 248 del 16 settembre 2002 col n. 1605/2002, ed è entrato in vigore - per la disposizione finale in esso contenuta all'art. 186 - dal 1° gennaio 2003: tuttavia lo stesso regolamento contiene rinvii agli esercizi 2004, 2005 e persino al 2007, per l'applicazione di molte norme indicate espressamente dalle disposizioni transitorie (cfr. artt. 180 e 181), si da consentire un passaggio progressivo al nuovo sistema e l'adeguamento di procedure e strutture burocratiche comunitarie<sup>11</sup>. Le modalità di esecuzione sono state poi dettate dalla Commissione con proprio regolamento n. 2342/2002 del 23 dicembre 2002, pubblicato nella G.U.C.E. L. 357 del 31 dicembre 2002.

<sup>12</sup> Il tema si può approfondire consultando, se si vuole, E. BONELLI, *La gestione finanziaria comunitaria fra crisi e rilancio del processo di integrazione europeo*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 1, 2006, in corso di pubblicazione.

per garantire l'efficienza del sistema gestionale (cfr. artt. I-31, I-53, III-384, par. 2, III-407)<sup>13</sup>.

b) Il riconoscimento in capo alla Commissione<sup>14</sup> *della responsabilità dell'esecuzione del bilancio*, con la quale "cooperano" (in ossequio al principio di sussidiarietà) gli Stati membri, cui pure compete di assicurare l'utilizzazione degli stanziamenti in conformità del principio di "buona" gestione finanziaria. Tale responsabilità, già riconosciuta in virtù dell'art. 274 (ex art. 205) T.C.E. e dell'art. 48 reg. fin., è stata recepita a livello costituzionale nell'art. III-407, con l'ulteriore specificazione che "la legge europea di cui all'art. III-412 stabilisce gli obblighi in materia di controllo e di revisione contabile degli Stati membri nell'esecuzione del bilancio. Essa fissa le responsabilità e le modalità particolari secondo cui ogni istituzione partecipa all'esecuzione delle proprie spese".

c) Il principio dell'art. 49.1 reg. fin., secondo cui per l'esecuzione degli stanziamenti iscritti in bilancio per qualsiasi azione comunitaria "deve essere preliminarmente adottato un atto di base", intendendosi per tale un atto di diritto idoneo a giustificare una spesa iscritta in bilancio, indipendentemente dalla significatività o meno di azioni comunitarie finanziate dal bilancio dell'Unione<sup>15</sup>: il criterio è ora costituzionalizzato dall'art. I-53, par. 4.

d) I principi in tema di programmazione di bilancio, espressi dall'art. 33 reg. fin., secondo cui l'attendibilità delle previsioni di bilancio viene preventivamente valutata in base alla relazione tra costo ed efficacia, alle misure alternative a quelle considerate e agli indicatori di sorveglianza; in proposito si segnala che l'art. I-53, par. 5, del Trattato costituzionale, prevede ora che per mantenere la disciplina di bilancio "l'Unione, prima di

<sup>13</sup> Sull'interpretazione di tale principio e sulle sue ricadute organizzatorie si può vedere, volendo, E. BONELLI, *Il ruolo della Corte dei conti europea nella prospettiva del Trattato costituzionale*, in *Giur. it.*, 2005, 2443 ss.

<sup>14</sup> Cfr. G. DELLA CANANEA, *I poteri esecutivi della Commissione nuovamente all'esame della Corte di giustizia: il caso del bilancio*, in *Foro amm.*, 1991.

<sup>15</sup> In effetti, già l'art. 49.2 reg. fin. superava i precedenti dubbi sulla "significatività" delle azioni comunitarie che presupponevano un atto di base, elencando espressamente quali fossero le spese eseguibili dalla Commissione senza atto di base. La questione era stata peraltro già oggetto di numerose sentenze della Corte di giustizia C.E.: cfr. sentenze 11 luglio 1985 in cause riunite C.-87/77, C.-130/77, C.-22/83, C.-9/84 e C.-10/84, Salerno e a. c/ Commissione e Consiglio, in *Raccolta*, 1985, 2523; 23 aprile 1986, in causa C.-294/83, Les Verts c/ Parlamento, in *Raccolta*, 1986, 1339; 30 maggio 1989, in causa C.-242/87, Commissione c/ Consiglio, in *Raccolta*, 1989, 1425; 24 ottobre 1989, in causa C.-16/88, Commissione c/ Consiglio, in *Raccolta*, 1989, 3457. La stessa Corte ha avuto modo di precisare che la prova che si tratti di spese non significative, non necessitanti di un atto di base, spetta alla Commissione. In tal senso, cfr. sentenza 12 maggio 1998, in causa C. – 106/96, che si può leggere per esteso in *Foro amm.*, 1999, 1185 ss., con nota di G. GOLETTI, *La Commissione C.E. e il bilancio*. Sul punto, cfr. ID., *Tematiche di bilancio e Corte di giustizia della CE*, in *Riv. Corte conti*, 1991, 368 ss., nonché ID., *Il bilancio dell'unione europea e i conflitti tra il Parlamento europeo e Consiglio*, in *Foro amm.*, 1997, 696 ss. *Adde*, inoltre, come rinvio di carattere generale, V.D. STRASSER, *Les finances de l'Europe*, Paris, 1990, 131.

*adottare atti che possono avere incidenze rilevanti sul bilancio, deve assicurare che le spese derivanti da tali atti possano essere finanziate entro i limiti delle risorse proprie dell'Unione nel rispetto e del quadro finanziario pluriennale di cui all'articolo 1-55'.*

e) La previsione dell'art. 248 T.C.E. e degli artt. 128 e 128.2 reg. fin., che demandano alla Corte dei conti di formulare (nella relazione annuale) valutazioni sui *risultati* della gestione; nel Trattato costituzionale, il valore della relazione annuale della Corte dei conti è confermato dal combinato disposto degli artt. III-384, par. 4 e III-409, par. 1.

f) Il disposto dell'art. 279 (ex art. 209), lett. c) T.C.E., che già aveva istituzionalizzato *"il controllo della responsabilità dei controllori finanziari, ordinatori e contabili"*<sup>16</sup>, la cui attività è più dettagliatamente disciplinata dal regolamento finanziario (cfr. in particolare artt. 59-62 e 85-87). La materia è ora rimessa dall'art. III-412, par. 1, della Costituzione, alla legge europea che deve essere adottata *"previa consultazione della Corte dei conti"* e deve definire sia le regole finanziarie inerenti alla formazione e all'esecuzione del bilancio, sia la disciplina del controllo della responsabilità *"degli agenti finanziari, in particolare, degli ordinatori e dei contabili"*.

Non può non rilevarsi, a questo punto, che il consolidamento dell'*acquis communautaire* finanziario in una sorta di testo unico (costituito dal Trattato) possa fornire uno strumento normativo particolarmente utile per tutti coloro che sono chiamati ad applicare e ad interpretare il diritto comunitario. Di qui l'auspicio che il procedimento di approvazione della Costituzione possa trovare al più presto uno sbocco concreto, secondo quanto detto sopra al par. 1.

*4. I limiti del Trattato costituzionale: non solo efficienza ma anche trasparenza e partecipazione per il rilancio del processo d'integrazione.*

A ben guardare, però, un'esigenza fondamentale, già presente nell'ordinamento comunitario (in virtù della previsione del regolamento finanziario n. 1605/02)<sup>17</sup>, è stata

---

<sup>16</sup> V. P. FIMIANI, *Il sistema di tutela finanziaria delle Comunità nel nuovo art. 209 A*, in AA.VV., *Il Trattato di Amsterdam*, a cura di A. Predieri e A. Tizzano, Milano, 1999, 327 ss. Id., *La tutela penale delle finanze comunitarie. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 1998.

<sup>17</sup> Al requisito della trasparenza della formazione e dell'esecuzione del bilancio, il reg. fin. fa esplicito riferimento al capo 8 del titolo II, negli artt. 29 e 30, mentre nello stesso titolo II sono indicati e definiti gli altri principi e cioè dell'unità e della verità di bilancio (capo 1, artt. 4 e 5), dell'annualità (capo 2, artt. 6-13), del pareggio (capo 3, artt. 14 e 15), dell'unità di conto (capo 4, art. 16), dell'universalità (capo 5, artt. 17-20), della specializzazione (capo 6, artt. 21-26), della sana gestione finanziaria (capo 7, artt. 27 e 28).

Non mancano, nello stesso testo del reg. fin., innovazioni significative (cfr. parte I, titolo III, capo 2), che ineriscono direttamente alla strutturazione del documento contabile, specie laddove si prevede che la sezione del bilancio relativa alla Commissione debba autorizzare la presentazione degli stanziamenti e delle risorse in

del tutto ignorata dalla Convenzione, nonostante l'indirizzo espresso chiaramente nella Dichiarazione n. 23 relativa al futuro dell'Unione (allegata al Trattato di Nizza), che al par. 6 afferma la stretta connessione esistente tra "*legittimità democratica e trasparenza*" dell'Unione e delle sue istituzioni, per favorirne l'avvicinamento ai cittadini degli Stati membri. Si intende qui fare riferimento proprio al carattere della "*trasparenza*" della gestione finanziaria: al riguardo, il testo finale della *Magna Charta* europea si limita a riprendere la dichiarazione nell'art. I-50, con un'affermazione di ampia portata, mentre, per quanto concerne i principi che presiedono alla formazione ed all'esecuzione del bilancio, ha optato per la costituzionalizzazione del solo canone della "*sana*" gestione finanziaria (di cui si è detto), lasciando alla discrezionalità del legislatore "*ordinario*" la previsione degli altri criteri (così come avviene in molti ordinamenti statali)<sup>18</sup> ed impedendo così che il principio della "*trasparente*" (come quello della "*sana*") gestione finanziaria divenisse un valore costituzionale.

Una opzione siffatta non appare condivisibile, non solo per la specificità della realtà costituzionale dell'Unione, ma anche per le caratteristiche della gestione "*cooperativa*" del bilancio comunitario, destinata ora a disperdersi per l'ottanta per cento nei rivoli di 25 amministrazioni nazionali, la cui omogeneizzazione appare quanto mai problematica, in relazione sia all'utilizzazione delle risorse che ai controlli di competenza delle istituzioni interne.

La medesima questione si pone per l'accesso alle informazioni necessarie al controllo delle entrate e delle spese dell'Unione gestite dalla B.E.I., che fin dalla sua nascita<sup>19</sup> ha costituito istituto di grande importanza economico-finanziaria, deputato al finanziamento (mediante risorse proprie ovvero reperite sul mercato dei capitali) di progetti infrastrutturali, tanto da divenire strumento primario per lo sviluppo "*equilibrato e fluido del mercato interno nell'interesse dell'Unione*" (cfr. art. III-394). La Convenzione,

---

base alla destinazione, cioè la formazione del bilancio per attività (*Activity Based Budgeting*), al fine evidente di aumentare la trasparenza della gestione del bilancio in vista dell'obiettivo della "*sana*" gestione, vero e proprio *leit-motiv* del sistema finanziario dell'Unione, che si materializza nei ricordati principi-cardine dell'efficienza, dell'efficacia ed economicità delle azioni e delle politiche comunitarie. Come precisato nel testo, l'unico principio costituzionalizzato tra quelli previsti dal reg. fin. è quello di sana gestione finanziaria.

<sup>18</sup> Tra cui anche il nostro: cfr. l. 5 agosto 1978 n. 468 e succ. mod. Come riferimenti di carattere generale, cfr. A. BENNATI, *Manuale di contabilità di stato*, Napoli, 1990; M.V. LUPÒ AVAGLIANO, *Il bilancio dello Stato*, in AA.VV. *Contabilità di stato e degli enti pubblici*, Torino, 2004, 47 ss.

<sup>19</sup> La B.E.I. trova la propria genesi nel Trattato di Roma (art. 3, lett. j, artt. 129, 130 e 180). Essa già era dotata di un statuto (cfr. all. IV al Trattato) che la configurava come un organismo indipendente con sede in Lussemburgo, istituito allo scopo di finanziare progetti di investimento in infrastrutture, in ambito comunitario, reperendo le proprie risorse direttamente dagli Stati membri ovvero sul mercato dei capitali: cfr. V. GUIZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione europea*, Napoli, 2003, 234-237. Come riferimento classico, cfr. G. MARCHEGIANI, voce *Banca Europea per gli investimenti*, in *Dig. Disc. pubbl.*, vol. II, Torino, 1992, 168-172.

invero, non ha sottovalutato l'importanza dell'istituto, al punto di riconoscere allo stesso, con una disciplina di livello costituzionale, propria personalità giuridica, delineandone competenze e guarentige (cfr. artt. III- 393 e 394). In applicazione di tale norma è stato, poi, approvato e allegato al Trattato costituzionale il Protocollo n. 5 con cui, in sostituzione del precedente (All. IV del T.C.E), si approva il nuovo statuto della B.E.I., modificabile solo con legge europea e destinato ad entrare in vigore col Trattato costituzionale, formandone parte integrante (cfr. art. IV-442). È proprio tale statuto a ridisciplinare in dettaglio organi e funzioni dell'istituto bancario e a fissare l'ammontare del suo capitale in ben 163.653.773.000 € (cifra risultante dal totale delle quote sottoscritte dagli Stati membri); ciononostante, la gestione della Banca non risulta assoggettata ad alcuna forma di controllo esterno, dal momento che l'art. 9, comma 3, del nuovo statuto riserva la verifica della *"sana amministrazione"* (sic!) ad un organo interno, ossia al Consiglio di amministrazione. Senza addentrarsi qui in un campo di indagine non strettamente attinente al presente lavoro, non può non osservarsi che la disciplina complessiva dei controlli sull'operato della B.E.I. offre il fianco a più di una critica: non a caso, si è creato un ampio movimento di opinione che si batte per la riforma dell'istituto, sostenendo che essa si sottrae a controlli non solo politici, ma anche di natura gestionale<sup>20</sup>. Va comunque dato atto agli organi della B.E.I. di avere affrontato, negli ultimi tempi, la questione e di avere tentato di ridurre la distanza che divide l'ente dall'opinione pubblica europea, apprestando ed attuando un *"Progetto di politica di divulgazione"* (giunto al secondo ciclo, conclusosi il 18 novembre 2005), diretto a consentire alle organizzazioni (anche di matrice ambientalista) e alle persone interessate di offrire i loro contributi in ordine alla realizzazione delle infrastrutture finanziate dall'istituzione bancaria<sup>21</sup>. Si tratta di iniziative che, come tutte quelle scaturenti dalla *self-regulation* (e quindi dall'autoreferenzialità), non appaiono come le più idonee a disciplinare compiutamente procedimenti e situazioni giuridiche, con la nascita di diritti e di obblighi per i soggetti coinvolti. Invero, simili fonti sono state giustamente poste in

<sup>20</sup> Secondo, infatti, Magda Stoczkiewicz, leader della campagna condotta da un'associazione ambientalista denominata gli *"Amici della Terra Europei"* per la riforma della Banca europea degli investimenti, essa si comporterebbe *"come un'istituzione indipendente e segreta che non permette all'Ombudsman Europeo o all'Ufficio Europeo Frodi (OLAF) di interferire nelle sue attività e controllare i suoi documenti. I meccanismi di controllo esistenti oggi sono molto deboli e di fatto Commissione e Parlamento non hanno alcuna voce in capitolo. I cittadini europei non possono più tollerare una tale situazione"*. Per ulteriori approfondimenti si può rinviare a *Resoconto della tavola rotonda sulla riforma della Banca europea per gli investimenti*, svoltasi presso il Senato della Repubblica il 10 aprile 2002, organizzato dalla campagna per la riforma della Banca mondiale e da *Friends of the Earth International*, che può leggersi in [www.soslucania.org](http://www.soslucania.org).

<sup>21</sup> E' stato altresì predisposto ed approvato un *"Codice di buona condotta amministrativa del personale della B.E.I. nelle sue relazioni col pubblico"*: per ulteriori approfondimento può rinviarsi alla consultazione del sito [www.bei.eu.int/news](http://www.bei.eu.int/news).

correlazione col concetto di *soft law*, che è per sua natura non vincolante, perché intesa come legge sospesa in una sorta di "limbo", non diretta ai cittadini o alle imprese, ma ai soggetti competenti nell'ambito dei singoli settori ordinamentali<sup>22</sup>. Le ragioni di questa tecnica legislativa (assai sviluppata anche a livello comunitario) sono da ricercarsi nelle esigenze di flessibilità e di continuo adattamento all'evoluzione operativa che la regolamentazione di alcune attività (come quella finanziaria) impone. Proprio un siffatto meccanismo legislativo ha reso possibile il recepimento sia delle cosiddette "*best practices*", varate dagli organismi internazionali attraverso provvedimenti delle autorità amministrative, sia delle regolamentazioni adottate dai Comitati internazionali e poi fatte proprie da direttive dell'Unione europea<sup>23</sup>. Peraltro, non può essere disconosciuto che gli organismi internazionali che producono regole o *standards* operativi hanno quasi sempre competenze limitate a specifici temi o aspetti di determinate attività, in considerazione delle particolari finalità cui sono preposti, mentre la potestà normativa dell'Unione è in grado di regolamentare attraverso fonti primarie (ora in via di costituzionalizzazione), in maniera cogente ed esaustiva, tutte le materie e gli interessi in gioco, nei settori di propria competenza.

Ed allora, tornando al nostro campo d'indagine, per ovviare agli inconvenienti di cui si è detto, sono divenute indilazionabili l'approvazione e l'entrata in vigore di un nuovo statuto della B.E.I., opportunamente modificato, volto effettivamente a garantire la trasparenza e l'accesso alle informazioni, l'adozione di rigorosi *standards* ambientali e una gestione chiaramente orientata verso lo sviluppo sostenibile e sottoposta a controlli esterni. Come pure appare non più rinviabile (indipendentemente dalle sorti del Trattato costituzionale) la sollecita adozione, anche a stralcio, della disciplina "*da concordarsi*" tra Corte dei conti, Banca e Commissione, in modo da permettere all'istituzione di controllo

---

<sup>22</sup> In tema, come rinvii di carattere generale, v. B. PASTORE, *Soft law, gradi di normatività, teoria delle fonti*, in *Lav. e dir.*, 2003, 5 ss.; *ibidem*, *Chi ha paura della soft law?*, a cura di G. G. Balandi e F. Bano; T. PADOA-SCHIOPPA, *Self vs. Public Discipline in the Financial Field*, Londra, London School of Economics, 20 maggio 2002, mimeo; P. GROSSI, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro it.*, V, 2002, 151-164; C. SCARPA, *The Theory of Quality Regulation and Self-Regulation*, in AA.VV., *Organized Interests and Self-Regulation: An Economic Approach*, a cura di G. Fiorentini e B. Bortolotti, 1999, Oxford, Oxford University Press, 237-260. Con specifico riferimento al tema qui trattato, v. il saggio di C. BRESCIA MORRA, *Le fonti del diritto finanziario in Europa e il ruolo della autoregolamentazione*, in AA.VV., *Verso un sistema bancario e finanziario europeo*, in *Quaderni di ricerche dell'Ente per gli studi monetari, bancari e finanziari Luigi Einaudi*, n. 44, 2003, in [www.entelugieinaudi.it](http://www.entelugieinaudi.it). Da ultimo, per un'accurata trattazione del tema della *self-regulation* nell'ordinamento britannico e per le sue relazioni con la *soft law* comunitaria, cfr. G. DE MINICO, *A Hard Look at Self-Regulation in the UK*, in *European Business Law Review*, n. 1, 2006, 185 ss., ed ivi ampi riferimenti bibliografici alla dottrina anglofona.

<sup>23</sup> In tal senso, cfr. C. BRESCIA MORRA, *Le fonti del diritto finanziario*, op. loc. ult. cit. In tema, v. anche F. VELLA, *Gli assetti organizzativi del sistema dei controlli tra mercati globali e ordinamenti nazionali*, in *Banca impr. e soc.*, n. 3, 2001, 351-375; C. GIANNINI, *Promoting Financial Stability*, in *Emerging-Market Countries: The Soft Law Approach and Beyond*, in *Comparative Economic Studies*, 2002, vol. 44, n. 2, 125-167.

(così come previsto dalla disposizione dell'art. III-384, par. 3) quanto meno l'accesso alle informazioni "necessarie al controllo delle entrate e delle spese dell'Unione gestite dalla Banca".

##### 5. Qualche conclusione.

Da ultimo, può essere utile tentare di svolgere qualche considerazione non tanto sulla Costituzione finanziaria *voluta* dalla Convenzione, quanto sulle prospettive che l'entrata in vigore del Trattato potrebbe aprire nel campo della finanza comunitaria.

Invero, l'utilizzazione di clausole generali, specie a livello costituzionale, finisce per costituire la garanzia più sicura e fondante, sia per i consociati che per le istituzioni, cui è demandato il concreto esercizio del potere e che tale potere esercitano secondo le modalità ed entro i limiti di tali clausole.

Ma proprio in relazione ai "valori" che presiedono alla gestione finanziaria dell'U.e. ed alla connessa funzione di controllo, il Trattato, pur realizzando un'utilissima sistemazione del diritto comunitario preesistente, non sembra compiere l'auspicato salto di qualità, dal momento che esso sconta, al di là del *nomen juris*, i limiti derivanti dall'incertezza della sua natura giuridica, su cui la dottrina continua ad interrogarsi, oscillando tra la qualificazione di trattato e quella di una vera e propria Costituzione.

Pur non essendo questa la sede per affrontare una simile, complessa e dibattuta tematica, giova precisare che molti argomenti, tra cui la specialità del procedimento di formazione, di ratifica e di revisione, insieme con la nuova previsione del diritto di recesso (art. I-60), porterebbero a concludere per la materializzazione di una vera e propria Costituzione, ancorché "ottriata"<sup>24</sup>. Secondo altra opinione, invece, a parte ogni aspetto procedimentale e al di là del *nomen juris*, il Trattato costituzionale si limiterebbe alla riorganizzazione e all'abrogazione dei trattati preesistenti, non assurgendo al rango di vera e propria Costituzione formale, fonte di principi e, soprattutto, di diritti per un *demos* in concreto non individuabile<sup>25</sup>. Sta di fatto che, a qualsiasi tesi si acceda, nulla esclude

<sup>24</sup> In tal senso, cfr. A. PIZZORUSSO, *Una Costituzione "ottriata"*, in AA.VV., *La Costituzione europea. Luci e ombre*, a cura di E. Paciotti, Roma, 2003, 39. Egual valore conferisce al Trattato A. MANZELLA, *Agnizione e innovazione: nascita di una Costituzione*, in AA.VV., *La Costituzione europea. Luci e ombre*, a cura di E. Paciotti, Roma, 2003.

<sup>25</sup> In tal senso, v. F. SALMONI, *La sesta Conferenza intergovernativa e la modifica dei trattati del 1957: l'importanza di chiamarsi Costituzione*, in [www.constituzionalismo.it](http://www.constituzionalismo.it). Sul punto, cfr. anche M. FIORAVANTI, *Un ibrido fra "Trattato" e "Costituzione"*, in AA.VV., *La Costituzione europea. Luci e ombre, op. cit.*. Per un'esauriente disamina dei diversi orientamenti dottrinali (anche di segno contrario), cfr. S. GAMBINO, *Diritti fondamentali europei e Trattato costituzionale*, in *Pol. dir.*, 2005, in specie, 17 ss. ed ivi ampi riferimenti bibliografici.

che tutti i trattati, ivi compreso quello istitutivo della Costituzione europea, possano avere natura *sostanziale* di fonte costituzionale, in virtù del carattere autoreferenziale dell'ordinamento comunitario, e ciò soprattutto in tema di principi fondamentali<sup>26</sup>: di qui la necessità di sancire siffatti principi nel modo più puntuale possibile. Senonchè, è proprio a causa del mancato irrigidimento del principio della gestione finanziaria "trasparente" (e non solo "sana"), come valore vincolante per tutte le istituzioni e gli organismi europei (non esclusa la B.E.I.), che può parlarsi di un'occasione mancata per la Convenzione, nella prospettiva di superamento di quel *deficit* non solo democratico<sup>27</sup> ma anche sociale<sup>28</sup>, sulla cui esistenza, in buona sostanza, concordano cittadini dell'Unione, giuristi e politologi e che (come si è visto sopra al par. 1), costituisce la causa prima di disaffezione dei cittadini nei confronti delle istituzioni comunitarie. Di guisa che, oggi più

---

Non va tuttavia trascurato che l'entrata in vigore del Trattato avrebbe consentito di superare ogni questione in ordine alla natura e all'effettività della Carta di Nizza, integralmente riversata nello stesso Trattato: in tema, cfr. A. CELOTTO, G. PISTORIO, *L'efficacia giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Rassegna giurisprudenziale 2001-2004*, in *Giur. It.*, 2005, 427 ss.

<sup>26</sup> Sul punto, oltre agli Autori già indicati alla nota n. 2, adde G. STROZZI, *Il Trattato costituzionale. Entrata in vigore e revisione*. Relazione svolta al Convegno "Giornata di studio in ricordo di Alberto Predieri sul Trattato che istituisce una Costituzione per l'Unione Europea", Firenze, 18 febbraio 2005, consultabile al sito [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it), n. 2/2005, 3 ss.; J.P. JACQUE', *I principi costituzionali fondamentali nel progetto di trattato che istituisce una Costituzione europea*, in AA.VV., *Il progetto di Trattato-Costituzione*, a cura di L.S. Rossi, Milano, 2003, 71 ss.; A. MANZELLA, *La Costituzione europea: una vera Costituzione?*, *ibidem*, 87 ss. Val la pena di ricordare che proprio la Corte di giustizia si era espressa in più di un'occasione a proposito del Trattato CE definendolo "carta costituzionale" (cfr. in tal senso le sentenze 23 marzo 1993, *Weber*, causa C-314/91, in *Raccolta I-1093*; 10 luglio 2003, *BEI*, causa C-15/00, *ibidem*, I-7281).

<sup>27</sup> Sulla tematica della legittimazione democratica dell'Unione e sui nodi lasciati irrisolti dalla Costituzione rispetto alla Dichiarazione di Laeken ("l'Unione deve diventare più democratica, più trasparente e più efficace" e tentare "di avvicinare i cittadini - in primo luogo i giovani - al progetto europeo e alle istituzioni europee"), cfr. da ultimo, le considerazioni di F. PETRANGELI, *La "questione emocratica" nel processo di riforma dell'Unione europea*, in AA.VV., *Europa, Costituzione e movimenti sociali*, a cura di G. Bronzini, H. Friese, A. Negri, P. Wagner, Roma, 2003, 122, in specie, 150-156 ed ivi ampi riferimenti bibliografici. Per una trattazione approfondita ed organica della questione del *deficit* democratico dell'Unione e per un'ampia panoramica della letteratura, da ultimo cfr. D. SANTONASTASO, *La dinamica fenomenologica della democrazia comunitaria. Il deficit democratico delle istituzioni e della normazione dell'U.E.*, Napoli, 2004, in specie 113-129. S. GAMBINO, *Diritti fondamentali europei e Trattato costituzionale*, in *Pol. dir.*, 2005, 17-18, non a caso, parla proprio di "deficit costituzionale".

<sup>28</sup> Il tema del *deficit* sociale, che contraddistinguerebbe le politiche ed i programmi dell'Unione europea è oggi sempre più dibattuto. Indubbio valore è da riconoscersi, ai fini del coordinamento delle politiche europee per l'occupazione nella terza fase dell'UEM, alla *risoluzione* del Consiglio europeo sul Patto per l'occupazione (All. I) che si può leggere in *Riv. dir. europeo*, 2, 1999, 93 ss. Anche l'Agenda 2000 della Commissione ha individuato tre priorità economico-sociali, ossia la riduzione delle disparità regionali, il sostegno alle regioni in via di ristrutturazione e lo sviluppo delle risorse umane, priorità che si riflettono nei tre obiettivi in riferimento ai quali vengono, a loro volta, come è noto, distinte le regioni (rispettivamente regioni in ritardo di sviluppo, regioni in riconversione economica e sociale, regioni con problemi che non rientrano nei precedenti obiettivi) alle quali sono riservati interventi e finanziamenti in materia di formazione, istruzione ed occupazione. Come riferimento di carattere generale sulla tematica, cfr. F. CERUTTI, *Quali e quanti deficit in Europa*, in *Stato e mercato*, n. 1, 2003. Di grande interesse anche il contributo della dottrina francese: cfr. M. DISPERSYN, *L'union européenne et la cohésion économique et sociale*, 1998, 32 ss.; S. LIEBRID, P. PIERSON, *Politiques sociales européennes*, ed. Logiques politique, L'Harmattan, 1998, 56 ss.; B. FAVAREL-DEPAS, *Europe sociale: entre espoir et nécessité*, 2000, 40, 3 ss. Da ultimo adde l'interessante relazione di A. MANSOURI, *Le pouvoir financier de l'Union européenne au service des droits sociaux: mythe ou réalité ?*, al Convegno su "Bilancio e finanziaria tra Unione europea Stato e regioni", svoltosi a San Leucio – Napoli in data 17-18 ottobre 2002, in corso di pubblicazione e consultata nel dattiloscritto.

che mai, il superamento di tutti i tipi di *deficit* (democratico, sociale ed internazionale) si presenta come un'incombenza non più rinviabile. Ma se così è, anche a voler rifuggire da tecnicismi più o meno astratti, non può negarsi che proprio utilizzando appropriati congegni costituzionali si può puntare "sull'efficienza del sistema, sulla sua funzionalità allo scopo (di regolazione, controllo o altro ancora), sulla capacità di risolvere bisogni concreti degli attori sociali"<sup>29</sup>, per implementare la legittimazione democratica dell'Unione e la partecipazione dei cittadini alla sua vita politico-istituzionale.

Ciò tanto più se si considera che l'attuale crisi economica – che appare di lungo periodo, per l'apparizione sullo scenario mondiale di nuovi attori (come Cina ed India) fortemente competitivi – impone di evitare ogni spreco di risorse, di selezionarne l'impiego e di monitorare continuamente gli obiettivi raggiunti secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

Ne segue che, predicando una gestione finanziaria "*trasparente*" (*recte*: "*partecipata*"), la Convenzione avrebbe sicuramente favorito l'acquisizione di elementi utili per l'esercizio di incisivi controlli esterni, non solo neutrali (come quello della Corte dei conti), ma anche politici (come quello del Parlamento), permettendo ad entrambe le istituzioni di funzionare in modo concomitante e sinergico, in una prospettiva di *policy-making* e di superamento della crisi che attanaglia tutti gli organi rappresentativi, quali titolari della funzione di controllo parlamentare<sup>30</sup>. Nella stessa linea, del resto, il costituente europeo si è sforzato di conferire alla sfera giuridica della "*cittadinanza dell'Unione*"<sup>31</sup> una serie di garanzie comprendenti, tra l'altro, il diritto di presentare

<sup>29</sup> Così, F. PETRANGELI, *op. ult. cit.*, 154, il quale, opportunamente, per un'impostazione più marcatamente tecnocratica ed utilitaristica della legittimazione dell'Unione europea, rinvia a A. VON BODGANDY, *L'Unione sopranazionale come forma di potere politico*, in *Teoria Politica*, I, 1994, 135 ss.; ID., *L'europeizzazione dell'ordinamento giuridico come minaccia per il consenso globale*, in AA.VV. *Diritti e Costituzione nell'Unione europea*, a cura di G. Zagrebelsky, Roma-Bari, 272 ss.

<sup>30</sup> Nello stesso senso è stata recentemente sostenuta in dottrina la tesi che si potrebbe far aumentare il peso della funzione di controllo parlamentare ricollocandola "*in un sistema reticolare tra parlamento europeo e parlamenti nazionali, soprattutto mediante la migliore valorizzazione del ruolo delle Commissioni parlamentari e dei parlamenti nell'esercizio del controllo stesso*": così G. RIVISECCHI, *Gli effetti dei processi di globalizzazione e di integrazione europea su costituzionalismo e Costituzione: alcune riflessioni*, in *Diritto e cultura*, nn. 1-2, 2002, 132; ID., *La funzione di controllo parlamentare tra Parlamento europeo e Parlamenti nazionali*, in *Studi sulla Costituzione europea. Percorsi e ipotesi*, a cura di A. Lucarelli e A. Patroni Griffi, Napoli, 2003, 289 ss. ed in specie, 302 ss.;

<sup>31</sup> Sul piano del diritto positivo, si evidenzia che ora è l'art. 1-10 ad occuparsi della "*cittadinanza dell'Unione*", riconoscendo espressamente, accanto al diritto di circolazione e di soggiorno, di elettorato attivo e passivo, anche "*il diritto di presentare petizioni al Parlamento europeo, di ricorrere al mediatore europeo, di rivolgersi alle istituzioni e agli organi consultivi dell'Unione in una delle lingue della Costituzione e di ricevere una risposta nella stessa lingua*" (cfr. par. 2, lett. d). In dottrina, il concetto di "*cittadinanza europea*" viene delineato, sulla base di un'approfondita ricostruzione, da C. AMIRANTE, voce *Cittadinanza (teoria generale)* in *Enc. giur.*, vol. XII Aggiornamento, Roma, 2002, 13 ss. (consultata nell'estratto). In tema cfr. anche C. PINELLI, *Cittadini, responsabilità politica, mercati globali*, in *Riv. dir. cost.*, 1997, 82 ss. Per un approccio al concetto di "*cittadinanza europea*" come strumento di integrazione dal basso, inteso in senso alternativo alle tradizionali

petizioni al Parlamento europeo quale organo rappresentativo e di adire il Mediatore europeo, ancorché a quest'ultimo non sia attribuito un vero e proprio potere di controllo. Come pure, sicuramente condivisibile appare il tentativo di salvaguardare gli interessi dei cittadini dell'Unione nel campo economico, indicando come esplicito "*obiettivo*" delle politiche - sia della Comunità che degli Stati membri - lo sviluppo sostenibile dell'Europa basato su una crescita economica equilibrata, sulla *stabilità* dei prezzi e della finanza pubblica, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, tendente alla piena occupazione e al progresso sociale<sup>32</sup>, ancorché l'effettività di una simile dichiarazione di principio sia destinata a scontrarsi con le oggettive limitazioni derivanti dalla globalizzazione dei mercati<sup>33</sup>. In tale contesto ed in una prospettiva *de jure condendo*, la garanzia della trasparenza della gestione finanziaria, correlata ad adeguati strumenti di controllo democratico, completerebbe un catalogo di valori particolarmente utili per tutelare gli interessi del "*cives europaeus*" e per assicurare a quest'ultimo un minimo di partecipazione alla vita economico-finanziaria dell'Unione.

---

istanze di mediazione e distribuzione del potere, cfr. F. CERRONE, *La cittadinanza europea: integrazione economica e identità*, in AA.VV., *Sovranità rappresentanza democrazia – Rapporti fra ordinamento comunitario e ordinamenti nazionali*, Napoli, 2000, 17 ss.; v. anche C. SALAZAR, *Tutto scorre: riflessioni su cittadinanza, identità e diritti alla luce dell'insegnamento di Eraclito*, in *Pol. dir.*, 2001, 673 ss. Da ultimo, per una esaustiva ricostruzione della disciplina del Trattato in *subiecta materia* e per la sua interpretazione, *adde*, A. CELOTTO, *La cittadinanza europea*, Relazione al Convegno svoltosi a Firenze in data 18 febbraio 2005, "*Giornata di studio in ricordo di Alberto Predieri. Sul trattato che istituisce una costituzione per l'Unione Europea*", in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it), n. 2/2005.

<sup>32</sup> V. in tale senso l'art. 1-3, par. 3, del Trattato costituzionale; la materia è ulteriormente ripresa e specificata nell'art. III-177, ricompreso nella parte III, titolo III (*Politiche e azioni interne*), capo II (*Politica economica e monetaria*: artt. 177-202). La norma, nel predicare criteri di finanza pubblica omogenei ed uniformi per tutti gli Stati membri, all'ultimo comma, enuncia espressamente i seguenti "*principi direttivi: prezzi stabili, finanze pubbliche e condizioni monetarie sane, bilancia dei pagamenti sostenibile*". Sul valore della stabilità del sistema di finanza pubblica, cfr. G. DELLA CANANEA, *Unione europea e finanza pubblica*, in *Riv. Corte conti*, n. 1, 2002, 304, ed *ivi* ampi riferimenti bibliografici. Un corretto inquadramento del valore della "*stabilità finanziaria*" non può non tener conto dei processi di mondializzazione che la influenzano; da ultimo, nell'ampissimo panorama dottrinario, si segnalano i contributi della dottrina francofona: cfr. S. DE BRUNHOFF, *L'instabilité monétaire internationale*, in AA.VV., *La finance mondialisée*, a cura di François Chesnais, Editions La Découverte, Paris, 2004, 51 ss.; v. anche R. BOYER e P.F. SOUYRI, *Mondialisation et Régulations. Europe e Japon face à la singularité américaine*, Editions La Découverte, Paris, 2001, *passim*.

<sup>33</sup> Per un approfondimento del concetto di *multilevel governance* in relazione all'erosione della sovranità, alla frammentazione del processo politico ed alla "*settorializzazione*" del governo dell'economia, può rinviarsi a C.P. GUARINI, *Contributo allo studio della regolazione "indipendente" del mercato – Profili pubblicistici*, Bari, 2003, in specie, 98-106.

Per il ruolo (autonomo) giocato a livello europeo dal "*diritto transnazionale*" dell'economia come fonte di nuovi diritti e garante dell'"*ordine pubblico europeo*", cfr. F. COCOZZA, *Profili di diritto costituzionale applicato all'economia*, vol. I, Torino, 1999, in specie 73 ss. ed *ivi* ulteriori riferimenti bibliografici.

## **Il caso Yahoo all'esame dei giudici francesi e dei giudici statunitensi Internet e il diritto internazionale privato**

di Anna Di Lieto

1. Introduzione. 2. La procedure de référé dinanzi al Tribunale di Grande istanza di Parigi. 3. Il processo contro Yahoo dinanzi alla XVII Camera del Tribunale di grande istanza di Parigi. 4. Il caso Yahoo all'esame dei giudici californiani. 5. La responsabilità dell'internet *provider*. 6. La competenza giurisdizionale. 7. La legge applicabile.

1. Con il rifiuto espresso dalla Corte Suprema degli Stati Uniti il 30 maggio 2006 di esaminare il cosiddetto caso Yahoo relativo alla diffusione in Francia sul server della società californiana Yahoo! Inc. di oggetti nazisti da scambiare o comprare attraverso il servizio di aste on line "Auction" e della lettura offerta dal sito "Geocities" di testi antisemiti quali Mein Kampf e il Protocollo dei Savi di Sion si è forse posto fine ad una controversia giudiziaria che si protrae dal 2000. Dapprima in Francia due associazioni contro il razzismo e l'antisemitismo (la Ligue contre le racisme et l'antisémitisme e l'Union des étudiants juifs de France) hanno convenuto in giudizio la società Yahoo! Inc. e l'omologa Yahoo! France per impedire agli internauti francesi l'accesso a quelle pagine web e successivamente altre due associazioni (l'Association amicale des déportés d'Auschwitz et des camps de Haute Silésie e le Mouvement contre le racisme et pour l'amitié entre les peuples) hanno richiesto che Yahoo! Inc. e Timothy Koogle, presidente pro tempore della società, venissero processati e condannati per apologia di crimini di guerra, crimini contro l'umanità e per crimini o delitti di collaborazione con il nemico. Dal suo canto la società Yahoo! Inc. si è rivolta alle Corti statunitensi al fine di impedire l'esecuzione negli Stati Uniti della condanna decisa dal Tribunale di Grande istanza di Parigi. Il problema che ha particolarmente attirato sia le autorità giudiziarie sia la dottrina nel caso in esame è stato quello della responsabilità del provider. Si è paragonata tale responsabilità a quella del direttore di giornale, si è discusso della necessità di formulare specifiche norme in materia, dell'esistenza e dei limiti dell'obbligo di controllo e di vigilanza da esercitare dal provider. Ma la controversia presenta anche questioni di diritto internazionale privato in relazione alla competenza giurisdizionale e alla legge applicabile per fatto illecito, problemi interessanti e di attualità, che sono rimasti un po' nella penombra, o almeno non hanno ricevuto la stessa attenzione. Sia i giudici francesi

sia i giudici statunitensi hanno affermato di poter giudicare la controversia in base alla "lex fori" senza però chiarire in modo esaustivo il loro punto di vista.

Per poter esaminare tali problematiche è opportuno preliminarmente dare un resoconto, seppure sommario dei fatti, e poi discutere della normativa applicabile al commercio via telematica e al diritto applicabile in caso di controversie.

2. Nell'aprile 2000 la Licra (Ligue contre le racisme et l'antisémitisme) e l'Uejf (Union des étudiants juifs de France), attraverso una procedura speciale, una "procédure de référé"<sup>1</sup>, che si può in qualche modo paragonare alla nostra procedura d'urgenza prevista all'art. 700 c.p.c.<sup>2</sup>, hanno chiesto al Tribunale di Grande Istanza di Parigi: *a)* di imporre alla società americana Yahoo Inc., titolare del dominio yahoo.com, l'eliminazione dal server di tutti i dati relativi a messaggi, immagini e testi riferibili agli oggetti nazisti e delle pagine Web di Geocities.com contenenti i testi antisemiti; *b)* e di condannare la società Yahoo! France affiliata francese di Yahoo! Inc. e titolare dell'omonimo dominio a oscurare le pagine indicizzate coi termini "negazionismo" e "olocausto". Da parte loro le convenute hanno eccepito il difetto di giurisdizione del giudice francese, poiché il danno si è verificato negli Stati Uniti e l'attività è destinata agli internauti americani e si esercita sul suolo americano, la mancanza di legittimazione ad agire delle ricorrenti<sup>3</sup> e l'ineseguibilità dell'eventuale decisione, perché negli Stati Uniti, in base al primo emendamento alla Costituzione<sup>4</sup>, sussiste una libertà assoluta di espressione e perché tecnicamente è impossibile identificare gli internauti visitatori del servizio. Con ordinanza del 22 maggio 2000<sup>5</sup> il giudice Gomez, considerato: 1) che l'esposizione sul web per la vendita di oggetti nazisti non solo è vietata dall'art. R 645-2 del codice penale francese<sup>6</sup> ma costituisce "une offense à la mémoire collective du pays

<sup>1</sup> Si tratta di una procedura orale e semplificata attribuita di regola alla competenza del presidente della giurisdizione adita che delibera come giudice unico e che può ordinare misure provvisorie o il pagamento di un acconto o stabilire delle penali. Sull'argomento cf. SILVESTRI, Il sistema francese dei "référés", in Foro it. 1998, 9 ss.

<sup>2</sup> La procedura de référé però non è strumentale rispetto al processo di cognizione.

<sup>3</sup> L'art. 48-2 della legge sulla stampa del 29 luglio 1881 parla di associazioni che hanno il compito di difendere gli interessi morali e l'onore della resistenza e dei deportati mentre secondo Yahoo! France l'associazione UEJF rappresenterebbe altri interessi.

<sup>4</sup> Il Primo Emendamento dice che "Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the government for a redress of grievances".

<sup>5</sup> Cf. il testo dell'ordinanza in [http://www.legalis.net/breves-article.php?id\\_article=175](http://www.legalis.net/breves-article.php?id_article=175).

<sup>6</sup> L'art. R 645-2 dice che: "Le fait, dans une zone d'interdiction fixée par l'autorité militaire et faisant l'objet d'une signalisation particulière, d'effectuer, sans l'autorisation de cette autorité, des dessins, levés ou des enregistrements d'images, de sons ou de signaux de toute nature est puni de l'amende prévue pour les

profondément meurtri par les atrocités commises par et au nom de l'entreprise criminelle nazie à l'encontre de ses ressortissants et surtout à l'encontre de ses ressortissants de confession juive"; 2) che, in base all'art. 46 c.p.c., trattandosi di fatto illecito è competente la giurisdizione del luogo dove si è verificato il danno, cioè la Francia<sup>7</sup>, ha respinto tutte le eccezioni presentate dalle convenute ed ha ordinato a Yahoo! Inc. di prendere tutte le misure necessarie per dissuadere e rendere impossibile ogni consultazione su yahoo.com del servizio di vendita e di scambio di oggetti nazisti e di ogni altro sito o servizio che costituisca una apologia del nazismo o una contestazione dei crimini nazisti e a Yahoo! France di impedire agli internauti che si collegano a fr.yahoo.com o attraverso il suo server a yahoo.com di ricercare pagine o forum il cui titolo o contenuto costituiscano una violazione della legge francese, fissando per il 24 luglio una ulteriore udienza al fine di verificare l'avvenuta esecuzione dell'ordinanza. Nella successiva ordinanza dell'11 agosto<sup>8</sup> il giudice Gomez, rigettate le eccezioni di incompetenza e di irricevibilità sollevate dalle convenute, ha deciso come misura di consultazione di affidare ad un collegio di specialisti (un francese e due stranieri) l'incarico di redigere una perizia che verificasse se Yahoo! France aveva effettivamente adempiuto le ingiunzioni della precedente ordinanza del 22 maggio, così come aveva affermato, e se e come fosse possibile attuare un filtraggio per vietare agli internauti che si trovavano in Francia di accedere a rubriche giudicate illecite dalle autorità giudiziarie francesi. Nell'ultima ordinanza del 20 novembre 2000, il giudice, dopo aver raccolto il parere dei consulenti, che confermava la possibilità di realizzare un sistema di bloccaggio efficace all'80% per gli utenti francesi a costi non eccessivi, e constatava che Yahoo! France aveva adempiuto alle richieste decise il 22 maggio, ha confermato la sua ordinanza intimando a Yahoo! Inc. di vietare l'accesso per gli internauti situati in Francia alle pagine incriminate entro tre mesi dalla notifica del provvedimento pena l'irrogazione di 100.000 franchi per ogni giorno di ritardo<sup>9</sup>.

---

contraventions de la 5e classe. Les personnes coupables de la contravention prévue au présent article encourent également la peine complémentaire de confiscation de la chose qui a servi ou était destinée à commettre l'infraction ou de la chose qui en est le produit. La récidive de la contravention prévue au présent article est réprimée conformément à l'article 132-11".

<sup>7</sup> L'art. 46 c.p.c dice che: "Le demandeur peut saisir à son choix, outre la juridiction du lieu où demeure le défendeur :... - en matière délictuelle, la juridiction du lieu du fait dommageable ou celle dans le ressort de laquelle le dommage a été subi".

<sup>8</sup> Cf il testo dell'ordinanza in [http://www.legalis.net/breves-article.php3?id\\_article=219](http://www.legalis.net/breves-article.php3?id_article=219).

<sup>9</sup> Cf. il testo dell'ordinanza in [http://www.legalis.net/breves-article.php3?id\\_article=217](http://www.legalis.net/breves-article.php3?id_article=217).

3 Il 9 febbraio 2001 le associazioni Adachs (Amicale de déportés d'Auschwitz et des camper de Haute Silésie) e Mrap (Mouvement contre le racisme et pour l'amitié entre les peuples) hanno citato la società Yahoo! Inc. ed il suo presidente pro tempore Timothy Koogle dinanzi alla XVII Camera del Tribunale di Grande istanza di Parigi in quanto responsabili, la società sul piano civile, il presidente sul piano penale, di apologia di crimini di guerra, contro l'umanità o crimini o delitti di collaborazione con il nemico e di una contravvenzione connessa all'esibizione in pubblico di insegne o emblemi di una organizzazione criminale<sup>10</sup>. Il Tribunale, il 26 febbraio 2002<sup>11</sup>, ha respinto le eccezioni di incompetenza territoriale, in quanto uno degli elementi costitutivi delle infrazioni perseguibili era stato commesso in Francia<sup>12</sup> e l'11 febbraio 2003<sup>13</sup>, in base all'art 43-8 della legge del 30 settembre 1986<sup>14</sup>, ha ritenuto che la società Yahoo! Inc. ed il suo presidente pro tempore non potessero essere considerati responsabili né penalmente né civilmente del contenuto dei messaggi ospitati. Ha inoltre constatato l'estinzione dell'azione pubblica fondata sull'art 645-1 del codice penale per effetto della legge di amnistia del 6 agosto 2002 (relativa alle contravvenzioni di polizia per infrazioni previste all'art. R. 645-1 del codice penale e commesse prima del 17 maggio) e ha considerato che gli elementi costitutivi dell'infrazione non erano riuniti. A questo punto le due associazioni Adachs e Mrap hanno presentato appello perché il Tribunale ha rigettato nel merito l'azione da essi proposta. La Corte d'Appello di Parigi il 17 marzo 2004<sup>15</sup>, dopo aver dichiarato competenti i tribunali francesi e applicabile la legge penale francese, ha confermato la decisione del Tribunale e rigettato l'eccezione d'incompetenza. La Corte ha preso atto della dimensione internazionale di internet e della mancanza di regole di diritto internazionale specifiche e di regole di armonizzazione tra le regole nazionali in tema di competenza dei tribunali e di legislazione applicabile ai reati di stampa commessi mediante o grazie ad internet ed ha affermato che di conseguenza trovano applicazione le norme nazionali. Non ha accolto la tesi della difesa che sosteneva l'applicabilità della

---

<sup>10</sup> Ai convenuti veniva contestata la violazione degli articoli 23, 24 comma 3 e 42 della legge sulla libertà di stampa del 29 luglio 1881, degli articoli 93 comma 6 e 93-3 della legge sempre sulla libertà di stampa del 29 luglio 1982 e dell'articolo R 645-1 del codice penale.

<sup>11</sup> Cf. il testo della sentenza in <http://www.juriscom.net/documents/tgiparis20020226.pdf>.

<sup>12</sup> In base all'art 113-2 comma 2 del codice penale "l'infraction est réputée commise sur le territoire de la République dès lors qu'un de ses faits constitutifs a eu lieu sur ce territoire".

<sup>13</sup> La sentenza è reperibile in [http://www.legalis.net/breves-article.php3?id\\_article=1043](http://www.legalis.net/breves-article.php3?id_article=1043).

<sup>14</sup> L'art 43-8 dice che: "Les personnes physiques ou morales qui assurent, à titre gratuit ou onéreux, le stockage direct et permanent pour mise à disposition du public de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de messages de toute nature accessibles par ces services, ne sont pénalement ou civilement responsables du fait du contenu de ces services que : si, ayant été saisies par une autorité judiciaire, elles n'ont pas agi promptement pour empêcher l'accès à ce contenu".

<sup>15</sup> Cf. <http://www.juriscom.net/jpt/visu.php?ID=593>.

legge dello Stato dove il sito è fisicamente localizzato, dello Stato dove è impiantato il fornitore di ospitalità o quello dello Stato dove la società che lo gestisce ha la nazionalità. A suo avviso, legando la competenza a tali criteri, si favorisce la localizzazione negli Stati la cui legislazione ha regole meno restrittive o rigide. Inoltre la società emittente ha la capacità tecnica di limitare la diffusione dei messaggi tenendo conto della nazionalità degli internauti. L'elemento costitutivo essenziale dell'infrazione, in materia di diritto di stampa, è la pubblicità che può rivestire differenti forme in funzione del vettore di comunicazione. Nel caso di specie la società Yahoo! Inc. ha continuato a diffondere in Francia, anche dopo le decisioni del giudice dei "référé", permettendo agli internauti situati in Francia di visualizzare i servizi e i siti incriminati. E' vero che l'iniziativa, il collegamento è richiesto dall'internauta, ma è altresì vero che la società risponde con l'invio di messaggi pubblicitari in lingua francese il che conferma che l'informazione non è rilasciata sul suo sito ma sulla posta dell'internauta. Per la Corte non rileva che il sito incriminato è situato negli Stati Uniti né che esso trasmette dagli Stati Uniti. Per quanto riguarda il merito, la Corte ha però affermato nella sentenza del 5 aprile 2005 la mancanza di colpa di Google e di Yahoo! Inc. per apologia di crimini contro l'umanità o di crimini di guerra in quanto non possono considerarsi autori delle informazioni incriminate.

4. La società Yahoo!Inc., preoccupata dell'eventuale esecuzione negli Stati Uniti delle ordinanze francesi del 22 maggio e del 20 novembre 2000, che avevano stabilito come sanzione pecuniaria la somma di 100.000 franchi per ogni giorno di ritardo nell'esecuzione del provvedimento, a titolo preventivo, il 21 dicembre 2000, ha depositato un ricorso alla Corte federale di San José in California<sup>16</sup> chiedendo di dichiarare l'inefficacia delle ordinanze del giudice francese<sup>17</sup>. A suo avvio, nel corso del processo in Francia: 1) non le era stato assicurato il pieno esercizio del diritto di difesa; 2) il contenuto delle ordinanze emesse dal giudice francese era contrario alla libertà d'espressione enunciata dal Primo emendamento alla Costituzione statunitense; 3) il Tribunale francese era territorialmente incompetente. La Corte, dopo aver rigettato con ordinanza del 7 giugno 2001 l'eccezione di mancanza di giurisdizione presentata dalle

---

<sup>16</sup> Giudice territorialmente competente avendo la società Yahoo!Inc. la sua sede sociale a Sunnyvale in California.

<sup>17</sup> Cf. il ricorso in <http://pub.bna.com/eclr/21275.htm>.

associazioni Licra e Uejf<sup>18</sup>, il 7 novembre 2001 ha stabilito che nel diritto americano, quanto avviene su un sito che sia ospitato da server americani e gestito da un'azienda statunitense non possa essere oggetto della risoluzione di un tribunale di un altro paese<sup>19</sup>. E ha sostenuto che anche nel caso di Yahoo! Inc. si applica il Primo Emendamento della Costituzione americana. Le due associazioni Licra e Uejf hanno presentato appello ribadendo che la Corte statunitense adita non ha giurisdizione e che il caso non è maturo perché loro non hanno deciso di chiedere l'esecuzione delle ordinanze del giudice francese negli Stati Uniti. Il 23 agosto 2004<sup>20</sup> la Corte d'Appello di San Francisco ha affermato che la Francia è nel suo diritto, in quanto Stato sovrano, di emanare leggi contro la diffusione di contenuti nazisti e razzisti e che le associazioni Licra e Uejf hanno diritto di rivolgersi alla giurisdizione francese contro Yahoo! Inc. al fine di accertare le violazioni delle leggi francesi. Pertanto Yahoo! Inc. deve attendere che le due associazioni richiedano l'esecuzione negli Stati Uniti della pronuncia del giudice francese, prima di reclamare l'applicazione del Primo Emendamento alla Costituzione americana e la precedente sentenza del 7 novembre 2001 è stata annullata. Successivamente il 10 febbraio 2005 la Corte d'appello californiana ha accolto la richiesta di riesame ed il 12 gennaio 2006 si è pronunciata sostenendo che la Corte distrettuale ha giurisdizione sulla Licra e sull'Uejf, poiché le due associazioni francesi avevano sufficienti contatti con la California come risulta da tre azioni intraprese dalle stesse associazioni e dal governo francese. Queste azioni includono: l'invio di una lettera alla sede centrale della società Yahoo! Inc. in California, la notifica del processo alla sede di Yahoo! Inc. in California e le ordinanze del Tribunale di Parigi che ingiungevano a Yahoo! Inc. di agire in California per rimuovere il contenuto<sup>21</sup>. Malgrado la sussistenza della giurisdizione, la Corte ha affermato che il caso non è maturo perché Yahoo! Inc. si è conformata alle ordinanze e non bisogna intraprendere sforzi ulteriori per dare esecuzione alle decisioni<sup>22</sup>. Inoltre la Corte si è rifiutata di valutare se le ordinanze francesi erano contrarie alla libertà di espressione sancita dal Primo emendamento. Il caso in esame non riguarda l'applicazione

<sup>18</sup> Cf il testo in <http://www.cdt.org/jurisdiction/20010607yahoo.pdf>. La Corte ha precisato "that this Court is the more efficient and effective forum in which to resolve the narrow legal issue in question: whether the French order is enforceable in the United States in light of the Constitution and laws of the United States".

<sup>19</sup> Cf. il testo in <http://www.cdt.org/jurisdiction/20011107judgement.pdf>.

<sup>20</sup> Cf. il testo della sentenza in [http://www.ca9.uscourts.gov/ca9/newopinions.nsf/D079531C495BC5E288256EF90055E54C/\\$file/0117424.pdf?openelement](http://www.ca9.uscourts.gov/ca9/newopinions.nsf/D079531C495BC5E288256EF90055E54C/$file/0117424.pdf?openelement).

<sup>21</sup> Cf. la sentenza in <http://caselaw.lp.findlaw.com/data2/circs/9th/0117424p.pdf>.

<sup>22</sup> La Corte ha considerato il caso non maturo, applicando la " ripeness doctrine" che richiede che " before a federal court may address itself to a question, there must exist a real, substantial controversy between parties having adverse legal interests, a dispute definite and concrete, not hypothetical or abstract." V. *Babbitt v. United Farm Workers Nat'l Union*, 442 U.S. 289, 298, 99 S.Ct. 2301, 60 L.Ed.2d 895 (1979).

extraterritoriale della Costituzione americana, ma la sussistenza della giurisdizione del giudice statunitense.

A questo punto le due associazioni francesi, Licra e Uejf, si sono rivolte alla Corte Suprema degli Stati Uniti ma la domanda da essi proposta il 30 maggio 2006 è stata rigettata e di conseguenza il caso Yahoo dinanzi ai giudici statunitensi si è chiuso<sup>23</sup>.

5. Nella controversia in esame il problema che forse ha attirato maggiormente l'attenzione è quello della responsabilità degli internet provider<sup>24</sup> per i contenuti illeciti diffusi attraverso i loro server e i servizi da loro forniti<sup>25</sup>. Occorre, però, distinguere il mero fornitore di infrastrutture di telecomunicazione (network provider), dal fornitore di accesso ad internet (access provider), dal fornitore di una serie di altri servizi connessi all'accesso e all'uso della rete (service provider), fino a giungere all'operatore che produce direttamente i contenuti immessi in rete (content provider), il quale svolge un'attività che supera la semplice intermediazione tecnica<sup>26</sup>.

Il problema centrale è quello della responsabilità per i contenuti illeciti immessi in internet, problema che non si pone per il content provider, la cui responsabilità è fuori discussione, né per il network provider, la cui mancanza di responsabilità è facilmente dimostrabile, considerata la assoluta estraneità al fatto illecito. L'attenzione del dibattito da parte di dottrina, giurisprudenza e legislatori di molti paesi, di civil law e di common law, riguarda gli operatori che forniscono a utenti di Internet il servizio di accesso e molteplici altri servizi connessi: l'internet access e l'internet service provider, operatori che svolgono la funzione di interfaccia tra l'utente e la rete<sup>27</sup>.

Rispetto ai presupposti e ai limiti della responsabilità e punibilità di questi operatori, da un lato c'è chi afferma che "ciò che è illegale off-line lo è anche on-line",

---

<sup>23</sup> V. Ligue contre le racisme et l'anti-semitisme, v. Yahoo! Inc., 05-1302 in [http://dw.com.com/redirect?url=http%3A%2F%2Fwww.supremecourtusgov%2Forders%2Fcourtorders%2F053006pzor.pdf&siteId=3&oid=206110803\\_3-6077932&ontId=10784&lop=nl.ex](http://dw.com.com/redirect?url=http%3A%2F%2Fwww.supremecourtusgov%2Forders%2Fcourtorders%2F053006pzor.pdf&siteId=3&oid=206110803_3-6077932&ontId=10784&lop=nl.ex).

<sup>24</sup> Il termine provider è la semplificazione dell'acronimo IAP che in inglese sta per Internet Access Provider o fornitore di accesso a internet:

<sup>25</sup> Cf. PENFOLD, Nazi, Porn and Politics: Asseting Control over Internet Content, in *The Journal of Information, Law and Technology* 2001, reperibile in <http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/penfold.html>.

<sup>26</sup> Cf. THOUMYRE, Responsabilités sur le web: une Histoire de la réglementation des réseaux numériques, in <http://www.lex-electronica.org/articles/v6-1/thoumyre.htm>.

<sup>27</sup> Qualcuno parla genericamente di host provider, cioè di fornitore che offre ospitalità sui propri servers a siti internet –gestiti da altri in piena autonomia– includendo nel concetto sia gli access providers sia i sever providers.

onde un reato non cessa di essere tale se commesso su Internet, dall'altro chi sostiene che internet costituisce uno spazio senza legge<sup>28</sup>.

I primi tentativi di regolamentazione della materia, in maniera compiuta e organica sono avvenuti negli Stati Uniti con il Telecommunication Act statunitense del 1996<sup>29</sup> il cui titolo V riguardante "obscenity and violence", comunemente conosciuto come Communication Decency Act of 1996 (CDA), è stato dichiarato incostituzionale per contrasto con il Primo Emendamento alla Costituzione statunitense dalla Corte distrettuale di Philadelphia l'11 giugno 1996<sup>30</sup> per violazione della libertà di comunicazione, nella parte in cui proibiva la trasmissione di messaggi "manifestamente osceni o indecenti" destinati a minorenni.

In ambito comunitario ricordiamo la direttiva sul commercio elettronico dell'8 giugno 2000 (direttiva 2000/31/CE), che alla sezione 4, agli artt. 12-15 si occupa della responsabilità dei prestatori intermediari distinguendo tra semplici prestatori<sup>31</sup>, che non sono responsabili delle informazioni trasmesse, purché non siano essi stessi ad iniziare la trasmissione, a selezionare i destinatari o a modificare o selezionare il contenuto della trasmissione, prestatori che assicurano una memorizzazione temporanea delle informazioni al solo scopo di assicurarne il successivo inoltro ad altri destinatari a richiesta di questi ultimi (operazione detta "caching")<sup>32</sup>, che non sono responsabili se

---

<sup>28</sup> Sull'argomento cf. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, 2° ed. Milano, 2005, p. 46 ss.

<sup>29</sup> Leggi il testo in <ftp://ftp.loc.gov/pub/thomas/c104/s652.enr.txt>.

<sup>30</sup> Sentenza relativa al caso *American Civil Liberties Union et al. v. Janet Reno*, Corte Distrettuale per l'Eastern District della Pennsylvania, civil action n. 96-963.

<sup>31</sup> L'articolo 12 dice che: "1. Gli Stati membri provvedono affinché, nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nel trasmettere, su una rete di comunicazione, informazioni fornite da un destinatario del servizio, o nel fornire un accesso alla rete di comunicazione, il prestatore non sia responsabile delle informazioni trasmesse a condizione che egli: a) non dia origine alla trasmissione; b) non selezioni il destinatario della trasmissione; c) non selezioni né modifichi le informazioni trasmesse. 2. Le attività di trasmissione e di fornitura di accesso di cui al paragrafo 1 includono la memorizzazione automatica, intermedia e transitoria delle informazioni trasmesse, a condizione che questa serva solo alla trasmissione sulla rete di comunicazione e che la sua durata non ecceda il tempo ragionevolmente necessario a tale scopo. 3. Il presente articolo lascia impregiudicata la possibilità, secondo gli ordinamenti degli Stati membri, che un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa esiga che il prestatore impedisca o ponga fine ad una violazione".

<sup>32</sup> L'articolo 13 dice che: "1. Gli Stati membri provvedono affinché, nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nel trasmettere, su una rete di comunicazione, informazioni fornite da un destinatario del servizio, il prestatore non sia responsabile della memorizzazione automatica, intermedia e temporanea di tali informazioni effettuata al solo scopo di rendere più efficace il successivo inoltro ad altri destinatari a loro richiesta, a condizione che egli: a) non modifichi le informazioni; b) si conformi alle condizioni di accesso alle informazioni; c) si conformi alle norme di aggiornamento delle informazioni, indicate in un modo ampiamente riconosciuto e utilizzato dalle imprese del settore; d) non interferisca con l'uso lecito di tecnologia ampiamente riconosciuta e utilizzata nel settore per ottenere dati sull'impiego delle informazioni; e) agisca prontamente per rimuovere le informazioni che ha memorizzato, o per disabilitare l'accesso, non appena venga effettivamente a conoscenza del fatto che le informazioni sono state rimosse dal luogo dove si trovavano inizialmente sulla rete o che l'accesso alle informazioni è stato disabilitato oppure che un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa ne ha disposto la rimozione o la disabilitazione dell'accesso. 2. Il presente articolo

non modificano l'informazione e se agiscono prontamente per rimuovere le informazioni memorizzate o per disabilitare l'accesso non appena vengono a conoscenza del fatto che le informazioni sono state rimosse dal luogo dove si trovavano inizialmente sulla rete o che l'accesso alle informazioni è stato disabilitato o che un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa ne disponga la rimozione o la disabilitazione dell'accesso, e prestatori che assicurano ai propri clienti una memorizzazione durevole delle informazioni immesse in rete (cd. hosting), a cui è richiesto uno standard di responsabilità maggiore, considerandoli penalmente responsabili solo se effettivamente al corrente dell'illiceità<sup>33</sup>. La direttiva pone a carico degli Stati l'obbligo di non imporre ai prestatori intermediari un obbligo generale di sorveglianza sulle informazioni trasmesse o memorizzate o un obbligo di ricercare attivamente fatti o circostanze che indichino la presenza di attività illecite<sup>34</sup>. La direttiva ha sostanzialmente confermato il principio dell'inesistenza di un obbligo generale di controllo sui contenuti da parte del provider. Essa considera le diverse attività che possono essere concretamente svolte dall'operatore e stabilisce l'esclusione della responsabilità in tutti i casi in cui il provider non interviene in alcun modo sulle informazioni, modificandole o selezionandone il destinatario, e si limita al ruolo di semplice trasmettitore tecnico. Esiste un vero e proprio obbligo di intervento per rimuovere l'informazione o per disattivarne l'accesso soltanto nel caso di uno specifico ordine da parte dell'autorità giudiziaria o amministrativa nazionale competente, o comunque di effettiva conoscenza da parte del provider del carattere illecito dell'informazione. Questo intervento comunitario ha tuttavia lasciato ancora irrisolti molti aspetti problematici, sui quali non vengono dettati criteri risolutivi, e per i quali il

---

lascia impregiudicata la possibilità, secondo gli ordinamenti degli Stati membri, che un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa esiga che il prestatore impedisca o ponga fine ad una violazione."

<sup>33</sup> Secondo l'articolo 14 "1. Gli Stati membri provvedono affinché, nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nella memorizzazione di informazioni fornite da un destinatario del servizio, il prestatore non sia responsabile delle informazioni memorizzate a richiesta di un destinatario del servizio, a condizione che detto prestatore: a) non sia effettivamente al corrente del fatto che l'attività o l'informazione è illecita e, per quanto attiene ad azioni risarcitorie, non sia al corrente di fatti o di circostanze che rendono manifesta l'illegalità dell'attività o dell'informazione; b) non appena al corrente di tali fatti, agisca immediatamente per rimuovere le informazioni o per disabilitarne l'accesso. 2. Il paragrafo 1 non si applica se il destinatario del servizio agisce sotto l'autorità o il controllo del prestatore. 3. Il presente articolo lascia impregiudicata la possibilità, per un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa, in conformità agli ordinamenti giuridici degli Stati membri, di esigere che il prestatore ponga fine ad una violazione o la impedisca nonché la possibilità, per gli Stati membri, di definire procedure per la rimozione delle informazioni o la disabilitazione dell'accesso alle medesime."

<sup>34</sup> Per l'articolo 15 "1. Nella prestazione dei servizi di cui agli articoli 12, 13 e 14, gli Stati membri non impongono ai prestatori un obbligo generale di sorveglianza sulle informazioni che trasmettono o memorizzano né un obbligo generale di ricercare attivamente fatti o circostanze che indichino la presenza di attività illecite. 2. Gli Stati membri possono stabilire che i prestatori di servizi della società dell'informazione siano tenuti ad informare senza indugio la pubblica autorità competente di presunte attività o informazioni illecite dei destinatari dei loro servizi o a comunicare alle autorità competenti, a loro richiesta, informazioni che consentano l'identificazione dei destinatari dei loro servizi con cui hanno accordi di memorizzazione dei dati."

legislatore comunitario finisce con il delegare alle legislazioni nazionali, disattendendo l'intento di armonizzazione e unificazione degli ordinamenti europei.

In Italia dobbiamo riferirci al D.Lgs. 2003, n. 70, che definisce le diverse figure di provider, e stabilisce le diverse ipotesi di responsabilità civile e penale ad esse ricollegabili. Di particolare interesse sono gli artt. 14, 15, 16, nei quali sono delineate le tre figure di internet service provider ISP (provider mere conduit, cach provider e host provider), e descritti gli specifici profili di responsabilità. L'art. 14, intitolato "Responsabilità nell'attività di semplice trasporto - Mere conduit", dispone al 1° comma che "nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nel trasmettere, su una rete di comunicazione, informazioni fornite da un destinatario del servizio, o nel fornire un accesso alla rete di comunicazione, il prestatore non è responsabile delle informazioni trasmesse a condizione che: non dia origine alla trasmissione; non selezioni il destinatario della trasmissione; non selezioni né modifichi le informazioni trasmesse". Si precisa poi, al 2° comma, che "le attività di trasmissione e di fornitura di accesso di cui al 1° comma, includono la memorizzazione automatica, intermedia e transitoria delle informazioni trasmesse, a condizione che questa serva solo alla trasmissione sulla rete di comunicazione e che la sua durata non ecceda il tempo ragionevolmente necessario a tale scopo". L'art. 15 prende invece in esame la cosiddetta attività di caching (che consiste nell'immagazzinare le informazioni che definiscono le pagine in una parte della memoria dei computer). Esso prevede che "nella prestazione di un servizio (...) consistente nel trasmettere, su una rete di comunicazione, informazioni fornite da un destinatario del servizio, il prestatore non è responsabile della memorizzazione automatica, intermedia e temporanea di tali informazioni effettuata al solo scopo di rendere più efficace il successivo inoltramento ad altri destinatari a loro richiesta, a condizione che: non modifichi le informazioni; si conformi alle condizioni di accesso alle informazioni; si conformi alle norme di aggiornamento delle informazioni, indicate in un modo ampiamente riconosciuto e utilizzato dalle imprese del settore; non interferisca con l'uso lecito di tecnologia ampiamente riconosciuta e utilizzata nel settore per ottenere dati sull'impiego delle informazioni; agisca prontamente per rimuovere le informazioni che ha memorizzato, o per disabilitare l'accesso, non appena venga effettivamente a conoscenza del fatto che le informazioni sono state rimosse dal luogo dove si trovavano inizialmente sulla rete o che l'accesso alle informazioni è stato disabilitato oppure che un organo giurisdizionale o un'autorità amministrativa ne ha disposto la rimozione o la disabilitazione". Infine, all'art. 16, 1° comma, si parla del servizio di hosting fornito

dall'ISP e si stabilisce che: "nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nella memorizzazione di informazioni fornite da un destinatario del servizio, il prestatore non è responsabile delle informazioni memorizzate a richiesta di un destinatario del servizio, a condizione che detto prestatore: non sia effettivamente a conoscenza del fatto che l'attività o l'informazione è illecita e, per quanto attiene ad azioni risarcitorie, non sia al corrente di fatti o di circostanze che rendono manifesta l'illiceità dell'attività o dell'informazione; non appena a conoscenza di tali fatti, su comunicazione delle autorità competenti, agisca immediatamente per rimuovere le informazioni o per disabilitarne l'accesso". E al 2° comma si afferma che: "le disposizioni di cui al 1° comma non si applicano se il destinatario del servizio agisce sotto l'autorità o il controllo del prestatore"<sup>35</sup>.

Dall'analisi e dal confronto delle soluzioni normative fino ad oggi offerte negli Stati Uniti e in alcuni paesi europei, e della giurisprudenza formatasi sul tema<sup>36</sup>, emerge che in tutti gli ordinamenti si è giunti ormai all'affermazione del principio dell'inesistenza di un obbligo giuridico generale di controllo e vigilanza da parte del provider sui contenuti diffusi tramite i suoi servizi. Questo principio, che è un' applicazione dell'antico brocardo "ad impossibilia nemo tenetur", è stato adottato tenendo conto che non è realisticamente ipotizzabile né tecnicamente possibile un controllo, preventivo o successivo, sui contenuti messi in rete da terzi. A ciò si aggiunge la constatazione della scarsa utilità ed efficacia di un eventuale intervento di controllo da parte di un singolo provider rispetto alle infinite altre possibilità di collegamento e accesso a quegli stessi dati illeciti, resi possibili dal fatto che internet non rappresenta un sistema unitario e centralizzato, ma una struttura tipicamente aperta e decentralizzata. Allo stato è infatti impraticabile un sistematico ed efficace controllo su scala mondiale per l'individuazione di contenuti illeciti e per il blocco dell'accesso ai contenuti individuati come tali.

Per ritornare alla controversia in esame relativa alla diffusione in Francia sul server di Yahoo! di oggetti nazisti da scambiare o comprare attraverso il servizio di aste on line "Auction" e della lettura offerta dal sito "Geocities" di testi antisemiti quali Mein

---

<sup>35</sup> Sull'argomento cf. GUIDI, La diffamazione on line e la tutela dell'immagine, reperibile in [http://appinter.csm.it/incontri/vis\\_relaz\\_inc.php?&ri=MTE yN Q%3D](http://appinter.csm.it/incontri/vis_relaz_inc.php?&ri=MTE yN Q%3D) in part. p. 21 ss; GAMBULI, La responsabilità penale del provider per i reati commessi in internet, in <http://www.altalex.com/?idstr=0&idnot=9965>; DI CIOMMO, La responsabilità civile in Internet, in [http://www.altalex.com/index.php?idnot=10378#\\_ftn1](http://www.altalex.com/index.php?idnot=10378#_ftn1).

<sup>36</sup> Per la verità in Italia, alla fine degli anni 90, sono state emanate delle decisioni di merito che hanno affermato la responsabilità del provider equiparandola alla responsabilità del direttore di giornale. Cf. ad es. Tribunale di Bologna, 14 giugno 2001, n. 3331/2001 in <http://www.filodiritto.com/casigiudiziari/TBOFerrignocasomusti.htm>. Per la giurisprudenza più recente cf. Tribunale di Milano 18 marzo 2004 in Giurisprudenza di merito 2004, p. 2522 ss. e Tribunale di Catania 29 giugno 2004, in Giurisprudenza di merito 2004, p. 2196 ss.

Kampf e il Protocollo dei Savi di Sion non si può considerare Yahoo! Inc. responsabile per i contenuti immessi in rete da terzi. Si può solo contestare che la società, una volta resa edotta dei fatti, non si sia prontamente attivata per rimuovere le informazioni o disabilitare l'accesso<sup>37</sup>.

6. Il primo problema che si è posto, sia per i giudici francesi che per quelli statunitensi, è quello della loro competenza. Essi hanno infatti dovuto verificare se potevano esercitare la loro giurisdizione in un caso che riguarda attività svolte al di là del territorio statale e concerne persone straniere.

Secondo i giudici francesi sussiste la competenza del foro del luogo in cui l'evento dannoso è avvenuto. Il giudice francese Gomez, nell'ordinanza del 22 maggio 2000, ha affermato la sua competenza in quanto "attendu que le dommage étant subi en France, notre juridiction est donc compétente pour connaître du présent litige en application de l'article 46 du n.c.p.c." che prevede "en matière délictuelle la juridiction du lieu du fait dommageable ou celle dans le ressort de la quelle le dommage a été subi". Inoltre ha sostenuto che l'appartenenza ad un ordinamento straniero non rende irricevibile l'azione civile se il collegamento tipico si è realizzato in Francia. Nell'ordinanza del 20 novembre 2000 ha affermato la competenza del giudice del luogo di accesso, cioè del luogo in cui si trova l'utente. Il Tribunale e la Corte d'Appello di Parigi, nel processo intentato dalle associazioni Adachs e Mrap contro la società Yahoo! Inc. ed il suo presidente pro tempore Timothy Koogle, hanno ribadito che il caso rientrava nella loro competenza in quanto uno degli elementi costitutivi delle infrazioni perseguibili era stato commesso in Francia. La Corte d'Appello ha specificato che l'elemento costitutivo essenziale dell'infrazione, in materia di diritto di stampa, è la pubblicità. Nel caso di specie la società Yahoo! Inc. ha continuato a diffondere in Francia, anche dopo le ordinanze del giudice dei "référés", permettendo agli internauti situati in Francia di visualizzare i servizi e i siti incriminati.

In fondo i giudici francesi hanno applicato il principio che ritroviamo nella Convenzione di Bruxelles del 1968 e nel Regolamento CE 44/2001 concernenti la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale che all'art. 5 n. 3 dispongono che: "la persona domiciliata nel territorio di uno Stato membro può essere convenuta in un altro Stato membro: 3) in

---

<sup>37</sup> Sull'argomento cf. WINKLER, *Il caso Yahoo! ovvero il buon senso alle prese col diritto*, in *Diritto del commercio internazionale*, 2002, p. 357 ss, in part p. 380 ss.

materia di illeciti civili dolosi o colposi, davanti al giudice del luogo in cui l'evento dannoso è avvenuto o può avvenire"<sup>38</sup>.

I giudici statunitensi si sono invece chiesti se sussiste da parte del giudice adito la giurisdizione sulla persona del convenuto, nel caso di specie sulle associazioni Licra e Uejf, la c.d. "personal jurisdiction". Secondo l'interpretazione della Corte Suprema esiste tale "personal jurisdiction" se: 1) la persona non residente dirige intenzionalmente o conclude transazioni con il foro o con un residente del medesimo; 2) la controversia sorge o è connessa con l'attività del convenuto all'interno del foro; 3) l'esercizio della giurisdizione sulla persona di tale convenuto risulta conforme a sostanziale giustizia, e risponde, quindi, a criteri di ragionevolezza, assicurando il rispetto del principio di legalità, il c.d. "due process", stabilito dal IV e dal XVI emendamento della Costituzione americana ed il principio di giustizia sostanziale, c.d. "fairness"<sup>39</sup>. L'elemento essenziale per la giurisprudenza statunitense è la "prevedibilità": colui che è convenuto dinanzi ad un tribunale deve aspettarsi di dover rispondere al tribunale di quella giurisdizione, nell'ambito della quale ha intrattenuto dei rapporti o svolto delle attività. Nel caso in esame per accertare la loro competenza i giudici statunitensi sostenendo che "in any personal jurisdiction case we must evaluate all of a defendant's contacts with the forum state, whether or not those contacts involve wrongful activity by the defendant". La Corte d'Appello della California nella sentenza del 12 gennaio 2006 ha effettuato il c.d. "forum

---

<sup>38</sup> Come ha più volte precisato la Corte di giustizia delle Comunità europee, fin dalla sentenza Bier del 30 novembre 1976, causa 21/76, se il luogo ove è insorto il danno causato da atto illecito non coincide con il luogo ove si è verificato l'evento all'origine del medesimo entrambi i luoghi possono costituire un significativo collegamento per la competenza giurisdizionale. Ciascuno di questi punti di riferimento infatti può rivelarsi, a seconda delle circostanze, particolarmente utile dal punto di vista dell'assunzione della prova e dello svolgimento del processo. La Corte ha aggiunto che l'adozione come unico criterio del luogo in cui si è verificato l'evento generatore del danno avrebbe come conseguenza la possibile confusione, in molti casi, tra le competenze contemplate dagli artt. 2 e 5, punto 3, di modo che quest'ultima disposizione risulterebbe priva di qualsiasi efficacia. La stessa Corte ha chiarito (sempre nella sentenza 30 novembre 1976, causa 21/76, Bier v. Mines de Potasse d'Alsace) che la possibilità di opzione accordata all'attore da tale disposizione è stata "ammessa in considerazione del fatto che esiste, in certi casi ben determinati, un collegamento particolarmente stretto fra una data controversia e il giudice che può essere adito, circostanza rilevante ai fini dell'economia processuale". Ciascuno dei due fattori di collegamento (il luogo dell'evento dannoso e il luogo del conseguente danno) veniva pertanto ad essere spiegato come "particolarmente utile dal punto di vista della prova e dello svolgimento del processo". La ratio della competenza speciale di cui all'art. 5, punto 3), appare dunque risiedere nel fatto che il giudice del luogo in cui l'evento dannoso è avvenuto si trova, per ragioni connesse alla buona amministrazione della giustizia e all'economia processuale, nella condizione più favorevole per conoscere delle controversie derivanti da tale evento. Cf. sentenza 10 giugno 2004 causa C-168/02, Rudolf Kronhofer e Marianne Maier, Christian Möller, Wirich Hofius, Zeki Karan.

<sup>39</sup> Cf. sentenza International Shoes v. Washington, 326 US (1945) p. 310 ss. Per la Corte "a state may exercise personal jurisdiction over a defendant if he has sufficient minimum contacts with the state. The test is three-fold: 1) the defendant must have sufficient minimum contacts with the forum state; 2) the suit against the defendant must arise out of those contacts; and 3) the exercise of jurisdiction must be reasonable", v.p. 319.

effects test” introdotto dalla Corte Suprema nel 1984 nella sentenza *Calder v. Jones*<sup>40</sup> ed ha accertato l’ esistenza di tre contatti. Il primo contatto è dato dalla lettera (cease and desist letter<sup>41</sup>) inviata da Licra a Yahoo!Inc. chiedendo che la società mutasse il suo comportamento in California per conformarsi alla legge francese. Il secondo contatto, o meglio la seconda serie di contatti, è dato delle notificazioni del processo inviate a Yahoo! Inc. presso la sua sede centrale in California Il terzo è dato dalle due ordinanze dei giudici francesi dirette a Yahoo! Inc. Tali contatti sono stati considerati sufficienti per permettere l’esercizio della “personal jurisdiction” nel caso in esame<sup>42</sup>.

La dottrina del “minimum contact”<sup>43</sup> utilizzata dalla Corte suprema, soprattutto nel caso di controversie interlocali, <sup>44</sup> e secondo la quale il convenuto può essere citato dinanzi al giudice dell’attore se ha con lo Stato di questi un “minimum contact” è stata applicata per la prima volta per il commercio on line per risolvere la controversia tra la società Inset con sede nel Connecticut e la società Instruction Set con sede nel Massachussets, convenuta in giudizio dinanzi ai giudici del Connecticut per contraffazione di marchi. Il giudice adito ha affermato la sua giurisdizione sostenendo che l’accessibilità del sito web corrispondente a quel dominio da parte di soggetti residenti in Connecticut comporta un “minimum contact” del convenuto con quello Stato, in quanto costituisce una forma continuata di promozione della propria attività. Secondo tale

---

<sup>40</sup> Cf. *Calder v. Jones*, 465 U.S.783 (1984).La *National Enquirer* è un’ azienda con sede in Florida che aveva pubblicato il 9 ottobre 1979 un articolo su Shirley Jones una signora residente in California, che citò per diffamazione dinanzi ad una Corte californiana South, il giornalista autore del testo, Calder, editore e presidente del *National Enquirer*, ed il distributore locale. La Corte Suprema argomentò che: la fattispecie diffamatoria concerneva l’ attività di una persona residente in California, colpiva la professionalità di un’ artista comica che aveva fatto carriera in California. L’articolo riguardava fatti accaduti in California ed i suoi effetti diffamatori si erano prodotti in California. In breve, la California rappresentava il punto focale sia della vicenda che dei suoi effetti dannosi. Ritenendo che le azioni del convenuto fossero intenzionalmente volte a produrre effetti in California e che il danno fosse stato sofferto in quello stesso stato, la Corte concluse che il convenuto avrebbe potuto ragionevolmente attendersi di essere citato in giudizio in California.

<sup>41</sup> A cease-and-desist letter is a letter demanding that the recipient “cease and desist from” continuing certain behavior. The behavior in question can include publishing materials or making statements that the letter’s sender considers copyright infringement, trademark infringement, patent infringement, slander, or libel. The letter typically threatens legal action if the recipient continues to publish the materials in question or make statements similar to the ones in question. It is similar in form, although not in function, to a demand letter, which alerts the recipient to a pending claim for money damages, usually as a result of a tort or a breach of contract. Cf. [http://en.wikipedia.org/wiki/Cease\\_and\\_desist#Cease-and-desist\\_letters](http://en.wikipedia.org/wiki/Cease_and_desist#Cease-and-desist_letters).

<sup>42</sup> Anche la Corte distrettuale nell’ordinanza del 7 giugno 2001 aveva affrontato il problema, ma è la Corte d’Appello che effettua un esame più approfondito della questione. Essa afferma che “considering the direct relationship between Licra and Uejf’s contacts with the forum and the substance of the suit brought by Yahoo!, as well as the impact and potential impact of the French court’s orders on Yahoo!, we hold that there is personal jurisdiction”. Cf. <http://caselaw.lp.findlaw.com/data2/circs/9th/0117424p.pdf> p. 429.

<sup>43</sup> Cf. GRAY, *Minimum contact in Cyberspace: The Classical Jurisdiction Analysis in a New Setting*, in *Journal of High Technology Law*, 2002, p. 85 ss.; *An Overview of the Law of Personal (Adjudicatory) Jurisdiction: The United States Perspective*, in <http://www.kentlaw.edu/cyberlaw/docs/rfc/usview.html>

<sup>44</sup> Cf. sentenza *International Shoes v. Washington*, 326 US (1945)p. 310 ss. Per la Corte “a state may exercise personal jurisdiction over a defendant if he has sufficient minimum contacts with the state. The test is three-fold: 1) the defendant must have sufficient minimum contacts with the forum state; 2) the suit against the defendant must arise out of those contacts; and 3) the exercise of jurisdiction must be reasonable”. Cf. .p. 319.

impostazione il collegamento con il foro è dato dalla visibilità nello Stato di un'attività di natura commerciale. Ma la mera prevedibilità che i prodotti o i servizi possano costituire un contatto con una giurisdizione non è sempre considerato come elemento sufficiente così come è stato affermato nel caso Panavision, in cui i giudici non hanno tenuto conto che il sito non pubblicizzava un'attività commerciale<sup>45</sup>. Di solito i giudici cercano di accertare che le attività siano deliberatamente indirizzate verso il foro al fine di avvalersi dei benefici derivanti dallo svolgimento di attività commerciali in quel determinato caso<sup>46</sup>.

Il caso più noto e più richiamato, e dalla giurisprudenza e dalla dottrina, è il caso Zippo in cui è stata introdotto una distinzione tra sito passivo e sito attivo ed è stata riconosciuta competenza solo nella prima ipotesi. La Zippo Manufacturing Co, nota società produttrice di accendini con sede in Pennsylvania, si era rivolta all'autorità giudiziaria del suo Stato per tutelare il suo marchio e aveva a tal fine convenuto in giudizio la Zippo Dot Com Inc., società californiana, che aveva registrato i domain names zippodot.com., zippo.net, zippo.news.com e offriva servizi a pagamento tramite internet. La Corte sostenne la sua competenza ritenendo che nel caso di specie il "minimum contact" con la convenuta era assicurato dalle 3000 passwords d'accesso al sito (che corrispondevano al 2% del traffico totale del sito) rilasciate dalla Zippo Dot. Com. Inc ad

---

<sup>45</sup> Panavision intern L.P. v. Toeppen 938 F.Supp.616 (C.D. Cal.1996). In questo caso si trattava di una controversia tra la Panavision, società californiana, e il sig. Toeppen, residente in Illinois, il quale prima che la società Panavision intendesse registrare il domain "Panavision.com" aveva già provveduto alla sua registrazione, e nel momento in cui venne a sapere l'intenzione della società di aprire la propria Home page, offrì di vendere il domain da lui registrato corrispondente alla denominazione sociale Panavision per la cifra di 13 mila dollari. La Corte Californiana si dichiarò competente sostenendo che il sig. Toeppen, sebbene non risiedesse né conducesse affari in California, aveva avuto un comportamento "expressly aimed" a produrre effetti dannosi nello Stato del foro, e avendo consapevolmente leso gli interessi della Panavision avrebbe dovuto prevedere l'eventualità di essere convenuto dinanzi a giudici dello Stato in cui la società svolgeva una parte significativa della sua attività. Il sig. Toeppen venne perciò condannato per aver violato il Dilution Act in quanto il suo comportamento poteva indurre il consumatore in confusione per l'uso illegittimo di un marchio celebre dotato di rinomanza, e per aver violato, con l'utilizzo di un marchio celebre altrui come domain name per la diffusione in rete dei propri servizi il principio del "fair competition and free competition."

<sup>46</sup> Si ricordi il noto caso Playboy v. Playmen. Nel 1981 l'impresa italiana Tattilo S.p.A. era stata condannata, assieme alla società americana distributrice Chuckelberry Publishing Inc. a cessare la distribuzione in inglese della rivista italiana Playmen, perché il nome poteva creare confusione col marchio Playboy. Nel 1995 la Tattilo apriva il suo sito playmen.it, nel quale ogni utente, anche dagli Stati Uniti d'America, poteva ordinare la rivista. La Playboy Enterprises intentò causa di nuovo, denunciando la violazione dell'ingiunzione del 1981. La Tattilo si difese sostenendo che a) la diffusione di immagini di Playmen non viola la condanna dell'81, perché in essa non era prevista la diffusione via Internet; b) il sito playmen. it non si rivolge solo agli utenti degli Stati Uniti, ma alla comunità globale di Internet, per cui si applica la legge del provider server (quella italiana). Ma il giudice, dopo aver accertato che sussisteva quel "minimum contact" in base al quale era fondato la sua giurisdizione, affermò che il divieto concerneva la diffusione negli Stati Uniti della rivista, e impose alla Tattilo di escludere il mercato nazionale statunitense. V. 939 F. Supp. 1032 (S.D.N.Y. 1996). Sul caso: BALLARINO, Internet nel mondo della legge, Padova, 1998, p 182 s.; HAMILTON, The Southern District Court of New York Separates the "Men" from the "Boys" on the Internet, in Tulane Journal of International & Comparative Law, 1997, pp. 521 ss.

utenti della Pennsylvania<sup>47</sup>. Secondo la Corte è da escludere l'esercizio della giurisdizione nel caso in cui il sito ha natura passiva, cioè fornisce solo informazioni sull'attività del convenuto. Se invece il livello di interazione che il sito consente di instaurare con gli utenti della rete è tale da instaurare quel "minimum contact" necessario per consentire l'esercizio della giurisdizione il sito è da considerarsi attivo. In particolare la giurisdizione sussiste se i soggetti residenti nel foro abbiano ordinato o acquistato prodotti o servizi pubblicizzati nel sito<sup>48</sup>.

Ciò che differenzia i casi esaminati dai giudici statunitensi precedentemente ed il caso Yahoo è che negli altri casi ad agire è il soggetto, persona fisica (Jones) o giuridica (Zippo) che ha subito un danno ed il convenuto verso il quale viene accertata la sussistenza di un "minimum contact" per affermare la "personal jurisdiction" è l'autore del fatto dannoso, nel caso in esame la situazione è completamente differente: l'attore, la società Yahoo! Inc. ha posto in essere un'attività della cui liceità si discute e le convenute, le associazioni Licra e Uejf, hanno subito il danno. In particolare il caso *Calder v. Jones* richiamato e dalla Corte distrettuale della California e dalla Corte d'Appello nella sentenza del 12 gennaio 2006 e la dottrina del "forum effects test" sono per lo più adoperate dalla stessa giurisprudenza statunitense nei casi di "cybersquatters" cioè di accaparramento di nomi di dominio corrispondenti a marchi altrui o a nomi di personaggi famosi al fine di realizzare un lucro sul trasferimento del dominio<sup>49</sup>. L'intento dei giudici, in questi casi, è quello di assicurare giustizia a chi è vittima di un danno e di evitare che colui che ha commesso un'azione illecita possa sottrarsi al giudizio del foro del danneggiato sollevando un problema d'incompetenza al sol fine e scegliere un foro a lui più favorevole. La società Yahoo! Inc. invece, tenta di bloccare il riconoscimento delle ordinanze del giudice francese al sol fine di non rispondere per un'azione illecita.

---

<sup>47</sup> La Zippo Manufacturing Co. è una società con sede in Pennsylvania che fabbrica gli accendini Zippo, la Zippo Dot Com è una società con sede in California che dirige una impresa di informazione su internet che adopera il dominio Zippo.com. per offrire accesso a gruppi di discussione su internet. Cf. la sentenza 952 F Supp.1119.

<sup>48</sup> This sliding scale is consistent with well developed personal jurisdiction principles. At one end of the spectrum are situations where a defendant clearly does business over the Internet. If the defendant enters into contracts with residents of a foreign jurisdiction that involve the knowing and repeated transmission of computer files over the Internet, personal jurisdiction is proper. At the opposite end are situations where a defendant has simply posted information on an Internet Web site which is accessible to users in foreign jurisdictions. A passive Web site that does little more than make information available to those who are interested in it is not grounds for the exercise personal jurisdiction. The middle ground is occupied by interactive Web sites where a user can exchange information with the host computer. In these cases, the exercise of jurisdiction is determined by examining the level of interactivity and commercial nature of the exchange of information that occurs on the Web site.

<sup>49</sup> Cf. SQUILLANTE, La tutela dei marchi nel commercio elettronico: problemi di giurisdizione, in *Rivista di diritto internazionale privato e processuale*, 2000, p. 689 ss.

7. Per quanto concerne infine la legge applicabile al caso in esame sia i giudici francesi che quelli statunitensi hanno affermato l'applicazione della "lex fori", i primi in quanto in Francia si è verificato il danno gli altri perché la California è lo Stato in cui si trova il server sul quale sono caricate le pagine della cui liceità si discute, quindi il luogo della condotta illecita.

Il problema della legge applicabile in caso di illecito civile, come si sa, non trova dovunque la stessa soluzione. Per lo più si riconosce un ruolo preponderante alla regola della "lex loci delicti commissi", ma mentre in alcuni Stati si segue la regola tradizionale secondo la quale si applica la legge dello Stato in cui è avvenuta l'azione che ha prodotto il danno, in altri ormai si preferisce la legge dello Stato nel quale il danno si è verificato. Un numero crescente di Stati autorizza il danneggiato a scegliere la legge che gli è più favorevole. Altri lasciano che sia il giudice a determinare il paese con il quale la controversia presenta i legami più stretti, quale regola di base, o in via eccezionale, ove la regola di base risulti non appropriata al caso di specie<sup>50</sup>.

La nostra legislazione all'art. 62 della legge 218/95 stabilisce che "la responsabilità per fatto illecito è regolata dalla legge dello Stato in cui si è verificato l'evento. Tuttavia il danneggiato può chiedere l'applicazione della legge dello Stato in cui si è verificato il fatto che ha causato il danno"<sup>51</sup>. La disposizione fissa un criterio di collegamento oggettivo: la legge del luogo in cui si è verificato "l'eventus damni" prevale sulla legge del luogo in cui si è verificato il comportamento pregiudizievole. Inoltre offre al danneggiato la facoltà di chiedere l'applicazione in ogni caso della legge del luogo di accadimento perché, a prescindere dall'accertamento della presenza dell'elemento della colpevolezza nel comportamento del responsabile, considera il danno come ingiusto e meritevole di riparazione. Non c'è quindi un unico criterio, viene lasciata alla volontà del danneggiato la scelta della legge applicabile.

La proposta di regolamento comunitario sulla legge applicabile alle obbligazioni extracontrattuali all'art. 3 prevede, come norma generale che "La legge applicabile all'obbligazione extracontrattuale è quella del paese in cui il danno si verifica o minaccia di verificarsi, indipendentemente dal paese nel quale avviene il fatto che ha causato il

---

<sup>50</sup> Cf. SARAVALLE, Recenti sviluppi in materia di illecito civile in diritto internazionale privato comparato, in Rivista di diritto internazionale privato e processuale 1995 p. 657 ss.

<sup>51</sup> Cf. CARAGNANO, La responsabilità non contrattuale nel diritto internazionale privato, in <http://www.filodiritto.com/diritto/privato/processuale/illicitoextracontrattualedipcaragnano.htm>.

danno e a prescindere dal paese o dai paesi nei quali si verificano le conseguenze indirette del danno.”<sup>52</sup>

Non c'è quindi da meravigliarsi che i giudici francesi e i giudici stranieri abbiano applicato criteri differenti. Tuttavia qualche dubbio si pone per le decisioni dei giudici statunitensi.

I giudici francesi hanno sostenuto l'applicabilità della legge del luogo dove si è verificato il danno. Nelle ordinanze del maggio e del novembre 2000 Gomez ha affermato l'applicazione del codice penale francese (art. 645-1c.p.), e l'obbligo di rispettare l'ordine pubblico francese<sup>53</sup>. Nel processo contro la società Yahoo! Inc ed il suo Presidente pro tempore il Tribunale di Parigi ha affermato che l'elemento costitutivo essenziale dell'infrazione, in materia di dritto di stampa, è la pubblicità ed rigettato la tesi dell'applicabilità della legge dello Stato dove il sito è localizzato, affermando che se si lega la competenza a tali criteri, si favorisce la localizzazione negli Stati la cui legislazione ha regole meno restrittive o rigide.

I giudici statunitensi, ad eccezione della Corte d'Appello della California nella sentenza del 12 gennaio 2006, sostenendo l'applicazione della legge statunitense, si sono chiesti se nel caso di specie fosse stato rispettato il Primo emendamento alla Costituzione che sancisce il principio di libertà di stampa e che non ammette alcuna restrizione. Ciò che desta meraviglia è che essi da una parte per sancire la “personal jurisdiction” hanno utilizzato la teoria del “minimum contact” secondo la quale è sottoposto alla giurisdizione di un altro Stato chi poteva prevedere di dover rispondere del suo comportamento dinanzi ai tribunali dello Stato dove svolge la sua attività, dall'altra poi se la società del cui comportamento si discute è americana questa viene tutelata dal Primo emendamento alla costituzione.

Perplessità suscita anche il comportamento della società Yahoo! Inc. che in casi come quello esaminato tenta in tutti i modi di far prevalere il principio della libertà di espressione non solo negli Stati Uniti ma anche in altri Stati come la Francia e dall'altra, per conquistare il mercato cinese, decida di censurare, sulla base delle linee guida

<sup>52</sup>

Cf.

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=it&type_doc=COM)

[lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=it&type\\_doc=COM](http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=it&type_doc=COM)  
Final &an\_doc=2003&nu\_doc=427.

<sup>53</sup> In dottrina è stato criticato il riferimento all'ordine pubblico. Cf. WINKLER, La giurisdizione nel ciber spazio, in *Ciber spazio e Diritto*, Volume II, Numero II, pp. 197ss., p. 210 dove l'autore afferma che “non risulta che l'ordine pubblico possa giustificare una giurisdizione cautelare civile (piuttosto, la non contrarietà all'ordine pubblico è condizione necessaria per il riconoscimento di un atto giurisdizionale in uno Stato diverso da quello a cui appartiene il giudice emittente); secondariamente, se l'ordine pubblico francese impone un processo a Yahoo! Inc., l'ordine pubblico americano impedirà davvero l'esecuzione dell'ordinanza (e qui il giudice parigino non dà una soluzione precisa)”.

emanate da Pechino, il suo sito storico cinese ([http:// cn.yahoo.com](http://cn.yahoo.com) ) e il suo motore di ricerca Yisou<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> Se attraverso il sito [cn.yahoo.com](http://cn.yahoo.com) si cerca "Tibet libero" non si hanno risultati. E se si digita «falun gong» (il movimento spirituale messo al bando in Cina) escono solo testi ufficiali critici dell'organizzazione. Se le stesse ricerche si fanno invece su Yahoo fuori dalla Cina, «free tibet» dà 95 mila risultati, «falun gong» 375 mila e inizia con quello di Falun Dafa, il sito ufficiale della pratica fondata da Li Hongzhi. Cf. [http://punto-informatico.it/p.aspx?id= 1533366&r=Pl](http://punto-informatico.it/p.aspx?id=1533366&r=Pl).

**Durata irragionevole del processo ed equa riparazione a favore delle persone fisiche e delle persone giuridiche alla luce della giurisprudenza europea e dei più recenti orientamenti della Corte di legittimità**

di Nicoletta Marino

INDICE: 1. Il sistema europeo di protezione dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Cenni.; 2. L'articolo 6 della Convenzione e la tutela costituzionale del diritto alla equa riparazione in caso di durata irragionevole del processo; 3. La legge 24 marzo 2001, n. 89; 4. Gli elementi costitutivi della fattispecie; 5. La legittimazione degli enti ultraindividuali.

1. Il sistema europeo di protezione dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Cenni.

Firmata a Roma il 4 novembre 1950, la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) è stata ratificata dall'Italia con legge n. 848 del 1955.<sup>1</sup>

Intesa come strumento per conseguire una più stretta unione tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa<sup>2</sup>, la CEDU ha individuato un nucleo significativo di diritti e di valori affermati e tutelati a livello internazionale, predisponendo un sistema di garanzia giurisdizionale per la loro effettiva protezione.

La giurisprudenza nazionale, sia costituzionale<sup>3</sup> che di legittimità, ha riconosciuto il carattere precettivo delle norme della CEDU, che risultano immediatamente applicabili dal giudice italiano "nella loro incidenza sul più ampio complesso normativo che si è

---

<sup>1</sup> Elaborata all'interno del Consiglio d'Europa, la CEDU è un trattato multilaterale che istituisce un ordinamento dotato di propri organi di produzione giuridica (Commissione europea, Corte europea e Comitato dei Ministri), cui è attribuito il compito di garantire il rispetto dei diritti e delle libertà convenzionalmente sancite. Al testo originario sono stati successivamente aggiunti vari Protocolli, che hanno anche aumentato il numero dei diritti tutelati.

<sup>2</sup> Cfr. il Preambolo al testo della CEDU.

<sup>3</sup> Un orientamento risalente della Corte Costituzionale ha ritenuto la CEDU derogabile ad opera di una legge nazionale successiva ad essa contraria. Infatti, non rientrando tra le norme internazionali consuetudinarie, la Convenzione non avrebbe supporto costituzionale e trarrebbe la sua forza esclusivamente dalla legge ordinaria di ratifica. Invero, l'indirizzo oggi assolutamente prevalente riconosce la particolarità delle norme della CEDU nel loro rapporto con il sistema costituzionale interno e attribuisce talvolta ad esse una "peculiare forza di resistenza". Per una analisi delle posizioni della Corte Costituzionale sul tema cfr. R. CONTI e E. FALLETTI, *Strasburgo locuta, causa finita?: la vincolatività delle pronunce della Corte CEDU secondo la Corte Costituzionale tedesca (in margine alla decisione del Bundesverfassungsgericht nel caso Görgülü)*, in *Int'l Lis* n. 1 inverno 2005/2006, p. 43-49, con i riferimenti ivi contenuti.

venuto a determinare in conseguenza del loro inserimento nell'ordinamento italiano".<sup>4</sup> Peraltro, il sistema europeo di protezione dei diritti dell'uomo si fonda sul principio di sussidiarietà: da un lato, l'articolo 13 attribuisce ad ogni persona, i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella Convenzione siano stati violati, il diritto ad un ricorso effettivo davanti ad un'istanza nazionale, tale da porre rimedio alla doglianza senza necessità del ricorso alla Corte di Strasburgo; dall'altro lato, ai sensi dell'articolo 35, condizione di ricevibilità delle domande è rappresentata dall'esaurimento delle vie di ricorso interne. Ciò comporta per gli Stati contraenti l'obbligo di precostituire strumenti interni di tutela dei diritti e delle libertà enunciate nel testo della Convenzione.

2. L'articolo 6 della Convenzione e la tutela costituzionale del diritto alla equa riparazione in caso di durata irragionevole del processo.

L'articolo 6 paragrafo 1 della Convenzione afferma il diritto di ciascuno ad un equo processo, svolto in pubblica udienza dinanzi ad un tribunale indipendente ed imparziale costituito per legge, e concluso entro un termine ragionevole. Più volte condannato dalla Corte europea di Strasburgo per la violazione dei termini di ragionevole durata dei processi, lo Stato italiano ha solo in tempi relativamente recenti provveduto a disciplinare un procedimento che sia in grado di assicurare una equa riparazione alla vittima di una tale violazione, così realizzando la sussidiarietà dell'intervento del giudice sopranazionale.

La legge 24 marzo 2001 n. 89 rappresenta la via di ricorso interno che la vittima della violazione deve adire prima di potersi rivolgere alla Corte europea con lo scopo di ottenere l'"equa soddisfazione" prevista dalla Convenzione. Secondo il disposto dell'articolo 41, tale soddisfazione – in presenza della violazione – viene accordata dalla Corte sovranazionale solo "se il diritto interno dell'Alta Parte contraente non permette che in modo incompleto di riparare le conseguenze di tale violazione".

Peraltro, come sottolineato dalla giurisprudenza nazionale, la legge 24 marzo 2001 n. 89 costituisce diretta attuazione dei principi costituzionali. Il principio della ragionevole durata del processo – ora espressamente enunciato al secondo comma dell'articolo 111 della Carta fondamentale (nel testo risultante a seguito della novella di cui alla legge costituzionale n. 2/1999) – può ritenersi implicito nell'articolo 24 della

---

<sup>4</sup> Sentenza Corte di Cassazione, prima sezione penale 12 maggio 1993.

Costituzione e ricavarsi dall'articolo 2. Proprio in relazione alla durata ragionevole del processo, la Corte delle leggi ha affermato che – al di là della coincidenza dei cataloghi e delle diverse formule che li esprimono, le quali si completano ed integrano reciprocamente nell'interpretazione – i diritti umani trovano garanzia nella Costituzione in ragione del “valore da attribuire al generale riconoscimento dei diritti inviolabili dell'individuo fatto dall'articolo 2 Cost., sempre più avvertiti dalla coscienza contemporanea come coesenziali alla dignità della persona”<sup>5</sup>. Ciò accade per il diritto di agire in giudizio a tutela delle proprie posizioni giuridiche soggettive, diritti ed interessi. Inoltre, la centralità acquisita dalla norma di cui all'articolo 24 della Costituzione nell'attuale assetto ordinamentale, e la sua tendenza espansiva, sono sottolineate dalla dottrina più attenta, che evidenzia come in tale disposizione sia insita la necessità di un processo che possa compiersi in termini ragionevoli, affinché possa dirsi efficacemente protetta la posizione giuridica del singolo.

La disposizione pattizia e quella costituzionale tutelano, dunque, il medesimo bene giuridico, pur sulla base di diverse prospettive: la prima si rivolge all'individuo, cui attribuisce un diritto da far valere nei confronti dello Stato; la seconda, viceversa, al legislatore, imponendogli di disciplinare il processo in modo tale da garantirne una durata ragionevole<sup>6</sup>.

### 3. La legge n. 89/2001.

L'“equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo”, ai sensi della legge n. 89 del 24 marzo 2001, ha costituito, negli ultimi anni, l'oggetto di una significativa produzione della Corte di legittimità. Sotto lo stimolo delle pronunce del giudice sovranazionale, la Suprema Corte è pervenuta all'elaborazione dei principi fondamentali che presiedono alla materia *de qua*.

L'analisi della riflessione giurisprudenziale interna degli ultimi anni non può prescindere da una considerazione preliminare: se, per un verso, l'efficacia vincolante delle sentenze della Corte di Strasburgo si arresta sul piano sovranazionale<sup>7</sup> (infatti, in assenza di una clausola quale l'articolo 234 del Trattato di Roma per le sentenze della

<sup>5</sup> Sentenza Corte Costituzionale 22 ottobre 1999, n. 388

<sup>6</sup> Sentenza Corte di Cassazione sezioni unite civili 26 gennaio 2004, n. 1338

<sup>7</sup> Le pronunce della Corte di Strasburgo vincolano gli Stati firmatari della CEDU, ma non incidono direttamente sulla decisione dei giudici nazionali. Esse obbligano gli Stati ad una *restitutio in integrum* a favore dell'individuo leso dalla violazione statale o alla condanna al pagamento di una equa riparazione.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, tali pronunce non spiegano una immediata efficacia vincolante nel nostro ordinamento); tuttavia, la Corte dei diritti è sovrana nell'applicazione e nell'interpretazione della CEDU, in quanto organo appositamente istituito dalla Convenzione (articolo 19). Ciò non manca di produrre conseguenze sul piano interno, dal momento che la legge italiana individua il presupposto del diritto alla equa riparazione nella violazione dell'articolo 6 della Convenzione. In particolare, nell'applicazione del precetto di cui all'articolo 2 della legge n. 89/2001, i giudici italiani risultano essere vincolati alla interpretazione che della disposizione sovranazionale dà la Corte dei diritti. Tale organo giurisdizionale enuclea gli elementi costitutivi del fatto giuridico da cui sorge il diritto all'equa riparazione del danno, conformando la relativa fattispecie ed imponendola ai sistemi interni di tutela<sup>8</sup>. Si vengono così a delineare, sul piano sovranazionale, parametri che consentono di uniformare ed armonizzare le garanzie, con l'obiettivo di uno *standard* minimo comune in materia di diritti fondamentali all'interno dei Paesi membri del Consiglio d'Europa<sup>9</sup>.

Una recente pronuncia della giurisprudenza di legittimità trae spunto dalla riformulazione dell'articolo 117 della Costituzione per avvalorare ulteriormente la forza vincolante delle sentenze della Corte europea di Strasburgo: “[la nuova formulazione dell'articolo 117 comma 1 Cost.] ponendo alla potestà legislativa dello Stato il limite derivante dagli obblighi internazionali, senza ulteriore specificazione, sancisce la preminenza di tali obblighi, anche se derivanti dai trattati, sulla legislazione ordinaria”<sup>10</sup>.

#### 4. Gli elementi costitutivi della fattispecie.

La durata ragionevole del processo non può essere commisurata al tempo strettamente necessario per la trattazione della causa. Si tratta di un criterio che ha in sé ineliminabili margini di elasticità, lasciati alla discrezionalità dell'interprete. Il termine di ragionevole svolgimento del procedimento giurisdizionale va individuato in concreto, con riferimento alla specificità del singolo caso. Così suggerisce anche il secondo comma

<sup>8</sup> Cfr. sentenza Corte di Cassazione sezioni unite civili 26 gennaio 2004, n. 1340.

Ne risulta sempre più eroso lo spazio di autonomia del giudice interno. Peraltro, questa ricostruzione, che si va consolidando nella giurisprudenza di legittimità, non viene univocamente accolta dagli autori. Secondo PALATIELLO, *Il termine ragionevole del processo: la memoria dell'avvocatura dello Stato alle sezioni unite*, in *Rass. Avv. Stato*, 2003, pp. 209 ss.: “andrebbe invece con ogni fermezza respinto qualsiasi auspicio di chi chiedesse una conformazione della giurisprudenza italiana a quella europea per ciò solo che la CEDU l'abbia voluto: il principio supremo del nostro ordinamento, di cui all'articolo 101 Cost., impedirebbe comunque di percorrere tale strada, che, ovviamente, non può neppure essere indicata o prospettata ai nostri giudici”.

<sup>9</sup> Cfr. R. CONTI e E. FALLETTI, *cit.*

<sup>10</sup> Sentenza Corte di Cassazione 4 luglio 2005, n. 17500.

dell'articolo 2 della legge n. 89 del 2001, ove individua i criteri che il giudice è tenuto a seguire allo scopo di accertare la violazione: "complessità del caso", "comportamento delle parti e del giudice del procedimento", "comportamento di ogni altra autorità" chiamata a concorrere o contribuire alla definizione del processo. Il giudice interno è tenuto a porre alla base della sua valutazione i parametri cronologici elaborati dalla giurisprudenza sovranazionale; ciò, tuttavia, non esclude la necessità di una valutazione empirica del caso concreto. Si tratta di un apprezzamento di fatto, riservato alla Corte territoriale competente e non censurabile dinanzi al Giudice di legittimità se non con riferimento a vizi di motivazione<sup>11</sup>.

La giurisprudenza della Cassazione riconosce la natura indennitaria della equa riparazione. In particolare, essa viene iscritta nell'alveo della categoria dei crediti per fatto lecito, obbligazione che nasce *ex lege*, riconducibile ad "atti o fatti idonei a produrla secondo l'ordinamento giuridico" *ex* articolo 1173 del codice civile; infatti, i giudici di legittimità riconducono l'obbligazione indennitaria ad un'attività lecita dello Stato apparato. Di conseguenza, si prescinde dall'atteggiamento psicologico dell'agente e dall'indagine sulla sua colpa. Tale ricostruzione è supportata da precisi indici normativi, quali l'adozione del termine "indennizzo", il riferimento al "limite delle risorse disponibili" (articolo 3 comma 7), nonché l'assenza di qualsiasi considerazione in ordine alla colpa dell'agente.

Il danno oggetto di riparazione è quello riferibile al periodo che eccede il termine ragionevole individuato dall'organo giurisdizionale<sup>12</sup>. Esso è ontologicamente diverso da quello dedotto nel processo precedente. A tal proposito, la giurisprudenza afferma che il giudizio per il caso di durata irragionevole del processo non può consistere in una replica del merito della controversia<sup>13</sup>. L'esito favorevole della causa antecedente non è, dunque, considerato condizione di azionabilità della pretesa indennitaria: il diritto all'equa riparazione spetta a tutte le parti del processo, attori o convenuti, a prescindere dal fatto

<sup>11</sup> Sentenza Corte di Cassazione 19 gennaio 2005, n. 1094.

<sup>12</sup> Ai sensi dell'articolo 3 comma 1 della legge n. 89/2001, la domanda va proposta dinanzi alla "Corte d'Appello del distretto in cui ha sede il giudice competente ai sensi dell'articolo 11 c.p.p. a giudicare nei procedimenti riguardanti magistrati nel cui distretto è concluso o estinto relativamente ai gradi di merito o pende il procedimento nel cui ambito la violazione si assume verificata". Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia in caso di procedimenti del giudice ordinario, ovvero del Ministro della difesa o delle finanze ove si tratti di procedimenti, rispettivamente, del giudice militare o tributario. Le parti hanno facoltà di richiedere che sia disposta "l'acquisizione in tutto o in parte degli atti e dei documenti del procedimento in cui si assume essersi verificata la violazione" (articolo 3 comma 5 della legge n. 89/2001) e hanno il diritto, unitamente ai loro difensori, di essere sentite in camera di consiglio se compaiono. La Corte pronuncia entro 4 mesi dal deposito del ricorso un decreto immediatamente esecutivo, impugnabile per Cassazione.

<sup>13</sup> La sentenza Corte di Cassazione n. 6163/2003 dichiara "netta la distinzione tra l'oggetto di detta causa [antecedente, ndr] e quello del giudizio di equa riparazione, il quale non può costituire, neppure indirettamente, un mezzo per replicare il merito della precedente controversia".

che siano risultate vittoriose o soccombenti. Sono fatti salvi i casi di abuso; individuando le ipotesi di abuso del processo alla stregua di una particolare fattispecie di abuso del diritto, la Corte di Cassazione ha negato il riconoscimento dell'indennizzo "alla parte soccombente che abbia promosso una lite temeraria o abbia artatamente resistito in giudizio al solo fine di perseguire, con tattiche processuali di varia natura, il perfezionamento della fattispecie sub articolo 2 legge n. 89/2001"<sup>14</sup>.

Oggetto dell'indennizzo per la violazione del termine ragionevole di durata del processo è sia il pregiudizio patrimoniale sia quello non patrimoniale. E' necessario operare una rilevante distinzione in ordine alla prova richiesta per la dimostrazione della sussistenza dei due tipi di danno. Derivando da circostanze esteriori e sensibili, il danno patrimoniale deve formare oggetto di specifica dimostrazione. Esso è soggetto alle ordinarie regole probatorie di cui all'articolo 2697 del codice civile. La parte è tenuta a dimostrare rigorosamente il danno lamentato ed il nesso di causalità esistente tra la violazione del termine di ragionevole durata del processo ed il danno stesso.

Diversamente nel caso di danno non patrimoniale. Sul piano sistematico è necessario ricordare che la previsione contenuta all'articolo 2 della legge n. 89/2001 ha rappresentato una delle ipotesi in cui il legislatore – a fronte della compromissione di valori personali – ha espressamente sancito la risarcibilità del danno non patrimoniale, ai sensi dell'articolo 2059 del codice civile<sup>15</sup>. Segnando la distanza con l'impostazione tradizionale – alla luce della quale il danno non patrimoniale *ex* articolo 2059 era il mero danno morale transeunte, derivante dalla commissione di un reato – queste previsioni hanno consentito alla giurisprudenza costituzionale e di legittimità di recepire un'accezione più ampia di tale categoria, compatibile con l'articolo 2 della Costituzione, quale lesione dei valori inerenti la persona<sup>16</sup>.

Con specifico riferimento al danno non patrimoniale derivante dalla violazione del termine di ragionevole durata del processo, particolarmente intenso è stato lo sforzo compiuto

---

<sup>14</sup> Sentenza Corte di Cassazione n. 3410/2003.

<sup>15</sup> Altre ipotesi sono rappresentate dall'articolo 1 della legge 13 aprile 1988, n. 117, sul risarcimento del danno non patrimoniale derivante da privazione della libertà personale in conseguenza di un comportamento, di un atto o di un provvedimento giudiziario posto in essere dal magistrato con dolo o colpa grave nell'esercizio delle sue funzioni o per diniego di giustizia; articolo 13 del decreto legislativo 23 febbraio 2000, n. 38, per la valutazione del danno biologico ai fini degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali; articolo 5 della legge 5 marzo 2001, n. 57, per la valutazione del danno biologico derivante sinistri conseguenti alla circolazione dei veicoli a motore e dei natanti; articolo 15 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 sul danno non patrimoniale derivante dal trattamento dei dati personali; articolo 4 del decreto legislativo 9 luglio 2003, n. 215, sul danno non patrimoniale derivante da atti comportamenti o condotte discriminatorie a causa della razza o dell'origine etnica delle persone.

<sup>16</sup> Sentenze Corte di Cassazione 31 maggio 2003, nn. 8827 e 8828; sentenza Corte Costituzionale 11 luglio 2003, n. 233.

dalla giurisprudenza della Suprema Corte per adeguarsi agli orientamenti del giudice sovranazionale. Secondo il consolidato indirizzo della Corte di Strasburgo, infatti, il danno non patrimoniale consegue normalmente, secondo *l'id quod plerumque accidit*, alla violazione del termine. Tale tipo di pregiudizio non va specificamente provato, neppure in via presuntiva. Accertata la violazione del termine, si presume una sofferenza sul piano psicologico del soggetto meritevole di essere riparata. Pertanto, secondo un recente arresto della Corte di legittimità, "è normale che l'anomala lunghezza della pendenza di un processo produca nella parte che vi è coinvolta un patema d'animo, un'ansia, una sofferenza morale che non occorre provare, sia pure attraverso elementi presuntivi"<sup>17</sup>. Ciò non significa che si tratti di danno evento, *in re ipsa* nella violazione del termine. Esso è pur sempre danno conseguenza, che non viene automaticamente riconosciuto, ma che è ritenuto normalmente esistente, salva la prova fornita dall'Amministrazione resistente che nel caso concreto esso non si è verificato<sup>18</sup>. Si ribalta così l'onere probatorio, ponendosi a carico della parte convenuta la prova della inesistenza ed inconfigurabilità del danno. In assenza di una tale prova contraria, il danno non patrimoniale non può essere negato alla persona che, vedendo violato il proprio diritto alla durata ragionevole del processo, ha così "subito l'afflizione causata dall'esorbitante attesa della decisione"<sup>19</sup>.

##### 5. Legittimazione degli enti ultraindividuali.

La portata del fenomeno delle attività svolte in forma ultraindividuale e la tendenziale progressiva equiparazione delle persone fisiche e degli enti sul piano della soggettività giuridica ha condotto la giurisprudenza di merito e di legittimità ad estendere anche a questi ultimi alcune norme di tutela degli individui, in specie con riferimento ai diritti inviolabili della personalità.

L'individuazione e la tutela dei diritti fondamentali variano storicamente in ragione del livello di sviluppo degli ordinamenti giuridici e delle esigenze di salvaguardia che emergono dal tessuto sociale. Sulla base dei principi costituzionali gli interpreti svolgono un ruolo essenziale nella rilevazione delle istanze di tutela, in continua evoluzione, e nel loro reciproco bilanciamento.

---

<sup>17</sup> Sentenza Corte di Cassazione sezioni unite civili 26 gennaio 2004, n. 1338.

<sup>18</sup> Ad esempio in quanto vi fosse la consapevolezza dell'infondatezza o inammissibilità delle proprie istanze, ovvero in quanto la lungaggine del processo ha attribuito un vantaggio al soggetto che ha *medio tempore* potuto continuare a beneficiare delle utilità derivanti dalla detenzione del bene controverso.

<sup>19</sup> Così sentenza Corte di Cassazione sezioni unite civili 26 gennaio 2004, n. 1338.

La progressiva emersione ed estensione di esigenze di protezione si è realizzata, dunque, anche con riferimento agli enti. In particolare, già in tempi non recenti la Suprema Corte ha ammesso la tutela del diritto all'immagine, al nome e all'onore di enti superindividuali, diritti della personalità ritenuti compatibili con l'assenza di fisicità. Come per gli individui, e compatibilmente con la diversità ontologica che connota i soggetti ultraindividuali, tale tutela non si realizza esclusivamente in sede penale, ma pure in altre sedi, mediante strumenti risarcitori ed inibitori dei comportamenti. Invero, la diversità strutturale esistente tra persone fisiche e persone giuridiche ha indotto la giurisprudenza meno recente a limitare il risarcimento del danno da lesione di un diritto della personalità di un ente alla sola sfera delle conseguenze pregiudizievoli sul piano economico, *sub specie* di danno emergente e di lucro cessante, che siano allegare e provate dal soggetto leso. Viceversa, il ristoro degli interessi attinenti ad un piano immateriale è stato riconosciuto solo in quanto la lesione all'immagine, al nome, all'onore, ovvero all'identità personale dell'ente si sia riflessa negativamente sulla sua organizzazione e sul suo rapporto con la collettività di riferimento e con gli utenti. Secondo questa impostazione l'oggetto del risarcimento del danno è rappresentato in tal caso dalla conseguenza patrimoniale di un comportamento illecito lesivo di un diritto personalissimo – spese necessarie al ripristino del bene giuridico leso, nonché mancato incremento patrimoniale cagionato dalla lesione –<sup>20</sup>. La *ratio* di un tale orientamento poggia sulla impossibilità ontologica di configurare un coinvolgimento psicologico dell'ente superindividuale in termini di ansia e di patema d'animo<sup>21</sup>.

Con riferimento alla materia della equa riparazione per violazione del termine ragionevole del processo, un indirizzo contrastante con l'impostazione tradizionale della giurisprudenza interna è espresso dalla Corte Europea per i Diritti dell'Uomo. In particolare, la legittimazione degli enti personificati è stata affermata dalla giurisprudenza europea anche con riferimento al pregiudizio non patrimoniale. Affrontando la questione in composizione allargata, la Corte europea ha statuito, da un lato, che il diritto di ottenere una riparazione pecuniaria del danno non patrimoniale cagionato dalla irragionevole durata del processo compete anche alle società commerciali; dall'altro lato,

<sup>20</sup> L'argomento è alla base dell'articolata sentenza della Corte dei Conti sezioni riunite in sede giurisdizionale 23 aprile 2003 n. 10/qm

<sup>21</sup> Sono numerose le sentenze della Corte di legittimità, le quali hanno negato che gli enti superindividuali possano chiedere il risarcimento del c.d. danno morale soggettivo. Tra le altre si segnalano: sentenza Corte di Cassazione 31 maggio 2003, n. 8828 e, con specifico riferimento alla fattispecie di cui all'articolo 2 della legge n. 89/2001, sentenza Corte di Cassazione 2 agosto 2002, n. 11600, 29 ottobre 2002, n. 15233, 10 aprile 2003, n. 5664, n. 19647/ 2004.

che l'esistenza di un tale danno può ravvisarsi anche nello stato di incertezza e di disagio che la durata del processo determina nei soci e nelle persone che sono preposte alla gestione dell'impresa<sup>22</sup>. La Corte di Strasburgo pone, dunque, sullo stesso piano le ipotesi in cui parte lesa sia una persona fisica e quelle in cui soggetto passivo della lesione sia un ente superindividuale. Questo orientamento si è successivamente consolidato<sup>23</sup>.

Invero, l'analisi dei più recenti arresti della Corte di legittimità consente di ravvisare un significativo mutamento di indirizzo anche nella giurisprudenza nazionale.

Secondo tale nuovo orientamento deve riconoscersi anche alle persone giuridiche la riparazione del danno non patrimoniale secondo i criteri stabili dalla Corte europea, pur "nelle ipotesi in cui tale danno sia correlato a turbamenti di carattere psicologico"<sup>24</sup>. In particolare, ponendosi riferimento alla teoria della immedesimazione organica tra l'ente e l'organo che per esso agisce, non possono riconoscersi ostacoli normativi insormontabili al riconoscimento dell'imputazione di stati soggettivi psicologici alle persone giuridiche, legati al possesso di qualità psichiche tipicamente umane (buona o mala fede, dolo o colpa). Peraltro, la più recente giurisprudenza individua la soggettività dell'ente collettivo come transitoria e strumentale: l'imputazione delle situazioni giuridiche soggettive all'ente è destinata – sulla base delle norme che regolano l'organizzazione interna – a trasformarsi definitivamente in imputazione in capo ai singoli, persone fisiche. Ne consegue che la normativa sulle persone giuridiche è pur sempre normativa avente ad oggetto le relazioni tra uomini e, dunque, nella personalità giuridica "non deve essere ravvisato lo statuto di un'identità diversa dalle persone fisiche"<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> Sentenza Corte europea dei diritti dell'uomo 6 aprile 2000, *Comingersoll SA c. Portugal*

<sup>23</sup> Tra le pronunce più recenti della Corte di Strasburgo si vedano sentenza 8 giugno 2004, *Clinique Mozart Sarl c. France*; sentenza 17 giugno 2003 *S.C.I. Boumois c. Rep. Tchèque*; sentenza 15 febbraio 2003 *Sitram SA c. Belgique*; sentenza 27 febbraio 2003 *Textile Traders Ltd c. Portugal*; sentenza 19 giugno 2002 *Société Industrielle d'Entretien et de Service c. France*; sentenza 9 novembre 2000 *Tor di Valle Costruzioni c. Italie*.

<sup>24</sup> Sentenza Corte di Cassazione 8 giugno 2005, n. 12016.

<sup>25</sup> Sentenza Corte di Cassazione 4 luglio 2005, n. 17500 cit.

## **I tributi ambientali a livello regionale in armonia con i principi comunitari**

di Olimpia Esposito De Falco

*L'eccessivo sfruttamento delle risorse naturali, insieme al depauperamento dell'ambiente, hanno imposto l'introduzione di strumenti di tassazione ambientale al fine di internalizzare le "esternalità ambientali". Si evidenziano, in particolare, a livello comunitario, le problematiche riguardanti la tutela e la preservazione dell'ambiente, con il ricorso sempre più frequente ad imposte e tasse ambientali. Successivamente si affronta la compatibilità della fiscalità ambientale con il sistema impositivo regionale e, segnatamente, territoriale, concludendo che è possibile realizzare un sistema fiscale parzialmente decentrato a connotazione ambientale, in armonia con i principi statali e comunitari.*

*Sommario* 1.1. L'utilizzo dei tributi come strumento di tutela ambientale, raccordato con i principi comunitari; 1.2. Il ruolo della finanza regionale e locale in senso ecologico alla luce della revisione della legge costituzionale; 1.3. Potestà normativa degli enti locali in materia di fiscalità ambientale; 1.4. Bibliografia.

### **1.1.L'UTILIZZO DEI TRIBUTI COME STRUMENTO DI TUTELA AMBIENTALE, RACCORDATO CON I PRINCIPI COMUNITARI**

La questione ambientale, sotto il profilo economico, trova fondamento nel principio secondo cui i fenomeni inquinanti e dannosi per l'ecosistema costituiscono rilevanti diseconomie esterne<sup>1</sup> dell'attività dell'uomo; ciò significa che i costi della produzione di beni e servizi, da parte delle imprese, non sono compresi nella determinazione del prezzo, perché non considerati tra gli oneri effettivamente sostenuti dal produttore<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam, 1979, p. 15 ss.

<sup>2</sup> PICCIAREDDA F., SELICATO P., *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano, 1996, p. 2 ss.

Ne consegue, pertanto, che l'inquinamento ambientale provoca aumenti di costo per i terzi, e non per coloro che li pongono in essere, costituendo, quindi, costi sociali in riferimento ai quali è necessario predisporre degli strumenti tesi ad "internalizzare le c.d. esternalità ambientali"<sup>3</sup>, agendo "sul costo dei prodotti inquinanti al fine di indirizzare le scelte dei consumatori".

In quest'ottica, lo strumento fiscale del tributo ambientale assume la funzione principale di reperimento di risorse finanziarie, destinate ad essere utilizzate per la salvaguardia dell'ambiente, nonché di misura economica di indirizzo delle scelte dei consumatori<sup>4</sup>.

I principali studi sull'utilizzo dello strumento fiscale, in correlazione con le tematiche ambientali, sono stati formulati dall'OCSE e dall'Unione Europea.

L'OCSE include la fiscalità ambientale nel novero degli strumenti economici volti alla tutela dell'ambiente, comprendendo "quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche e di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati"<sup>5</sup>.

In tal modo, gli strumenti tributari ambientali sono posti sullo stesso piano delle altre misure individuate dall'OCSE (ossia sussidi, depositi negoziabili, penalità, fidejussioni, *performance bonds*, permessi negoziabili)<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> La presenza di esternalità determina un imperfetto funzionamento delle leggi di mercato; infatti, se i costi esterni sono sopportati dai terzi e non sono incorporati nei prezzi di mercato, quest'ultimi non possono assolvere correttamente alla loro principale funzione, ossia la regolazione dell'equilibrio tra domanda e offerta di mercato.

<sup>4</sup> Risale a Pigou la prima proposta di intervento fiscale in funzione correttiva delle diseconomie esterne. Vd. PIGOU A., *The economics of welfare*, London, 1932 (tradotto in italiano da EINAUDI M., con il titolo *Economia del benessere*, Torino 1968). L'Autore, studiando le influenze delle esternalità sull'economia di un Paese, sosteneva che anche in un mercato con concorrenza perfetta è sempre necessario l'intervento dello Stato. Il naturale funzionamento del mercato è il migliore regolatore dell'allocazione delle risorse, quando viene supportato dai regolamenti dell'Autorità Pubblica (sussidi e tasse). Sull'elaborazione pigouviana si veda: R. PERRONE CAPANO, "L'imposizione e l'ambiente", *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, Padova 2001; OSCULATI F., *La tassazione ambientale*, cit.; Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* VII ed., Jovene editore, Napoli 2004.; CELLERINO R., "L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, I; PICCIAREDDA F., SELICATO P., *I tributi e l'ambiente- profili ricostruttivi*, cit. Di contrario avviso è COASE R. H., "The problem of social cost", *Journal of Law and Economics*, 1960; Vd anche COLOMBATTO E., *Tutti proprietari: la nuova scuola del property rights*, saggio di COASE, "Il problema del costo sociale" Firenze, 1980. Per più ampi ragguagli circa il tributo come strumento di tutela ambientale, Vd ESPOSITO DE FALCO O. "L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche" in *Riv. Giur. Amb.*, n. 5, 2004, p. 649.

<sup>5</sup> OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989.

<sup>6</sup> Il 13 ottobre 2003 è stata adottata la Direttiva 2003/87/CE che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissione di gas ad effetto serra nella Comunità e modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio. Il nuovo sistema comunitario si basa sul metodo del *cap and trade*, secondo cui l'autorità pubblica stabilisce l'obiettivo di qualità ambientale che si intende raggiungere, fissando il livello massimo di inquinamento consentito, in un dato periodo di tempo e in una determinata area. Ciascun Stato membro, sulla base del Piano nazionale di assegnazione, stabilisce, per il triennio 2005-2008, e per il quinquennio successivo 2008-2012, le quote di emissione da assegnare e quelle destinate ai singoli impianti. Vd ESPOSITO DE FALCO O. *La direttiva emissions trading: nuovo strumento impositivo di tutela dell'ambiente*, Aracne editrice, 2005.

L'Unione Europea ha affrontato la questione operando una vera e propria ricostruzione, in materia di tassazione ambientale, che rappresenta un momento di coordinamento delle diverse indicazioni emerse in sede OCSE, nelle risoluzioni del Consiglio del 1987<sup>7</sup> e del 1993<sup>8</sup>, nel Libro Bianco su "Crescita, competitività ed occupazione" del 1994 e, soprattutto, nella Comunicazione del 1997<sup>9</sup>. Con quest'ultima, la Commissione Europea, per la prima volta, ha affrontato la delicata questione della tutela e della preservazione dell'integrità dell'ambiente attraverso l'utilizzo di imposte e tasse ambientali, individuando gli obblighi giuridici da rispettare nel mercato unico. Pertanto, sono stati forniti utili orientamenti per l'applicazione e la valutazione di tali strumenti fiscali, al fine di garantirne l'uso equilibrato ed efficace a livello nazionale, regionale e locale.

La Commissione, in particolare, ha definito l'elemento caratterizzante il tributo ambientale, delimitandolo nella relazione causale sussistente tra l'unità fisica inquinatrice (utilizzo improprio dell'ambiente, consumo di una risorsa ambientale o di una fonte di energia, produzione di emissione inquinante) e la base imponibile del tributo, che deve incidere sull'unità in parola.

È importante cogliere la *ratio* della relazione causale la quale, indicando che una tassa rientra nella categoria dei tributi ambientali solo se il suo imponibile rappresenta l'unità fisica comportante effetti negativi per l'ecosistema (se consumato o rilasciato nell'ambiente), genera un effetto razionalizzante e coordinatore della fiscalità ambientale vigente nei paesi UE<sup>10</sup>.

L'accento posto sulla relazione causale tra il tributo e l'unità fisica che produce un danno all'ambiente - fermo restando che il tributo ambientale possa assumere anche una funzione extra fiscale<sup>11</sup> - consente di considerare il tributo ambientale in senso proprio,

<sup>7</sup> Risoluzione del Consiglio 23 gennaio 1987, n. 485, in GUCE n. C 328 del 7 dicembre 1987, relativa al "quarto programma d'azione delle Comunità Europee in materia di ambiente"

<sup>8</sup> Risoluzione del Consiglio 1 febbraio 1993, in GUCE n. C 138 del 17 maggio 1993, relativa al "quinto programma d'azione ambientale dell'Unione Europea"

<sup>9</sup> Comunicazione della Commissione COM 97/9 del 26 marzo 1997, pubblicata in GUCE 23 luglio 1997, n. 224

<sup>10</sup> PERRONE CAPANO R., "L'imposizione e l'ambiente", *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, cit p. 121 ss.

<sup>11</sup> Sul tema dell'extrafiscalità si veda, per l'ordinamento italiano: A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, cit; F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973; F. FICHERA, "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1997. Per l'ordinamento spagnolo: Y. MARTUL ORTEGA *I fini extrafiscali dell'imposta*, in *Trattato di Diritto Tributario* (diretto da A. Amatucci), *Annuario*, Padova 2001; E. GONZALES GARCIA, *Concepto ctual de tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, 1996, 21; G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos*, in *Commentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Professor F. Sainz De Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, 104. Si segnala altresì, per l'ordinamento tedesco, L. GLERIA, "Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco", *Riv. Dir. Trib.*, 2003.

per cui l'obiettivo ecologico costituisce il presupposto stesso del tributo, assumendo una funzione incentivante della tutela ambientale (non certo un'autorizzazione ad inquinare).

In altre parole, risulta evidente l'orientamento della Commissione nel porre, alla base dell'imposizione – valevole per gli Stati membri – l'obiettivo ecologico. In tal modo, si rappresenta non un fine extra fiscale ma il presupposto stesso del tributo ambientale.

Nei paesi OCSE, d'altra parte, non si era mai giunti a considerare lo strumento tributario come una misura diretta a tutelare l'ambiente quanto, piuttosto, come una delle molteplici misure gravanti sul costo dei prodotti inquinanti, al fine di indirizzare le scelte dei consumatori. In tale ottica, la funzione ambientale è rimasta estranea al presupposto del tributo, assumendo una finalità extra fiscale esterna di natura squisitamente politico-sociale.

Ciò è comprensibile se si considerano le difficoltà incontrate dai paesi UE nel pervenire ad una visione unitaria dei tributi ambientali. Infatti, è prevalsa una certa disomogeneità nell'utilizzo dello strumento tributario (inteso quale misura economica a tutela dell'ambiente), permanendo, invece, in molti casi, la sensazione di estraneità della funzione economica-ambientale al presupposto del tributo ritenuto, nell'interpretazione corrente, un tributo di scopo.

La scelta operata dalla Commissione Europea ha rappresentato una svolta razionalizzatrice nei confronti della disomogenea fiscalità ambientale, fino a quel momento prevalente nei paesi UE, come sottolineato da autorevoli fonti<sup>12</sup>.

In tale ottica, al fine di creare un coordinamento nell'esercizio della potestà normativa in materia di fiscalità ambientale, è opportuno rispettare gli obblighi derivanti dal diritto comunitario<sup>13</sup>.

Va sottolineato, inoltre, che la Comunicazione del 1997 ha determinato i seguenti principi, validi per i Paesi membri:

- il principio "*chi inquina paga*" (art 174 Trattato CE), che ha assunto il carattere di una linea guida di protezione dell'ambiente<sup>14</sup>;
- il divieto di istituire dazi doganali o tasse di effetto equivalente (art. 23 - 25 Trattato CE) nei rapporti commerciali tra gli Stati membri. Appare, pertanto, in

<sup>12</sup> In tal senso GALLO F., MARCHETTI F., cit. p. 120 ss.

<sup>13</sup> DAGNINO A., *La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia ambientale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n.2-3, 2004, p. 317.

<sup>14</sup> Comunicazione della Commissione, punto 14

contrasto, con tale normativa, l'istituzione di tributi ambientali che colpiscono esclusivamente prodotti stranieri, falsando, in tal modo, la concorrenza<sup>15</sup>;

➤ il divieto di restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione di merci tra gli Stati membri o misure di effetto equivalente (art 28-30 Trattato Ce). Tali restrizioni possono essere introdotte solo se giustificate da motivi di "tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale"<sup>16</sup>;

➤ il principio di non discriminazione fiscale nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri (art 90 Trattato CE); il che vieta l'applicazione di una maggiore tassazione ambientale di prodotti stranieri rispetto a quelli nazionali;

➤ l'armonizzazione delle norme comunitarie in materia di tassazione indiretta (art. 93 Trattato CE)<sup>17</sup>. Il tributo ambientale nazionale, che incide sulle accise, sugli oli minerali, il tabacco e le bevande alcoliche, deve adeguarsi alla disciplina comunitaria in vigore. In proposito, va rilevato che le direttive comunitarie prevedono disposizioni che impongono, agli Stati membri, di comunicare le misure adottate. In sostanza, le leggi fiscali ambientali disciplinate dal diritto comunitario derivato sono soggette all'obbligo di notifica alla Commissione;

➤ la disciplina degli aiuti di Stato (art 87-88 Trattato CE)<sup>18</sup>. Sono incompatibili i tributi ambientali di scopo destinati a favorire talune imprese o produzioni, ovvero le agevolazioni, in contrasto con la disciplina comunitaria. Dal gennaio 2002 tutti i regimi di aiuto in materia ambientale - disciplinati dagli art 87-88 - devono essere preventivamente notificati alla Commissione, la quale può disporre sgravi da tributi ambientali se riguardano un'imposta nazionale non rientrante in quelle comunitarie, per un periodo massimo di dieci anni<sup>19</sup>.

Ne deriva che il rispetto di tali disposizioni sulla politica ambientale, sul Mercato Unico e sulle regole di concorrenza, nonché sulle altre politiche comunitarie, rende particolarmente complessa l'introduzione di norme fiscali ambientale.

---

<sup>15</sup> Comunicazione della Commissione, punto 15

<sup>16</sup> Comunicazione della Commissione, punto 37

<sup>17</sup> Comunicazione della Commissione, punto 23

<sup>18</sup> Comunicazione della Commissione, punto 26

<sup>19</sup> G.U.C.E. C 72 del 10/3/94

## 1.2.IL RUOLO DELLA FINANZA REGIONALE E LOCALE IN SENSO ECOLOGICO ALLA LUCE DELLA REVISIONE DELLA LEGGE COSTITUZIONALE

Negli ultimi tempi, l'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni e degli enti locali, specie nella gestione della fiscalità ambientale, va assumendo un ruolo sempre più determinante, a seguito della riforma<sup>20</sup> del titolo V, parte seconda della Costituzione, avvenuta con legge costituzionale n. 3 del 2001<sup>21</sup>.

Obiettivo della modifica alla parte II della Costituzione, oggetto di accesi dibattiti a livello politico e dottrinario, era, in primo luogo, il rafforzamento dei poteri delle Regioni, alle quali è affidata la competenza legislativa esclusiva in materia di assistenza sanitaria e sociale, nonché di istruzione: quindi, in quelle materie ritenute, dai promotori del testo di revisione, fondamentali per i rapporti tra i poteri pubblici ed i cittadini.

La trasformazione della competenza legislativa regionale da "concorrente " in "esclusiva", secondo i fautori della riforma, da una parte svincola il legislatore regionale dai principi fondamentali della materia, dall'altra continua a sottoporlo ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e, ovviamente, dal rispetto della Costituzione. Tale limite riserva allo Stato competenze legislative esclusive in una serie di materie ed ambiti che, come si avrà modo di ribadire, vanno dalla "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali" e dall'ordinamento civile e penale, alla tutela dell'ambiente ed a quello della concorrenza. La sfera materiale della legislazione esclusiva dello Stato risulta "potenziata" dal nuovo testo di revisione mediante l'aggiunta di alcune nuove materie, a seguito della soppressione in capo alle regioni di ambiti competenziali di natura concorrente.<sup>22</sup>

L'ipotesi di orientare il sistema fiscale regionale in senso ecologico risale, in Italia, alla fine degli anni 70<sup>23</sup>. Sin da allora appariva opportuna una ripartizione di competenze,

---

<sup>20</sup> La riforma ha anche inserito per la prima volta, nel testo costituzionale, la parola "ambiente", in relazione al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione, all'art 117, II e III comma. Con la L. n. 131 del 2003 sono state previste le "disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3".

<sup>21</sup> Il 16 novembre 2005 è stato varato il testo di legge costituzionale, approvato in seconda votazione a maggioranza assoluta, ma inferiore ai due terzi dei membri di ciascuna Camera, recante "modifiche alla parte II della Costituzione". Tale testo è stato sottoposto a referendum, in quanto non è stato approvato nella seconda votazione da ciascuna delle Camere, a maggioranza di due terzi dei suoi componenti. Attualmente è stato indetto referendum confermativo con Dpr del 28 aprile 2006, svoltosi il 25/06/06. In tutte le principali aree geografiche del paese ha vinto il "no" evidenziando una percentuale molto alta di contrarietà al progetto di revisione costituzionale.

<sup>22</sup> GAMBINO S. " Riorganizzazione territoriale dello Stato e principio di sussidiarietà tra riforme costituzionali e legislative. Il caso italiano in prospettiva comparatistica" in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), n. 11, 2006, p 17 ss

<sup>23</sup> ALFANO R., "L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale" in *Tributi-impresa* n. 2, 2004, p 22 ss.

e si prevedevano appositi tributi con finalità ecologiche in funzione delle caratteristiche geofisiche del territorio. Successivamente, a seguito delle trasformazioni riguardanti la ripartizioni di competenze e funzioni, si è avvertita la necessità di potenziare “un programma regionale di sviluppo, i cui diversi interventi settoriali si ricolleghino, raccordando le scelte in tema di sviluppo economico con quello di localizzazione delle attività produttive sul territorio”<sup>24</sup>.

Il sistema impositivo locale a connotazione ambientale trova una fonte primaria nell'imposizione immobiliare, il cui principio ispiratore è la stretta correlazione territoriale. Ne deriva che l'ente locale può imporre un tributo solo se il suo presupposto sia collegato con il territorio su cui esercita la potestà amministrativa, che si traduce in un'attività economica o, più frequentemente, in beni immobili<sup>25</sup>. Si rileva, inoltre, che la proprietà esplica una elevata funzione sociale, che va tutelata in presenza di un razionale sfruttamento del territorio, al fine di non compromettere le caratteristiche ambientali. Ovviamente tale funzione può essere meglio gestita a livello decentrato<sup>26</sup>.

In altre parole, in presenza di una diffusa varietà di condizioni ambientali e tecnologiche-produttive caratterizzanti le diverse aree territoriali del Paese, appare preferibile una tassazione di tipo locale. Per contro, è più opportuno risolvere alcune problematiche, come ad esempio le emissioni inquinanti, attraverso una disciplina a livello centrale, nel rispetto delle esigenze e delle istanze locali. Come si avrà modo di osservare, infatti, è di esclusiva competenza dello Stato predisporre una programmazione di carattere generale che fissi i principi e le direttive cui le Regioni e gli Enti locali dovranno uniformarsi.

Occorre, pertanto, analizzare gli attuali scenari impositivi con riferimento alla ripartizione tra Stato, Regioni ed enti locali, avendo riguardo agli art. 117 e 119 della Costituzione, come disciplinati dalla Legge Cost. n. 3 del 2001.

L'art. 117, II comma Cost., attribuisce allo Stato potestà legislativa esclusiva in merito al “(...) sistema tributario e contabile dello Stato”( lett. e ); “alla tutela dell'ambiente, dell'ecosistema, e dei beni culturali” (lett. S)

Sono materie di legislazione concorrente “(...) l'armonizzazione dei bilanci pubblici, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. “Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la

---

<sup>24</sup> TORTORELLI F., *Economia e territorio nella normativa regionale*, Padova, 1981, p. 3 ss.

<sup>25</sup> In tal senso GALLO F., MARCHETTI F., *cit.* p. 130 ss.

<sup>26</sup> AMATUCCI A., *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1, 1975, p. 354 ss.

determinazione di principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato” (art. 117, III comma Cost.).

“Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato” (art. 117, IV comma, lett. e Cost.)

In campo finanziario, l’art. 119 Cost. (al I e II comma) prevede che l’autonomia di entrata e di spesa sia disposta per Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni in armonia con la Costituzione, secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tali Enti hanno risorse autonome, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, disponendo di compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

A tal uopo, risultano interessanti le pronunce della Consulta sul riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni in materia ambientale, alla luce della nuova formulazione dell’art. 117 Cost..

Con la sentenza n. 407 del 2002<sup>27</sup>, la Corte Costituzionale riconferma l’orientamento maturato precedentemente alla riforma e, richiamando i propri precedenti, afferma che “l’evoluzione legislativa e la giurisprudenza costituzionale portano ad escludere che possa identificarsi una “materia” in senso tecnico, qualificabile come “tutela dell’ambiente”, dal momento che non sembra configurabile come sfera di competenza statale rigorosamente circoscritta e delimitata giacché, al contrario, essa investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze”.

Secondo la Corte, l’ambiente rappresenta un valore costituzionalmente protetto che, in quanto tale, delinea una materia “trasversale”, tale da consentire l’affermarsi di competenze diverse, quali quelle regionali. Allo Stato spettano le determinazioni che rispondono ad esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull’intero territorio nazionale.

In sostanza, appare evidente che l’intento del legislatore sia stato quello di riservare allo Stato il potere di fissare standard di tutela uniforme sull’intero territorio nazionale, senza peraltro escludere, in questo settore, la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali. Infine, la sentenza afferma che rientra nella competenza concorrente regionale la cura degli interessi relativi alla materia “governo del territorio”<sup>28</sup>. Le Regioni, pertanto, sono titolari

---

<sup>27</sup> Corte Cost., sentenza n. 407 del 10-26 luglio 2002.

<sup>28</sup> Nel caso di specie, la Corte Costituzionale afferma che spettano alle Regioni gli adempimenti connessi all’edificazione e alla localizzazione degli stabilimenti.

di una serie di competenza concorrenti, riguardanti profili indissolubilmente connessi con la tutela dell'ambiente.

Con una successiva sentenza n. 536 del 2002<sup>29</sup>, la Consulta afferma che l'art. 117, lett. s) della Costituzione tutela, in modo uniforme, l'ambiente e l'ecosistema, ponendo un limite agli interventi, a livello regionale, che possano pregiudicare gli equilibri ambientali. Viene ribadito, così, che l'ambiente rappresenta un valore costituzionalmente protetto, non escludente la titolarità, in capo alle Regioni, di competenze legislative quali il governo del territorio, la tutela della salute, ecc.

Dal canto suo, lo Stato può dettare standard di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale, anche incidenti sulle competenze legislative regionali ex art. 117 della Costituzione<sup>30</sup>.

Di particolare interesse, per valutare il riparto di competenze tra Stato e Regioni, appare la sentenza n. 303 del 2003<sup>31</sup> in materia di lavori pubblici e, in generale, sul rapporto tra la distribuzione delle competenze legislative ex art. 117 Cost. e il principio di sussidiarietà. L'art. 117 Cost. viene interpretato alla luce dell'art. 118 Cost., che disciplina le funzioni amministrative. La Corte afferma che l'art. 118 Cost. introduce, per le funzioni amministrative, un meccanismo dinamico che rende meno rigida la distribuzione delle competenze legislative, prevedendo che le funzioni amministrative, generalmente attribuite ai Comuni, siano allocate ad un livello di governo diverso, per assicurarne

<sup>29</sup> Corte Cost., sentenza n. 536 del 18-20 dicembre 2002.

<sup>30</sup> La sentenza n. 96 del 2003 afferma che, nel valore costituzionale dell'ambiente, sono raccolti ed intrecciati tra loro interessi molteplici, che mettono capo a competenze differenziate, distribuite tra enti locali, Regioni e Stato, al quale spettano soltanto funzioni che richiedono una disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale. Dello stesso tenore è la sentenza n. 222 del 2003, che definisce l'ambiente come valore trasversale, spettando allo Stato le determinazioni che corrispondono alle esigenze meritevoli di disciplina uniforme sull'intero territorio nazionale, senza che ne resti esclusa la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali.

La sentenza n. 307 del 2003, ed anche la successiva n. 336 del 2005, dopo avere ribadito che la tutela dell'ambiente rappresenta un compito nell'esercizio del quale lo Stato conserva il potere di dettare standard di protezione uniformi validi in tutte le Regioni e non derogabili da queste, dichiara che ciò non esclude affatto la possibilità che le leggi regionali, emanate nell'esercizio della potestà concorrente di cui all'art. 117, III comma Cost., o di quella "residuale" di cui all'art. 117, IV comma, possano assumere fra i propri scopi anche finalità di tutela ambientale.

<sup>31</sup> Corte Cost., sentenza n. 303 del 25 settembre - 01 ottobre 2003. ANZON A., *Flessibilità dell'ordine delle competenze legislative e collaborazione tra Stato e Regioni (nota a Corte cost. n. 303/2003)*; BARTOLE S., *Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale (nota a Corte cost. n. 303 del 2003)*; CAMERLENGO Q., *Dall'amministrazione alla legge, seguendo il principio di sussidiarietà. Riflessioni in merito alla sentenza n. 303 del 2003 della Corte costituzionale*; CINTIOLI F., *Le forme dell'intesa e il controllo sulla leale collaborazione dopo la sentenza 303 del 2003*; D'ARPE E., *La Consulta censura le norme statali "cedevoli" ponendo in crisi il sistema: un nuovo aspetto della sentenza 303/2003*; D'ATENA E., *L'allocatione delle funzioni amministrative in una sentenza ortopedica della Corte costituzionale (Nota a Corte cost. n. 303/2003)*; MORRONE A., *La Corte costituzionale riscrive il titolo V?*; nonché R. DICKMANN, *La Corte costituzionale attua (ed integra) il Titolo V (Osservazioni a Corte Cost., 1° ottobre 2003, n. 303)* e MOSCARINI A., *Titolo V e prove di sussidiarietà: la sentenza n. 303/2003 della Corte costituzionale*, entrambi in *Federalismi.it*, n.12, 2003.

l'esercizio unitario sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza<sup>32</sup>.

In sostanza, lo sviluppo interpretativo della Corte Costituzionale evidenzia una nozione di ambiente "a carattere trasversale", collegata ad altre materie per l'attribuzione di competenze. Il riparto di competenze si ispira al principio di sussidiarietà secondo un criterio che è quello di riservare allo Stato "il potere di fissare standard di tutela uniforme sull'intero territorio nazionale, senza peraltro escludere, in questo settore, la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali".

Di recente, il legislatore costituzionale è intervenuto introducendo "il codice dei beni culturali e del paesaggio"<sup>33</sup>. In proposito, sono state affrontate questioni in materia di edilizia ed urbanistica (sentenze n. 51<sup>34</sup> e n. 182<sup>35</sup> del 2006), nonché in tema di tutela dell'ambiente (sentenza n. 183 del 2006). Tali questioni attengono ai temi della tutela del paesaggio e del governo del territorio, alle relative competenze, legislative ed amministrative, e alle reciproche interferenze. Ne deriva che spetta allo Stato fissare i principi di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale laddove le leggi regionali, invece, possono assumere, tra i loro scopi, finalità di tutela ambientale, purché siano rispettate le regole uniformi fissate dallo Stato. Appare, in sostanza, legittimo l'intervento normativo statale o regionale di maggiore protezione dell'interesse ambientale (sentenze n. 62<sup>36</sup>, n. 232<sup>37</sup> e n. 336<sup>38</sup> del 2005).

In campo finanziario e tributario, invece, particolarmente restrittivo è stato l'intervento della Corte Costituzionale.

---

32 Di grande interesse è anche la sentenza n. 259 del 2004, che richiama il principio di sussidiarietà in relazione alle funzioni amministrative ed afferma che, poiché la competenza a rilasciare le autorizzazioni per lo svolgimento delle attività previste dalla legge, impugnata nel caso di specie, spetta alla Regione, la delega da quest'ultima alle Province del relativo potere autorizzatorio non è illegittima, in quanto non risulta lesiva di alcun principio costituzionale ed, anzi, è coerente con il principio di sussidiarietà.

<sup>33</sup> "Codice dei beni culturali e del paesaggio" ai sensi dell'art 10 della L. 2002 n. 137, approvato con decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42

<sup>34</sup> Corte Cost., sentenza n. 51 del 6-10 febbraio 2006.

<sup>35</sup> Corte Cost., sentenza n. 182 del 20 aprile-5 maggio 2006.

<sup>36</sup> Corte Cost., sentenza n. 62 del 13-29 gennaio 2005.

<sup>37</sup> Corte Cost., sentenza n. 232 del 8-16 giugno 2005.

<sup>38</sup> Corte Cost., sentenza n. 336 del 14-27 luglio 2005.

Nella recente sentenza n. 37 del 2004<sup>39</sup> la Consulta, confermando le precedenti pronunce n. 296<sup>40</sup> e n. 297<sup>41</sup> del 2003, nonché la n. 16 del 2004<sup>42</sup>, afferma che l'attuazione del disegno di legge costituzionale, delineante il sistema tributario e finanziario degli Enti territoriali, richiede "preventivamente l'intervento del legislatore statale, cui spetta non solo fissare i principi cui i legislatori dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed Enti locali".

Ne consegue che la potestà legislativa in materia fiscale resterà di competenza statale fino al momento della determinazione dei principi fondamentali nelle materie di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Ciò è quanto si approfondirà nel prosieguo del lavoro, esaminando la potestà normativa in materia di fiscalità ambientale attribuita agli enti locali.

### **1.3. POTESTÀ NORMATIVA DEGLI ENTI LOCALI IN MATERIA DI FISCALITÀ AMBIENTALE**

Come si è avuto modo di osservare, il nuovo art 119 Cost (al I e II comma) prevede che "Comuni, province, città metropolitane e regioni, hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa "...hanno risorse autonome", "stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

È opportuno chiarire il significato dell'espressione "stabiliscono" riferita ai tributi propri. Secondo autorevole dottrina<sup>43</sup> "stabilire" non va inteso nel senso di scegliere con

---

<sup>39</sup> Corte Cost., sentenza n. 37 del 20-26 gennaio 2004, in *Giur. Cost.*, 2004, p. 517, con nota di MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali* e di BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo "federalismo fiscale"*. BARBERO M., *Dalla Corte Costituzionale un Vademecum per l'attuazione dell'art.119 della Costituzione (Nota a sentenza Corte Cost. n.37/2004)* in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it) n. 5/2004 ; si veda le interessanti considerazioni in merito alla sentenza n. 37 del 2004 di PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* in *Innovazione e diritto*, n. 1-2, 2005, p. 15 ss.

<sup>40</sup> Corte Cost., sentenza n. 296 del 22-26 settembre 2003.

<sup>41</sup> Corte Cost., sentenza n. 297 del 22-26 settembre 2003.

<sup>42</sup> Corte Cost., sentenza n. 16 del 10-16 gennaio 2004.

<sup>43</sup> AMATUCCI A., voce *Autonomia finanziaria e tributaria* in *Enc. Giurid. Treccani*, vol IV, p. 2 ss; AMATUCCI A. *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica cit.*, p 83 ss.

“piena discrezionalità o con lievi condizionamenti” gli elementi essenziali, ossia costitutivi dell’obbligazione tributaria quali il presupposto, la base imponibile e l’aliquota.<sup>44</sup>

Ne consegue che i “tributi propri” posti in essere dalle Regioni devono essere stabiliti secondo i criteri fissati dalla legge statale, ai sensi dell’art. 23 Cost.. Quindi la riserva di legge relativa e rinforzata, di cui all’art 23 Cost., non muta la sua natura “statale”, nel senso che ogni aspetto fondante di un tributo, anche regionale, viene disciplinato da una legge dello Stato<sup>45</sup>.

Dunque, il presupposto, i soggetti passivi, la base imponibile, l’aliquota massima, sono materie riservate alla leggi dello Stato. Alla legislazione regionale, o alla potestà regolamentare di regioni ed enti locali, possono essere affidati solo aspetti attuativi, tra cui la scelta dell’aliquota, ma entro un limite minimo o massimo predesignato. Ne deriva un ordinamento tributario generale con un’unica potestà statale, e con l’autonomia degli Enti locali in merito all’*an* ed al *quantum* del tributo ordinata secondo il criterio gerarchico delle fonti (che pone la legge regionale subordinata a quella statale e sovraordinata agli atti normativi degli altri Enti locali), da armonizzarsi e coordinarsi con la legge regionale e nei limiti di quella statale.

Questa conclusione non sembra condivisa pienamente da autorevoli studiosi<sup>46</sup>, secondo cui l’art 23 della Costituzione è espressione di riserva di legge relativa e rinforzata che, in via prioritaria, si riferisce alle leggi tributarie dello Stato ma non esclude quelle regionali. Il divieto imposto alle regioni, di istituire dazi doganali o di transito, di cui all’art 120, I comma della Cost., presuppone che anche le Regioni abbiano potestà primaria in materia fiscale operando, in tal modo, un ampliamento rispetto al precedente testo costituzionale. Infatti, nella Costituzione del 1948, il divieto appariva rivolto alle Regioni ad ordinamento differenziato, non estendendosi, invece, alle regioni di diritto comune.

Il riformato art. 120 coinvolge direttamente l’attività di coordinamento in campo tributario attribuita alle Regioni dall’art 117, III comma Cost., da cui discende una tesi

---

<sup>44</sup> Il termine “stabilire” è inteso con un significato diverso da GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2002, p. 59 . Secondo l’Autore, il verbo “stabilire” significa “determinare, fissare, indicare stabilmente” ed ha quindi un significato ben più pregnante del verbo “istituire”, usato prima della riforma del titolo V Cost; “un tributo *istituito* dall’ente locale è normalmente un tributo già in precedenza *stabilito* nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo *stabilito* è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale.

<sup>45</sup> In senso diverso GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione cit.*, p. 588 ss.; FREGNI M. C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale* in *Rassegna tributaria*, n. 3, 2005, p 699 ss.

<sup>46</sup> PERRONE CAPANO R., *L’unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* in *Innovazione e diritto, cit.*, p. 31 ss.

intermedia che riconosce autonomia tributaria anche alle regioni, sebbene nei limiti fissati dalla legge statale di coordinamento. Quindi, la situazione resta sostanzialmente invariata per gli enti locali, i quali esercitano la loro autonomia nei limiti definiti dalle leggi regolanti i tributi locali, suscettibili di ulteriori modificazioni a seguito dell'intervento dello Stato. Alle Regioni, invece, è riconosciuta una limitata autonomia tributaria, che esclude l'esistenza di un diritto di stabilire con proprie leggi nuovi tributi, rimanendo ciò una prerogativa dello Stato, da esercitarsi in armonia con la Costituzione, negli ambiti e secondo i principi predeterminati dal legislatore statale.

Va precisato che, nei limiti fissati dalla legge di coordinamento, la competenza regionale è primaria, distinguendosi, quindi, da quella degli altri enti territoriali, sebbene la nuova formulazione dell'art. 119 è caratterizzata da elementi di "ambiguità"<sup>47</sup>, poiché pone sullo stesso piano le Regioni che hanno potestà legislativa (con i limiti anzidetti) e gli altri enti locali (che sono, invece, titolari solo di funzioni amministrative).

In conclusione, a seguito dell' avvenuta riforma, il sistema fiscale a carattere ambientale appare limitatamente decentrato. Lo Stato rimane protagonista e responsabile nell'ambito di una politica innovativa che riequilibra gli oneri fiscali dei fattori produttivi e, allo stesso tempo, stimola le scelte dei contribuenti verso beni ed attività ecologicamente corrette, non potendo, in nessun caso, l'autonomia impositiva degli enti locali, determinare un incremento della pressione fiscale complessiva. Il coordinamento della finanza pubblica resta, dunque, caratterizzato dal predominio di quella statale che, pertanto, esercita un diritto di prelazione<sup>48</sup>.

In altre parole, considerando anche l'esito del referendum, l'attività fiscale collegata all'ambiente, resta di competenza statale.

Sebbene, nell'ambito comunitario, esistano tematiche ambientali a connotazione sopranazionale (come si è avuto modo di osservare), ha assunto grande rilievo il ricorso alle imposte ambientali tese ad intervenire, oltre che a livello planetario, soprattutto nei confronti dei singoli territori nazionali.

Volendo chiarire le differenti responsabilità legislative, si può attribuire ad un livello gerarchico superiore (ossia statale, comunitario ed internazionale), la necessità di porre in essere gli strumenti impositivi in ordine agli obiettivi e ai contenuti ad ampio

---

<sup>47</sup> PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* in *Innovazione e diritto*, cit., p. 2 ss.

<sup>48</sup> DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, n. 4, 2003, p. 512.

respiro mentre, al livello gerarchico locale (ossia Regioni ed Enti territoriali), spetta di dimostrare le proprie potenzialità agendo in maniera sinergica, e non contraddittoria, attraverso una politica ambientale coordinata.

Va rilevato, infatti, che le notevoli differenze territoriali caratterizzanti il nostro paese dovrebbero suggerire l'adozione di un modello di autonomia regionale. Al fine di non creare discriminazioni, ma per esigenze di uniformità e coordinamento, è auspicabile attribuire alle Regioni una fiscalità collegata all'uso del territorio e di tipo premiale sulla compartecipazione al gettito di tributi erariali. Le esigenze di coordinamento non possono essere, infatti, considerate un elemento accessorio, poiché esprimono fondamentali esigenze di unità del sistema in relazione al principio generale di uguaglianza, con particolare riguardo alle norme di agevolazione ed esenzione.

In definitiva, dalla panoramica normativa descritta, si può affermare che è possibile realizzare un sistema fiscale parzialmente decentrato a connotazione ambientale, in armonia con i principi statali e comunitari.

#### 1.4. BIBLIOGRAFIA

- ALFANO R., "L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale" *Tributi-impresa* 2004;
- ANZON A., " Flessibilità dell'ordine delle competenze legislative e collaborative tra Stato e regioni", *Forum di quaderni costituzionali*,2003;
- AMATUCCI A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", in *Riv. dir. fin.*, I, 1975;
- AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, voce dell'*Enc. Giurid. Treccani*, vol IV, 2004;
- AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VII ed., Jovene Editore, Napoli, 2004;
- BARTOLE S., "Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale", *Forum di quaderni costituzionali*,2003;
- BIZIOLI G., I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale" *Giur. Cost.*, 2004;
- CAMERLENGO Q., "Dall'amministrazione alla legge, seguendo il principio di sussidiarietà. Riflessioni in merito alla sentenza n. 303 del 2003 della Corte costituzionale", *Forum di quaderni costituzionali*,2003;
- COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE al Consiglio del 14/10/1991 [SEC (91) 1744 def], in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992;
- CASADO OLLERO G., *Los fines no fiscales de los tributos*, in *Commentarios a la Ley General Tributaria y lineas para su reforma. Libro-homenaje al Professor F. Sainz De Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid 1991;
- CELLERINO R., "L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1991;
- COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE al Consiglio del 26/03/1997 COM (97);
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 407 del 10-26 luglio 2002;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 536 del 18-20 dicembre 2002;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 96 del 26-28 marzo 2003;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 222 del 4-24 giugno 2003;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 296 del 22-26 settembre 2003;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 297 del 22-26 settembre 2003;

- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 307 del 1-7 ottobre 2003;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 303 del 25 settembre - 01 ottobre 2003;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 259 del 8-22 luglio 2004;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 16 del 10-16 gennaio 2004;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 37 del 20-26 gennaio 2004;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 62 del 13-29 gennaio 2005;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 232 del 8-16 giugno 2005;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 336 del 14-27 luglio 2005;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 51 del 6-10 febbraio 2006;
- CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 182 del 20aprile-5 maggio 2006;
- COASE R. H., "The problem of social cost", *Journal of Law and Economics*, III; 1960;
- COLOMBATTO E., *Tutti proprietari: la nuova scuola del property rights*, saggio di COASE, "Il problema del costo sociale" Firenze 1980;
- DAGNINO A., "La potestà normativa delle Regioni e degli Enti locali in materia ambientale", *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004;
- D'ARPE E., "La Consulta censura le norme statali "cedevoli" ponendo in crisi il sistema: un nuovo aspetto della sentenza 303/2003", *Forum di quaderni costituzionali*,2003;
- D'ATENA E., " L'allocatione delle funzioni amministrative in una sentenza ortopedica della Corte Costituzionale", *Forum di quaderni costituzionali*,2003;
- DEL FEDERICO L., "Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali" *La finanza locale*, 2003;
- DELORS, Libro Bianco su " *Crescita, competitività e occupazione*", 1994;
- DICKMANN, *La Corte costituzionale attua il Titolo V (Osservazioni a Corte Cost., 1° ottobre 2003, n. 303) Federalismi.it*, 2003;
- EINAUDI M., *Economia del benessere*, Torino, 1968;
- ESPOSITO DE FALCO O., "L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche" in *Riv Giur. Amb.* 2004;
- ESPOSITO DE FALCO O., *La direttiva emissions trading: nuovo strumento impositivo di tutela dell'ambiente*, Aracne editrice, 2005;
- FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli 1973;
- FICHERA F., "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatri", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1997;
- FREGNI M. C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale* in *Rassegna tributaria*, 2005;

- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione* in *Rassegna Tributaria*, 2002;
- GALLO F., MARCHETTI F., "I presupposti della tassazione ambientale", in *Rassegna Tributaria*, 1999;
- GERELLI F., *Ascesa e declino del business ambientale*, Bologna, 1990;
- GLERIA L., "Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco", *Riv. Dir. Trib.* 2003;
- GONZÀLES GARCÍA E., *Concepto ctual de tributo: Anàlisis de Jurisprudencia*, Aranzadi, 21, 1996;
- G.U n. 269 del 18/11/2005;
- G.U.C.E. C del 10/03/94;
- MARTUL ORTEGA Y., "I fini extrafiscali dell'imposta", *Trattato di Diritto Tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Annuario, Padova 2001;
- MORRONE A., "La Corte costituzionale riscrive il titolo V?", *Forum di quaderni costituzionali*, 2003;
- MORRONE A., "Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali", *Giur. Cost.*, 2004;
- MOSCARINI A., "Titolo V e prove di sussidiarietà: la sentenza n. 303/2003 della Corte costituzionale" *Federalismi.it*, 2003;
- OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989;
- OSCOLATI F., *La tassazione ambientale*, Cedam 1979;
- PABA S., "Il problema della scelta degli strumenti di regolamentazione in politica ambientale", in *Industria e ambiente*, 1992;
- PATRIZI V., "Strumenti economici per la tutela dell'ambiente. Il caso delle modificazioni irreversibili", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990;
- PERRONE CAPANO R., "L'imposizione e l'ambiente", in *Trattato di diritto tributario*, (a cura di) A. Amatucci, Padova, 2001;
- PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* in *Innovazione e diritto*, 2005;
- PICCIAREDDA F.,- SELICATO P., *I tributi e l'ambiente, profili ricostruttivi*, Milano 1996;
- PIGOU A. C., *The economics of Weelfare*, VI ed., Mamillon, Londra, 1932;

RISOLUZIONE DEL CONSIGLIO 23 gennaio 1987, n. 485, in GUCE n. C 328 del 7 dicembre 1987, relativa al “quarto programma d’azione delle Comunità Europee in materia di ambiente”;

RISOLUZIONE DEL CONSIGLIO 1 febbraio 1993, in GUCE n. C 138 del 17 maggio 1993, relativa al “quinto programma d’azione ambientale dell’Unione Europea”;

TORTORELLI F., *Economia e territorio nella normativa regionale*, Padova, 1981.





# **GIURISPRUDENZA**



**Il contraddittorio negli accertamenti bancari è una facoltà dell'Amministrazione finanziaria ma la presunzione legale opera comunque pleno iure**

*(Nota alle sentenze 13808/2005 e 3115/2006 della Corte di Cassazione)*

di Fabrizio Nieddu<sup>1</sup>

*La Cassazione ha ribadito che l'utilizzo a fini fiscali, in via presuntiva, dei dati relativi ai movimenti risultanti dai conti correnti bancari non è condizionato dalla preventiva instaurazione del contraddittorio con il contribuente, atteso che questo rappresenta una mera facoltà per l'Amministrazione e non già un obbligo (articoli 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972). E' legittima, dunque, anche in assenza di contraddittorio, la piena imputazione dei versamenti e dei prelevamenti operati sui conti correnti, quali ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività.*

**Cassazione Civile Sent. n. 13808 del 27-06-2005**

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato al MINISTERO dalle FINANZE il 25 maggio 1999 (depositato il 2 giugno 1999) REBAGLIATI Mauro, in base a tre motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 97/02/98 depositata il 18 aprile 1998 dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria che (1) aveva rigettato l'appello da lui proposto contro la decisione n. 98/05/97 del 9 giugno 1997 della Commissione Tributaria Provinciale di Savona - la quale, per l'anno 1992, aveva ridotto a L. 122.246.529 l'importo dei "ricavi omessi" che l'Ufficio delle Imposte Dirette di Finale Ligure (sulla scorte di un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza) aveva determinato in L. 362.246.529 - e, in accoglimento del gravame incidentale spiegato dall'Amministrazione Finanziaria dello Stato, 2) aveva ritenuto legittimo il recupero a tassazione dell'intero importo.

Il Ministero intimato non si costituiva nè svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione

1. La Commissione Tributaria della Liguria ha rigettato l'appello del contribuente ed accolto quello dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato osservando:

- "per quanto concerne la violazione ed errata applicazione dell'art. 32 1<sup>o</sup> comma n. 2 del DPR 600/1973", che "il contraddittorio risulta ... correttamente instaurato, nel rispetto della ... normativa", prevedendo questa "a carico dell'Ufficio un onere di verbalizzazione che nella fattispecie risulta pienamente soddisfatto, posto che dal processo verbale di constatazione ..., al foglio n. 16, risulta che i verbalizzanti esaminate le dichiarazioni rese e preso visione della documentazione giustificativa esibita dalla parte (non ritenuta idonea a chiarire ... le operazioni in dare ed in avere sui conti correnti bancari e libretti di deposito ...; ritengono che i versamenti ed i prelevamenti effettuati sui predetti conti correnti e libretti, non giustificati dalla parte, siano ricavi sottratti all'imposizione e/o non annotati nelle scritture contabili";

- "per quanto concerne la violazione dell'art. 39 1<sup>o</sup> comma lettera d) del DPR n. 600/1973", che - pur non essendo l'Ufficio "libero di scegliere il metodo da seguire per l'accertamento" dovendo "adottare quello del quale ricorrono le specifiche condizioni che lo giustificano" - "si devono ritenere sussistenti nel caso ... quelle presunzioni gravi, precise e concordanti che devono essere poste a base dell'accertamento" in quanto "la somma relativa alla omessa contabilizzazione di ricavi pari a L. 362.246.529 è ... scaturita dall'analitica verifica dei conti correnti e depositi su libretti a risparmio intestati al ricorrente ed è stata basata ... sull'imputazione a ricavi di tutti quei versamenti e prelevamenti ... di cui il contribuente non è stato in grado di fornire valida giustificazione";

- per quanto concerne la detraibilità, "dall'importo complessivo del versamenti e dei prelevamenti non giustificati", della somma di L. 240.000.000 - una metà della quale ricevuta a titolo di caparra e l'altra metà quale acconto sul prezzo "a seguito di promessa di vendita (... peraltro non andata a buon fine) di fabbricato rurale" - riconosciuta dal giudice di primo grado, che:

a) "agli atti non risulta ... l'avvenuta restituzione del doppio della somma ricevuta a titolo di caparra, restituzione che deve essere provata dal ricorrente";

b) "l'operazione" ("acquisto di fabbricato non destinato ad abitazione, ristrutturazione e successiva vendita"), "stante la natura dell'attività svolta dalla parte", "deve essere considerata attratta nella sfera del reddito

<sup>1</sup> Dottorando di ricerca in Istituzioni e politiche finanziarie e tributarie all'Università degli Studi di Napoli Federico II.

d'impresa". 2. Con il primo motivo di ricorso il REBAGLIATI lamenta (in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c.) "violazione ed errata applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2, del DPR n. 600/1973" nonchè illegittimità dell'"inversione dell'onere della prova in assenza di presupposti di legge" adducendo che:

1) "il principio dell'inversione dell'onere della prova si applica ... solo nel caso in cui il contribuente non giustifica in alcun modo che le operazioni desunte dall'esame dei propri conti bancari non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito e si concretizza solo quando si instaura un effettivo e necessario contraddittorio nella fase istruttoria, contraddittorio o confronto che deve essere analitico, cioè deve sostanziarsi su ogni singola voce rilevata dai conti bancari, con domande specifiche e specifiche risposte raccolte nel verbale di constatazione" mentre nel caso il confronto non era avvenuto su singole voci nè era stato basato sul "principio di pari opportunità" avendo i militari verbalizzanti chiesto a lui, "con domanda generica", di giustificare "tutti i movimenti in entrata ed in uscita negli e dagli otto conti correnti bancari e otto libretti di risparmio al portatore per gli anni 1992, 1993 e 1994 ... non concedendo il tempo necessario per condurre una adeguata ed esauriente indagine presso gli istituti di credito" con la conseguenza che egli non aveva avuto la "materiale possibilità" di fornire risposte esaurienti;

2) "nonostante ciò ... sono stati forniti ampi chiarimenti in merito alla somma di L. 240.000.000 versata nei libretti di deposito a risparmio e relativa alla vendita di un immobile non facente parte dei beni dell'impresa e dei prelevamenti da detti libretti e relativi a costi sostenuti per la ristrutturazione del detto immobile".

Per il ricorrente, quindi, "il ... comportamento della Guardia di Finanza prima e dell'Ufficio accertatore poi, che hanno utilizzato la facoltà di invertire l'onere della prova senza che ne esistessero i presupposti e senza ottemperare al principio della necessità del contraddittorio in fase istruttoria, non può tradursi (adde: che) in una nullità assoluta dell' addebito mosso ... di aver omesso la contabilizzazione di ricavi per L. 362.246.529".

Il REBAGLIATI aggiunge, infine, che il giudice di appello non ha tenuto conto:

a) delle "giustificazioni documentali" da lui fornite circa il versamento della somma di L. 240.000.000 ("costituita da caparra confirmatoria e da acconti di pagamento" a lui versati dal promittente acquirente "dell'immobile non rientrante nei beni dell'impresa ... esercitata") e circa il prelevamento della somma di L. 122.242.529 "riferita a pagamenti eseguiti nei confronti di coloro che avevano fornito beni e servizi occorrenti per la ristrutturazione del già citato immobile e ... giustificata con la documentazione relativa agli acquisti (fatture) esibita ai verbalizzanti";

b) della sentenza n. 90/95 emessa dal GUP presso il Tribunale di Savona il quale aveva ritenuto che non potesse essere invocata la presunzione di cui agli artt. 32, primo comma, n. 2, DPR n. 600/73 e 51, secondo comma, n. 2, DPR n. 63372.

La censura deve essere respinta perchè infondata.

A. Questa Corte, invero, ha già avuto modo di ripetutamente affermare (Cass., trib., 17 maggio 2002 n. 7267; id., trib., 29 marzo 2002 n. 4601; id., trib., 26 febbraio 2002 n. 2814; id., trib., 18 gennaio 2002 n. 518, tra le recenti) il principio - che va confermato in quanto non sono state dedotte nè si ravvisano argomentazioni per discostarsi dallo stesso - per il quale la legittimità della utilizzazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari non è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che l'art. 32 DPR 29 settembre 1973 n. 600, invocato dal contribuente, prevede il contraddittorio come oggetto di una mera facoltà dell'amministrazione tributaria e non già di un obbligo.

Si deduce da tanto l'assoluta irrilevanza delle doglianze del REBAGLIATI - involgenti, peraltro, apprezzamenti di situazioni fattuali sottratte al giudizio di legittimità perchè riservate al giudice del merito - circa l'analiticità o meno del contraddittorio concretamente instaurato nella specie dall'Ufficio atteso che tali doglianze riguardano, come detto, una fase procedimentale meramente facoltativa.

B. Le rimostranze mosse alla sentenza impugnata in ordine alla pretesa mancata considerazione, da parte della Commissione Tributaria Regionale, (a) delle "giustificazioni documentali" che si assumono fornite (1) circa il versamento della somma di L. 240.000.000 ("costituita da caparra confirmatoria e da acconti di pagamento" versati dal promittente acquirente "dell'immobile non rientrante nei beni dell'impresa ... esercitata") e (2) circa il prelevamento della somma di L. 122.242.529 "riferita a pagamenti eseguiti nei confronti di coloro che avevano fornito beni e servizi occorrenti per la ristrutturazione del già citato immobile e ... giustificata con la documentazione relativa agli acquisti (fatture) esibita ai verbalizzanti" nonchè (b) della sentenza n. 90/95 emessa dal GUP presso il Tribunale di Savona il quale avrebbe ritenuto non invocabile la presunzione di cui agli artt. 32, primo comma, n. 2, DPR n. 600/73 e 51, secondo comma, n. 2, DPR n. 633/72, si palesa del tutto inammissibile per mancata indicazione nonchè per omessa riproduzione del contenuto degli specifici documenti che si assumono non esaminati dal giudice a quo per cui è impossibile rilevare la decisività degli stessi.

In diritto, infatti, è pacifico che:

1) l'omesso esame di documenti non dà luogo ad un error in procedendo del giudice, ma si risolve in un vizio di motivazione, censurabile solo se esso concerne un punto decisivo della controversia, ossia se l'esame del documento avrebbe determinato una decisione diversa da quella adottata (Cass., lav., 5 agosto 2003 n. 11809; id., 3<sup>^</sup>, 26 febbraio 2003 n. 2869; id., 1<sup>^</sup>, 28 novembre 2001 n. 15113; id., 3<sup>^</sup>, 20 marzo 2001 n. 4009; id., lav., 12 novembre 1999 n. 12580; id., 3<sup>^</sup>, 25 marzo 1999 n. 2819);

2) per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, poi, il motivo deve contenere un'esposizione degli elementi di giudizio in fatto tale da consentire al giudice di legittimità di procedere alla valutazione della

decisività dei mezzi istruttori della cui mancata considerazione ci si duole, per cui, quanto alle prove documentali, è necessario che nel motivo vengano precisati gli elementi identificativi e riportato il contenuto del documento il cui esame si assume essere stato erroneamente pretermesso (Cass. 2<sup>^</sup>, 28 novembre 2001 n. 15124); chi denuncia, in sede di legittimità, la mancata valutazione di una prova documentale da parte del giudice di merito, quindi, ha l'onere - che il ricorrente non ha osservato - di riprodurre nel ricorso, in osservanza del detto principio di autosufficienza, il tenore esatto del documento il cui omesso esame è censurato (Cass., 3<sup>^</sup>, 10 agosto 2004 n. 15412; id., 3<sup>^</sup>, 18 giugno 2003 n. 9701; id., lav., 6 giugno 2003 n. 9132; id., 1<sup>^</sup>, 10 novembre 2001 n. 13963).

3. Con il secondo motivo di ricorso il REBAGLIATI lamenta (ancora in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.) "violazione ed errata applicazione dell'art. 55 del DPR n. 917/1986" in ordine alla caparra confirmatoria (L. 120.000.000) ed all'acconto prezzo (altre L. 120.000.000) considerati "sopravvenienze attive" adducendo (a) che, "come ... dimostrato ... nei precedenti gradi di giudizio con prove documentali ... in atti", la somma di L. 240.000.000 è stata ricevuta in seguito alla promessa di vendita di un "immobile adibito ad abitazione", essendo "l'affermazione contraria contenuta nella sentenza" ("fabbricato non destinato ad abitazione") "destituita da ogni fondamento", e riflettendo, quindi, detta somma non un reddito di impresa ma un "debito dell'imprenditore" e (b) che è "assolutamente inconferente" l'argomentazione svolta di giudici di secondo grado circa la "mancata restituzione della caparra e dell'acconto di prezzo" perchè il fatto, se provato, "può rilevare ai fini della determinazione di una eventuale sopravvenienza attiva (e non plusvalenza) soltanto nel momento e nell'esercizio in cui tale mancata restituzione viene a realizzarsi" mentre nel caso "dalle indagini svolte ... e dagli accertati dell'Ufficio ... non emerge in alcun modo che la detta mancata restituzione si sia verificata, se mai si è verificata, nel corso dell'esercizio 1992".

La censura è priva di pregio perchè investe esclusivamente un apprezzamento di fatto - soprattutto quello concernente l'attrazione ritenuta dalla Commissione Tributaria Regionale in considerazione della "natura dell'attività svolta dalla parte", dell'operazione relativa all'immobile ("fabbricato non destinato ad abitazione" secondo il giudice a quo), oggetto del contratto preliminare, "nella sfera del reddito d'impresa" - sottratto al giudizio di questa Corte e riflette, quindi, la valutazione di fatti riservata al giudice del merito il quale, peraltro, ha in proposito congruamente espresso il suo diverso convincimento che - non essendo stati dedotti e/o evidenziati altri eventuali vizi logici motivazionali - non può ritenersi adeguatamente criticato (1) con la mera asserzione che "l'affermazione contraria contenuta nella sentenza" (secondo la quale il fabbricato non è "destinato ad abitazione") sarebbe "destituita da ogni fondamento" e (2) con l'affermazione che l'immobile stesso sarebbe, invece, "adibito ad abitazione".

Anche in ordine alla doglianza in esame va evidenziata la violazione, da parte del ricorrente, del richiamato principio di autosufficienza del ricorso per cassazione essendosi il REBAGLIATI limitato ad allegare, genericamente, una dimostrazione ("come ... dimostrato") che sarebbe stata data "nei precedenti gradi di giudizio con prove documentali ... in atti", senza indicare quali siano tali prove e quale contenuto le stesse abbiano per cui difetta qualsivoglia necessario, opportuno ed aderente elemento di giudizio.

4. Con il terzo ed ultimo motivo di ricorso il REBAGLIATI lamenta (sempre in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.) "violazione ed errata applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973" ("determinazione del reddito imponibile sulla base di presunzioni prive delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza") adducendo che - avendo egli, "in sede di verifica fiscale", fornito "ampie giustificazioni, sia verbali che documentali, delle movimentazioni avvenute nei suoi conti correnti bancari e libretti di deposito (... fogli n. 33 e n. 34 del verbale di verifica giornaliero ...) - "L'affermazione della Commissione Tributaria Regionale ... secondo cui '... il contribuente non è stato in grado di fornire valida giustificazione in sede di processo verbale è destituita di ogni fondamento" per cui, poichè egli aveva "giustificato le movimentazioni bancarie", "toccava all'Ufficio accertatore dimostrare, con prove dirette e/o indirette, che dette movimentazioni erano ... attinenti l'attività di impresa esercitata ... o che si riferivano a redditi sottratti all'imposizione" mentre "nell'assunto dei verbalizzanti e dell'Ufficio ... non è rilevabile il fatto noto certo da cui desumere che i versamenti ed i prelevamenti nei e dai conti correnti ... riguardino ricavi non registrati, nè è rilevabile il ragionamento seguito, immune da vizi logici, sulla base del quale pervenire alla conoscenza del fatto ignoto".

Secondo il ricorrente, quindi, "le presunzioni in base a cui viene stabilito che l'importo di L. 362.246.529 relativo a versamenti e prelevamenti nei e dai conti correnti bancari ... riguardi ricavi non registrati non hanno le caratteristiche di gravità precisione e concordanza volute dall'art. 39, 1<sup>^</sup> comma, lett. d), del DPR 600/1973".

La complessiva doglianza è infondata per quanto concerne (1) l'onere della prova della riferibilità delle movimentazioni bancarie all'attività di impresa e (2) la sussistenza delle caratteristiche richieste dall'art. 39, 1<sup>^</sup> comma, lett. d), del DPR 29 settembre 1973 n. 600 per quanto riguarda le presunzioni nonchè inammissibile per quello che riflette le asserite "ampie giustificazioni, sia verbali che documentali, delle movimentazioni avvenute nei ... conti correnti bancari e libretti di deposito (... fogli n. 33 e n. 34 del verbale di verifica giornaliero ...)".

A. L'inammissibilità detta discende sempre dalla violazione del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione non avendo il ricorrente (il quale continua a contestare la contraria affermazione del giudice limitandosi ad affermare che la stessa "è destituita di ogni fondamento"), ancora una volta indicato nè i documenti nè il contenuto degli stessi dai quali si sarebbe dovuto dedurre quella prova che il giudice di appello ha, di contro, ritenuto che non fosse stata data.

B. In ordine alla cennata infondatezza, invece, va ricordato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi questa Corte ha già avuto modo di affermare i seguenti principi, che vanno confermati perchè non si deducono nè si rilevano motivi od argomentazioni per discostarsi dagli stessi, secondo i quale, in virtù della presunzione di cui all'art. 32 DPR n. 600/1973:

1) è legittima l'imputazione dei versamenti operati su conti correnti bancari a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività d'impresa, e spetta al contribuente medesimo fornire, in sede amministrativa o contenziosa, la prova contraria (Cass., trib., 26 febbraio 2002 n. 2814, già citata) anche in ordine alla estraneità degli stessi alla produzione del reddito;

2) data la fonte legale, la presunzione di cui al medesimo art. 32 non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici (Cass. trib. 13 maggio 2003 n. 7329; id., trib., 29 marzo 2002 n. 4601; id., trib., 26 febbraio 2002 n. 2814; id., trib., 18 gennaio 2002 n. 518;

id., trib., 6 dicembre 2001 n. 15448; id., trib., 5 luglio 2001 n. 9103).

5. Nessun provvedimento deve essere preso in ordine al carico delle spese processuali del giudizio di legittimità nonostante il rigetto del ricorso atteso che il Ministero intimato non ha svolto nessuna attività difensiva nello stesso.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 aprile 2005.

Depositato in Cancelleria il 27 giugno 2005

### **Cassazione Civile Sent. n. 3115 del 13-02-2006**

Svolgimento del processo

1. Il comando della Guardia di Finanza di Conegliano eseguiva una verifica generale nei confronti della Cà Balbi Alimentare SAS di B.D. e c. ( B.D., socio accomandatario, titolare di una quota pari al 99% del capitale sociale, e D.F. A. accomandante, con una quota pari all'1%), corrente in Codognè (Treviso), esercente l'attività di trasformazione di prodotti alimentari (funghi) e rivendita. Gli agenti segnalavano che, tra la documentazione amministrativa - contabile della società, mancante del libro giornale, registri IVA e di gran parte delle fatture, non erano state rinvenute le dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, nè le stesse erano state esibite, ma - anzi - l'amministratore ammetteva di non averle presentate (dato poi riscontrato attraverso gli archivi dell'anagrafe tributaria).

I verificatori, perciò, inviavano ai contribuenti un apposito questionario per ricostruire la reale entità dell'attività commerciale svolta e chiedevano copia dei conti correnti bancari e postali intrattenuti dalla società e dai soci.

Le risposte, fornite dagli istituti di credito, permettevano di constatare l'esistenza di diversi conti, sulle base delle cui risultanze l'Ufficio delle Imposte Dirette di Conegliano, con quattro avvisi di accertamento notificati in data 11 luglio 1996, determinava il reddito netto della società ai fini dell'Ilor e quello dei soci, per gli anni 1990, 1991, 1992 e 1993.

Gli accertamenti erano motivati in rapporto all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e alle previsioni del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75. 2. Società e soci impugnavano gli accertamenti, ammettevano le loro omissioni (la mancata tenuta delle scritture e la mancata presentazione delle denunce) ma contestavano l'accertamento per le gravi irregolarità commesse dalla Guardia di Finanza in sede di verifica. In particolare, secondo la società e i soci, sarebbe mancato un corretto contraddittorio, perchè loro non sarebbero stati informati sulle richieste degli estratti conto e dei movimenti, al fine di esser immessi in condizione di illustrare la documentazione acquisita; l'acquisizione degli atti (e l'accertamento dei redditi d'impresa) sarebbe avvenuta senza chiedere spiegazione; i contribuenti si sarebbero trovati a dover giustificare il tutto in sede contenziosa; gli importi desunti dai conti bancari non avrebbero evidenziato la parte relativa all'imponibile e quella riguardante l'imposta sul valor aggiunto; le somme transitate sui conti non sarebbero tutte riferibili all'attività d'impresa.

I contribuenti, pertanto, chiedevano l'annullamento degli avvisi.

3. La C.T.P. di Treviso, con due distinte sentenze, accoglieva i ricorsi, ritenendo non corretta la determinazione del maggior reddito effettuata dall'Ufficio, che si sarebbe limitato a recepire quanto segnalato dalla G.d.F., mentre, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, avrebbe dovuto invitare i contribuenti a fornire dati e notizie rilevanti affinché venissero poste in essere quelle garanzie di corretto contraddittorio. L'Amministrazione, in assenza di scritture contabili, avrebbe potuto usare lo strumento dell'accertamento induttivo (D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39), mentre essa avrebbe applicato, in suo luogo, quello di cui all'art. 32, così pervenendo a risultati non attendibili.

4. Avverso tali decisioni proponeva appello l'Ufficio, sostenendo che gli accertamenti sarebbero stati effettuati ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41.

La C.T.R. del Veneto, riuniti gli appelli, dichiarava inammissibile quello proposto avverso la sentenza n. 103 del 1996, riguardante la società e la socia D.F., per irrivalenza della notifica e respingeva quello avverso la sentenza n. 276, riguardante il reddito del solo socio B..

Secondo la C.T.R. i gravami proposti dall'Amministrazione contro la società e la socia sarebbero stati irrualmente notificati, presso la sede della società e presso il privato domicilio della socia, onde l'inammissibilità degli stessi.

L'appello proposto contro la sentenza riguardante il solo socio B., invece, sarebbe infondato per tre specifiche ragioni: a) per il mancato rispetto delle garanzie difensive da parte dell'amministrazione Finanziaria; b) per il metodo osservato nel computo dei ricavi (ogni movimento sui conti sarebbe stato considerato come un ricavo); c) Il mancato utilizzo del sistema di accertamento previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39. 5. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per Cassazione l'amministrazione delle finanze, affidato a cinque motivi, contro il quale hanno resistito sia i due soci, con distinti controricorsi, sia la società, che ha anche proposto ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso (con il quale lamenta un errore di fatto, carenza di motivazione, violazione e falsa applicazione dell'art. 157 c.p.c., commi 1 e 2, art. 156 c.p.c., comma 3) l'Amministrazione deduce che gli atti di appello sarebbero stati notificati regolarmente, a mezzo posta, alla società (presso la sede sociale e nel domicilio eletto), mentre quello diretto alla socia D.F., diretto al suo domicilio reale, sarebbe stato affetto da sola nullità, sanata dalla sua costituzione - sia pure tardiva - avvenuta in data 10 maggio 1999.

La nullità si sarebbe sanata in ossequio al principio secondo il quale, a tal uopo, sarebbe sufficiente la semplice partecipazione alla discussione orale.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1) l'Amministrazione deduce che i giudici di merito avrebbero erroneamente ritenuto, per l'impiego delle presunzioni di cui dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, la necessità della preventiva instaurazione del contraddittorio con il contribuente.

Tale interpretazione sarebbe in contrasto con la legge come interpretata dalla giurisprudenza della Cassazione.

Inoltre, i contribuenti avrebbero adottato tale linea di difesa, esclusivamente formale, senza fornire, nel corso delle fasi di merito, alcun elemento o notizia utile ad impedire l'imputazione dei dati ricavati dai conti correnti.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, punto 2, secondo profilo) l'Amministrazione deduce che i giudici di merito avrebbero mancato di motivare in ordine alla ricostruzione del reddito imponibile operata dall'Ufficio, che si sarebbe assunta immotivatamente come erronea.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 e difetto assoluto di motivazione) l'Amministrazione deduce che i giudici di merito non si sarebbero resi conto che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, primo comma, punto 2, i dati sarebbero stati posti a base della rettifica ex art. 41. Non v'era ragione, pertanto di censurare l'accertamento fiscale perchè esso avrebbe dovuto svolgersi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del tutto estraneo al caso esaminato.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso (con il quale lamenta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, e difetto assoluto di motivazione) l'Amministrazione deduce che il giudice tributario non avrebbe esercitato, come pure avrebbe dovuto, i poteri istruttori di cui al D.Lgs. n. 546, art. 7, nei limiti dei fatti dedotti in giudizio, nè avrebbe motivato riguardo a tale aspetto.

2.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale la società deduce il vizio di extrapetizione della sentenza nella parte in cui avrebbe pronunciato in ordine all'inammissibilità dell'appello proposto dall'Amministrazione contro la sentenza n. 103 del 1996 per difetto di notifica, difetto mai allegato dalla contribuente.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la società deduce la omessa pronuncia del giudice di appello sulla richiesta di conferma della sentenza di primo grado in ordine all'illegittimità dell'attività ispettiva perchè in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in rapporto al principio dell'obbligo di contraddittorio tra amministrazione e contribuente in ordine ai dati raccolti ed in particolare all'obbligo di interpello, mai osservato dall'amministrazione finanziaria.

3. I ricorsi, proposti contro la stessa sentenza, devono essere trattati congiuntamente.

4. Cominciando l'esame da quello proposto, in via principale, dall'Amministrazione Finanziaria, occorre distinguere le censure sulla ritualità del contraddittorio, nell'ambito del processo d'appello (contenute nel primo motivo), dalle censure di merito, riguardante l'accertamento tributario, tra profili di metodo (quarto motivo) e contenuti dello stesso (restanti motivi).

4.1. Ammette la stessa società, ricorrente in via incidentale, che la sentenza di appello, in questa sede impugnata, ha erroneamente affermato che il gravame sarebbe stato irrualmente notificato alla stessa, presso la sede sociale, mentre, in realtà, l'impugnazione era stata regolarmente notificata anche nel domicilio eletto e cioè presso il difensore costituito.

Tanto già integra - come ben si comprende - una ragione di nullità della sentenza.

Ma la pronuncia è viziata anche in riferimento alla rilevata irregolarità della notifica del gravame alla socia, signora D.F.A. perchè, se è vero che nel caso di costei non era stata rispettata la prescrizione che impone la notificazione presso il domicilio eletto, la medesima è, comunque, intervenuta nella fase della discussione del giudizio di appello, con atto scritto, con cui aveva eccepito il difetto della notificazione.

4.1.1. Come ha già affermato questa Corte, con indirizzo ormai consolidato (sentenze nn. 6040 e 11111 del 1998, 1184 e 2538 del 2001, 1548 del 2002 e 18258 del 2004), e a cui s'intende dare continuità anche, in

questa sede, il principio, sancito in via generale dall'art. 156 c.p.c., comma 3, secondo cui "la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato" vale anche per le notificazioni, in relazione alle quali - pertanto - la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario. Da ciò consegue che la costituzione del convenuto, ancorchè tardiva ed effettuata, come nella specie, al fine dichiarato di far rilevare il vizio, preclude la declaratoria di nullità, dal momento che la convalidazione della notifica da essa indotta opera ex tunc. L'appellata, infatti, avrebbe potuto svolgere le sue attività difensive e non averlo fatto non esclude la possibilità virtuale della sua difesa.

Alla luce di tale principio, la nullità della notifica del gravame proposto anche nei riguardi della socia, signora D.F., si era sanata, e il giudice di appello avrebbe dovuto compiere un esame del merito delle questioni proposte, con gli atti di gravame, dall'Amministrazione FINANZIARIA, sia contro la società sia riguardo alla socia D.F., esame che è stato, invece, omesso dal giudice di secondo grado, in ragione dell'erronea dichiarazione di invalidità delle notificazioni dell'impugnazione nei riguardi di tali destinatari.

4.1.2. A tale proposito è agevole anche affermare che il ricorso incidentale, proposto dalla società contribuente, con mezzi miranti ad ottenere lo stesso risultato perseguito dall'amministrazione, ossia la cassazione della sentenza di appello che ha dichiarato inammissibile il gravame dell'amministrazione per la presunta irritualità della notificazione dell'appello, è inammissibile per difetto di interesse, essendo la società ricorrente, rispetto a tale pronuncia, la parte vittoriosa.

4.2. Le censure di merito, invece, come si è già accennato, riguardano la sola posizione soggettiva scrutinata nel corso del giudizio di appello (ossia quella del socio B.), e vanno distinte in critiche di metodo e censure sul contenuto dell'accertamento. Le prime sono state svolte con i motivi secondo e quarto; le seconde con i motivi terzo e quinto.

4.3. Le critiche alle conclusioni raggiunte nella sentenza d'appello si appuntano, innanzitutto, sulla metodologia dell'accertamento fiscale tenuta dall'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. Secondo il giudice di merito, il risultato di quell'attività amministrativa sarebbe stato censurabile per tre specifiche ragioni:

a) per il mancato rispetto delle garanzie difensive da parte dell'Amministrazione Finanziaria; b) per il metodo osservato nel computo dei ricavi (ogni movimento sui conti sarebbe stato considerato come un ricavo); c) per il mancato utilizzo del sistemadi accertamento previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39.

Il Ministero ricorrente sottopone a critica la prima affermazione, perchè non sarebbe stabilita a pena di nullità (secondo motivo), e la terza, perchè il riferimento normativo (cioè l'accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39), tenuto in conto nel caso in esame, sarebbe palesemente eccentrico rispetto a quello effettivamente impiegato (quarto motivo).

4.3.1. Con riguardo al profilo di doglianza relativa alla metodologia di accertamento (formante oggetto del secondo motivo di ricorso), va osservato che questa Corte ha ormai da tempo chiarito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33 prevede che la Guardia di Finanza agisca "secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32" e che dunque possa raccogliere le spiegazioni del contribuente, o dar atto che egli non ne ha fornita alcuna, con i medesimi effetti propri delle operazioni compiute dagli Uffici Tributarî e che, in ogni caso, va esclusa la necessità di un contraddittorio precontenzioso (Sentenza n. 14191 del 2000). In ordine a quest'ultima affermazione, in particolare, la Corte di legittimità ha precisato che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 32 e 39 i dati raccolti dall'Ufficio in sede di accesso ai conti correnti bancari di un contribuente consentono, in virtù della presunzione contenuta nella detta normativa, di imputare gli elementi, da essi risultanti, direttamente a ricavi dell'attività svolta dal medesimo, salva la possibilità per il contribuente di provare che determinati accrediti non costituiscono proventi della detta attività. Nè la legittimità della utilizzazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari è condizionata alla previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente sin dalla fase dell'accertamento, atteso che il citato art. 32 prevede che il contraddittorio sia una mera facoltà dell'amministrazione tributaria, non un obbligo (Sentenze nn. 4601 del 2002 e 8614 del 2003).

Del resto, questo indirizzo interpretativo ha una sua solida base di sostegno in tutte quelle forme di contraddittorio posticipato, purchè possibile e garantito, a cominciare dalle ingiunzioni fiscali e a finire ai decreti ingiuntivi rilasciati, secondo il codice di rito comune, dal giudice. La compatibilità con la Costituzione di siffatte forme di accertamento dei diritti, inaudita altera parte, risiede nella possibilità, concessa al loro destinatario, di procurarsi una sede contenziosa per contestarne presupposti e legittimità.

Anche nella specie tale possibilità viene data al contribuente che, invece di limitarsi a invocare il difetto di contraddittorio precontenzioso ha avuto la possibilità di far valere le sue doglianze in sede processuale, ma non l'ha fatto, essendosi limitato a contestare, sterilmente, il metodo e non anche i contenuti dell'accertamento, svoltosi in quelle forme, proprio perchè egli aveva mancato al suo dovere primario di contribuente, quello di presentare la dichiarazione ai fini fiscali e di tenere le scritture necessarie a documentare la sua attività. Ciò che giustifica ampiamente il carattere eventuale e posticipato del contraddittorio sulla ricostruzione del reddito dell'evasore totale.

La Corte costituzionale, peraltro, ha affermato (Ordinanza n. 37 del 1988) che nei procedimenti speciali, quale è quello d'ingiunzione, al legislatore è consentito differenziare le forme della tutela giurisdizionale con riguardo alla particolarità del rapporto da regolare; pertanto, il trattamento riservato al creditore nel rito monitorio - ove si fa più intenso l'interesse pubblico alla protezione del credito - appare razionale e conforme alla garanzia del

diritto di difesa, non essendo il contraddittorio precluso, ma soltanto eventuale e differito (Manifesta infondatezza - in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. - della questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 655 c.p.c., nella parte in cui prevede che i decreti ingiuntivi provvisoriamente esecutivi ex art. 642 c.p.c., costituiscono titolo per l'iscrizione dell'ipoteca giudiziale). E, nella Sentenza n. 125 del 1972, ha stabilito che l'art. 24 disp. att. c.p.c., comma 1, (R.D. 18 dicembre 1941, n. 1368) non preclude il contraddittorio, ma ne differisce l'attuazione alla fase processuale di opposizione, nella quale appunto può realizzarsi la piena cognizione del giudice sulle domande e sulle difese delle parti.

I principi esposti dalla giurisprudenza di questa Corte regolatrice in ordine al contraddittorio differito relativo all'accertamento tributario, hanno, sostanzialmente, la stessa ratio giustificatrice di quelli posti - nella giurisprudenza costituzionale - con riferimento all'accertamento dei diritti nel processo scaturente da decreto monitorio.

4.3.2. Con riguardo al secondo profilo delle doglianze relative alla metodologia di accertamento (formante oggetto del quarto motivo di ricorso), va premesso che l'Amministrazione censura la motivazione della Commissione di appello nella parte in cui questa indica nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 la disposizione riguardante i casi che, come quello esaminato, si caratterizzano per l'evasione totale dagli obblighi tributari e la mancanza di qualsiasi documentazione e scrittura contabile - fiscale da parte del contribuente che è tenuto a dotarsene.

Anche tale censura coglie nel segno.

Infatti, nel caso - come quello de quo - in cui vi sia stata una omessa dichiarazione da parte della società contribuente (e dei soci che hanno beneficiato dei relativi redditi di partecipazione) questa Corte ha costantemente affermato (sentenze nn. 9099, 10157 e 17016 del 2002, 9755 e 19174 del 2003 e 23480 del 2004) che la legge abilita l'Ufficio delle imposte a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3, sul presupposto dell'inferenza probabilistica dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti. Se, dunque, i fatti costitutivi della pretesa tributaria, originata da un "accertamento d'ufficio" del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 41, possono essere anche inferiti dall'Amministrazione finanziaria in base a presunzioni semplici, prive dei menzionati requisiti, ne consegue, da un lato, che anche il giudice tributario può legittimamente ritenerli dimostrati sulla base di siffatte presunzioni (fondando, quindi, la decisione in deroga alla regola stabilita dall'art. 2729 c.c., comma 1), e da un altro che, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa. Insomma, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere-dovere dell'Amministrazione è disciplinato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 (e non 39) in termini tali per cui, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'ILOR, con facoltà di ricorso a presunzioni cd. supersemplici, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o che è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'ufficio.

4.3.3. Dunque, e conclusivamente, con riguardo ai profili metodologici dell'accertamento, la sentenza è doppiamente viziata e merita le censure mosse dall'Amministrazione con i motivi secondo e quarto del ricorso.

4.4. Ma la stessa decisione è viziata anche in riferimento alle critiche mosse (con il terzo motivo di ricorso) rispetto ai contenuti dell'accertamento, non condivisi dalla Commissione nella sentenza impugnata. Infatti, il metodo utilizzato dall'amministrazione comportava la necessità che il contribuente, onerato della prova contraria, escludesse la corrispondenza al reddito imponibile delle voci desunte dai conti correnti bancari, fornendo la prova della natura di quelle movimentazioni.

Ma una tale prova non è stata fornita dall'intimato e da ciò consegue, a mò di corollario, anche la fondatezza della censura mossa alla sentenza e riguardante l'ipotizzato - da questa - errore ricostruttivo circa l'ammontare del reddito imponibile così come commisurato nell'accertamento fiscale.

4.5. La quinta doglianza, relativa al mancato esercizio dei poteri istruttori ufficiali da parte della Commissione tributaria, resta assorbito nell'accoglimento delle censure di cui ai tre mezzi sopra considerati.

5. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata in relazione alle censure accolte e la causa va, di conseguenza, rinviata per un nuovo esame (e per il governo delle spese di questa fase) ad altra sezione della Commissione Tributaria regionale del Veneto.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi, accoglie per quanto di ragione quello principale e dichiara inammissibile quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese di questa fase, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 10 gennaio 2006.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2006

Con le sentenze n. 13808 del 2005 e n. 3115 del 2006, la Corte di Cassazione chiarisce la Sua posizione in merito alla valenza del contraddittorio nell'ambito di quelli che comunemente vengono definiti "accertamenti bancari".

Previsti in maniera speculare nell'ambito delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto dagli articoli 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, in realtà, come noto, non costituiscono un'attività di accertamento, ma sono una particolare tipologia di potere istruttorio attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria raccoglie elementi utili per una successiva attività di accertamento. Un'attività conoscitiva, nella specie, caratterizzata da modalità ed efficacia particolare, in quanto fondata su presunzioni *ex lege*, talora anche "doppie".

Una volta acquisiti ritualmente, i dati e gli elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni oggetto di indagine sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti successivi, qualora il contribuente non dimostri che essi non abbiano rilevanza ai fini della determinazione del reddito o, in caso contrario, che ne abbia tenuto conto a tal fine. Per quanto riguarda i prelevamenti, il contribuente ha inoltre l'obbligo di fornire indicazioni sul beneficiario. In assenza di tali chiarimenti e dati da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria è legittimata *ex lege* a considerare gli accreditamenti quali ricavi/compensi sottratti a tassazione, ai fini delle imposte dirette, nonché corrispettivi non assoggettati ad imposta, ai fini Iva. I prelevamenti, invece, rilevano quali acquisti senza fattura, ai fini dell'Iva, e ricavi sottratti, ai fini delle imposte dirette, secondo un contestato meccanismo di presunzione su presunzione.

È di tutta evidenza la particolare forza istruttorio, ai fini accertativi, del potere in esame, che si basa integralmente sul meccanismo dell'inversione dell'onere della prova e della conseguente presunzione *ex lege* in favore dell'Amministrazione finanziaria, in assenza di tale prova. Peraltro, l'efficacia di tale potere istruttorio è stata recentemente ulteriormente ampliata a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311 – legge finanziaria per l'anno 2005 – che, in estrema sintesi, ha permesso l'acquisizione di tutti i dati ed elementi riferibili a qualsiasi operazione il contribuente abbia intrattenuto con l'istituto bancario/intermediario finanziario/impresa di investimento. Infatti, non si parla più di dati riferiti ai soli "*rapporti di conto corrente*" bensì a "*qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi*

*prestati*". Ad accrescere la particolare "forza" delle presunzioni in parola sono, inoltre, l'estensione della doppia presunzione sui prelevamenti anche ai professionisti, prima attuata esclusivamente nei confronti dei soli imprenditori nonché la possibilità di effettuare un "accertamento per massa di operazioni", discendente dall'eliminazione della voce "singoli", precedentemente anteposta al disposto che "i dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti...".

Al riguardo, la Suprema Corte ha chiarito *in primis* che il contraddittorio con il contribuente è una facoltà, non un obbligo, in difformità rispetto a quanto sostiene parte della giurisprudenza di merito, che, alla sua mancanza, ricollega addirittura la nullità dell'atto di accertamento successivo e, *in secundis*, che il mancato esercizio di tale facoltà non pregiudica la valenza della presunzione legale ai fini dell'accertamento successivo.

Le conclusioni raggiunte dalla Corte appaiono essere fondate su una duplice considerazione. Da un lato, viene evidenziato che trattasi di presunzione legale, pertanto svincolata dai requisiti di cui all'articolo 2729 c.c. e, dall'altro, che vi è sempre e comunque la possibilità per il contribuente di realizzare il contraddittorio attraverso la presentazione di controdeduzioni in sede contenziosa.

Nell'ambito del diritto tributario, il legislatore non ha mai introdotto un diritto generale alla partecipazione del privato al procedimento di accertamento, come è invece avvenuto nell'ambito del procedimento amministrativo con la legge n. 241/1990. Le uniche forme generalizzate di partecipazione esistenti in ambito tributario, peraltro obbligatorie, hanno carattere meramente collaborativo. Fra queste, si citano quelle storicamente più risalenti, ossia l'obbligo generalizzato della tenuta della contabilità e l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, introdotte addirittura dalla riforma Vanoni degli anni '50.

Alcune forme specifiche di partecipazione in senso difensivo del contribuente sono state previste dal legislatore per determinati ambiti e settori, quale il contraddittorio degli studi di settore; i chiarimenti di cui agli articoli 36 bis e ter del D.P.R. n. 600/1973 in tema di rettifiche d'ufficio delle dichiarazioni delle persone fisiche; i chiarimenti di cui all'articolo 6, comma 4, e le osservazioni di cui all'articolo 12 della legge n. 212/2000; il contraddittorio preventivo di cui all'articolo 16 del D.Lgs. n. 472/1997 ed, infine, possiamo annoverare la partecipazione prevista per l'accertamento con adesione o concordato nelle sue varie forme, la conciliazione giudiziale e l'interpello.

Pertanto, appare ovvio che la ricerca di un contraddittorio obbligatorio debba essere effettuata nell'ambito della specifica disposizione.

Nel caso di specie, come evidenziato dalla Suprema Corte, le citate disposizioni indicano che *“gli uffici possono”*. *Nulla quaestio*, pertanto, sul fatto che la convocazione per il contraddittorio sia, con ogni evidenza, una facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria.

Considerazione diverse merita invece l'ulteriore convincimento della Corte, sul quale, a parere di chi scrive, emergono diversi dubbi.

Di fatti, se è pur vero che la presunzione legale opera appunto *ex lege*, ossia svincolata da qualsivoglia giudizio ex articolo 2729 c.c., essa è tale nell'esatto momento in cui sono integrate tutte le condizioni previste dalla medesima legge. Tra queste, la lettera della norma annovera che il contribuente non sia stato in grado di fornire i chiarimenti citati in premessa. In altri termini, il contraddittorio è un elemento costitutivo della fattispecie presuntiva.

Dopo una mera *“epurazione”* delle operazioni bancarie che trovano esatto riscontro in contabilità, per le restanti opera un'inversione della prova che spetta al contribuente fornire. A rigore, visto che nulla esclude ciò, addirittura la stessa *“epurazione”* potrebbe essere posta a carico del contribuente, nell'ambito proprio del contraddittorio. In altri termini, potrebbe essere chiesto al contribuente di dare dimostrazione, *prima facie*, che le operazioni bancarie trovano riscontro nella contabilità ufficiale, fornendo contestualmente quest'ultima agli organi precedenti, per poi fornire ulteriore e diversa giustificazione in merito a quei movimenti che non hanno trovato riscontro. D'altra parte, l'esercizio del potere istruttorio è sicuramente svincolato da una formale attività di controllo o verifica ulteriore e preliminare rispetto a quella bancaria, pertanto, l'amministrazione finanziaria potrebbe non essere già in possesso delle scritture contabili ed addirittura non intendere nemmeno acquisirle, *“riversando”* così *in toto* sul contribuente l'onere della dimostrazione contraria alla presunzione, anche per massa di operazioni. Di fronte ad un tal scenario, appare chiaro quale portata possa avere l'affermazione della Corte di Cassazione secondo la quale l'assenza del contraddittorio non inficia la presunzione legale, perché il contribuente può sempre difendersi in sede contenziosa. Senza contare l'aggravio, il fastidio e la difficoltà che può arrecare in sede contenziosa il *“recupero”* del contraddittorio mancato.

È pur vero, che, nella pratica, l'Amministrazione finanziaria di norma effettua l'accertamento bancario solo dopo aver acquisito le scritture contabili e quindi dopo aver

“avviato” una preliminare attività di controllo per la quale le scritture contabili sono già state acquisite e che gli eventuali chiarimenti li richiede quasi sempre e solo su quelle operazioni bancarie che non trovano riscontro in contabilità.

In linea teorica, però, gli uffici precedenti potrebbero tranquillamente acquisire i conti correnti bancari, non confrontarli con la contabilità, non chiedere chiarimenti al contribuente e riversarli *sic e simpliciter* in un avviso di accertamento che, secondo la Suprema Corte, il contribuente può contestare fornendo prova contraria in sede contenziosa, ossia azionando un ricorso.

Sebbene corrisponda al vero che la Corte di Cassazione, in quanto organo giurisdizionale di ultima istanza, ha competenza a porre la parola fine sulle controversie e non sicuramente a dettare schemi impositivi, per i quali hanno intervengono il legislatore e la dottrina, appaiono emergere alcuni dubbi in merito alla decisione adottata.

Come innanzi accennato, il contraddittorio, sebbene facoltativo per l'Amministrazione, sembra essere un elemento costitutivo della presunzione legale. In assenza di esso, pertanto, apparirebbe più logico non parlare di presunzione legale *pleno iure*, ma magari di mero indizio, da corroborare con altri al fine della costruzione di una presunzione semplice connotata da gravità, precisione e concordanza sempre ex articolo 2729 c.c..

Infatti, perlomeno i movimenti finanziari che non trovano corrispondenza in contabilità hanno una connotazione intrinseca tale da legittimare, anche in assenza di contraddittorio, le presunzioni semplici previste dal codice civile, qualora si trovino ulteriori elementi a sostegno, tali da inquadrare i predetti requisiti di gravità, precisione e concordanza. In secondo luogo, a nulla rileva che il contribuente possa integrare successivamente il contraddittorio in sede contenziosa. Anche se è vero che l'atto di accertamento fornisce la versione dell'Amministrazione finanziaria sull'*an* e sul *quantum* del tributo e che il contribuente può “opporre” la sua versione in sede contenziosa, tale ultima fase dovrebbe essere aperta in via eventuale e residuale dal contribuente. Essa dovrebbe essere azionata prevalentemente per “contestare” i vizi dell'operato amministrativo e non per offrire al contribuente quella possibilità di difendersi esclusa a suo tempo dal mancato esercizio della facoltà da parte dell'Ufficio. Invece, all'opposto, sembra che la Corte si appoggi sul concetto di atto di accertamento quale *provocatio ad opponendum*, per cui la determinazione dell'*an* e del *quantum* si completa in sede giurisdizionale. Tesi che, già a suo tempo, ha destato qualche perplessità nel prevedere, di fatto, un organo giurisdizionale quale soggetto attivo dell'esercizio della potestà

amministrativa d'imposizione e che è in contraddizione con le recenti spinte in senso partecipativo difensivo del contribuente già in fase anticipata, introdotte dal legislatore tributario, da ultimo, con la legge n. 212/2000. Una fra tutte, ricordiamo la possibilità per il contribuente di formulare osservazioni e richieste nei 60 giorni successivi alla chiusura del verbale di constatazione, ex articolo 12, comma 7.

Per altro verso, appare dubbio che in sede contenziosa, ove il giudice decide in base ad *allegatio probandum*, ossia sulla base delle prove indicate in via documentale, sia effettivamente "impiantabile" una procedura che possa avere le caratteristiche di una fase contraddittoria.







UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA